DIÁRIO DA REPÚBLICA

30 de Maio de 2008

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 1.º trimestre de 2008

Acórdão de 9 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso de acto do órgão da administração fiscal. Subida imediata. Subida diferida. Utilidade.

Sumário:

I — O n.º 3 do artigo 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve interpretar-se como abrangendo nos casos de subida imediata das reclamações dos actos do órgão da Administração que dirige a execução fiscal aqueles em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a sua subida diferida lhes retiraria toda a utilidade.

II — Assim, cabe na previsão daquele n.º 3 a reclamação do acto que indeferiu o pedido do executado de suspensão da execução.

Processo n.º 738/07-30.
Recorrente: Domingos Gomes Ferreira de Almeida.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **DOMINGOS GOMES FERREIRA DE ALMEIDA**, residente em Braga, recorre da decisão do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que determinou a subida a final da reclamação interposta de despacho do órgão da Administração Fiscal proferido em execução fiscal que contra si reverteu, «por não se verificar a situação prevista na alínea a) do n.º 3 do artº 278º do CPPT, susceptível de consubstanciar prejuízo irreparável».

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A penhora dos títulos do Recorrente excede manifestamente o valor da quantia exequenda e acrescidos.

2ª

Quando se verifica penhora excessiva, deve a reclamação subir de imediato, por causar prejuízo irreparável.

3ª

O Recorrente invocou um segundo argumento para a subida imediata da Reclamação mas que não conhecido na douta sentença recorrida, pelo que é nula a sentença.

4ª

Sem prescindir quanto à alegada nulidade, só com a subida imediata da Reclamação é que se obtém utilidade para Recorrente, de nada lhe valendo a sua procedência após a venda do direitos penhorados, pois a sua alegação consiste em requerer a suspensão da execução quanto a si enquanto não se mostrar decidida uma oposição fiscal deduzida pelo outro revertido nestes autos.

5ª

A Recorrente alegou factos suficientes demonstrativos da utilidade da subida imediata da Reclamação e do prejuízo irreparável que sofrerá se tal não suceder.

6ª

A douta sentença recorrida é nula nos termos do artigo 125º do CPPT e violou os artigos 278º do CPPT e 734º/nº 2 do CPC, devendo conhecer do mérito da Reclamação.

TERMOS EM QUE deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e proferido acórdão que ordene o conhecimento do mérito da Reclamação (…)».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz proferiu despacho mantendo o decidido.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, escrevendo, relevantemente:

«1. Quanto à primeira questão — nulidade por omissão de pronúncia — não deve proceder o recurso.

Como bem se salienta no despacho de fls. 71 (sustentação) a decisão recorrida concluiu pela não verificação dos pressupostos do artº 278º, n.º 3 do CPPT o que levou ao não conhecimento imediato da reclamação, diferindo-o para momento posterior (a final, depois da realização da venda).

Assim sendo não haveria lugar a prolação de decisão sobre a questão de fundo - suspensão da execução - pelo que não ocorre a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

2. Ponto é saber se se verificam os pressupostos do artº 278º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário, e aí estamos reconduzidos à segunda questão objecto do recurso – possibilidade de subida imediata da reclamação.

O recorrente sustenta que a penhora é excessiva e, por isso, inadmissível.

E que só com a subida imediata da reclamação é que se obtém utilidade, de nada lhe valendo a sua procedência após a venda dos direitos penhorados, pois a sua alegação na reclamação consiste em pedir a suspensão da execução.

Por sua vez a decisão recorrida (fls. 36) faz aplicação da norma contida no art. 278 do Código de Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente enumerados no seu nº3, concluindo que não ocorre nenhuma das situações previstas naquele normativo, designadamente a da sua alínea a)..

Afigura-se-nos que, nesta parte o recurso merece provimento.

Antes de mais porque na reclamação o ora recorrente veio pedir a suspensão da execução.

Ora estando em causa decisão sobre a suspensão do processo de execução fiscal a reclamação deverá subir imediatamente, sob pena de a sua retenção tornar posteriormente inútil a sua apreciação.

Um exemplo de situação em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação é precisamente o da decisão que recuse suspender o processo de execução fiscal - cf. neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4 edição, pag. 1050, e João António Valente Torrão no seu CPPT anotado, fls. 939.

Acresce finalmente que também a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo vem decidindo maioritariamente que «mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito - princípio da tutela judicial efectiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) – a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a consequente venda dos bens ou a fixação do valor base para venda)" – neste sentido, se podem confrontar entre outros, os Acórdãos de 16.08.2006, processo 0689-06, e de 02.03.2005 processo 010/05, ambos in www.dgsi.pt».

2. É deste teor o despacho recorrido:

«Suscita-se, em sede liminar, uma questão impeditiva do conhecimento do mérito da reclamação apresentada nos termos do artº 276º do CCPT, contra um acto praticado pelo órgão de execução fiscal local.

Com efeito e no que se refere à matéria em discussão nos presentes autos, dispõe o artº 276º do CPPT, o seguinte:

"As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância", hoje, Tribunais Administrativos e Fiscais.

Por sua vez rege o artº 277º o seguinte no seu n.º 2:

"A reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, que, no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o acto reclamado".

Para além disso, nos termos do artº 278º n.º 1 do referido diploma, o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

Ora, como tem vindo a ser jurisprudência pacífica, esta expressão "a final", deve ser interpretada no sentido de que as reclamações sobem após a realização da penhora ou a venda, consoante sejam interpostos antes de um ou outro desses momentos, ou seja, a reclamação a que alude o artº 276º do CPPT é, por regra, de subida diferida.

É certo que tal regra, tem excepções, importando a subida e conhecimento imediatos, excepções essas previstas nas diversas alíneas do artº 278º n.º 3.

Só nestes casos, o processo assume natureza de urgente: 278º n.º 5 do CPPT.

Na petição inicial é invocado o prejuízo irreparável sustentado legalmente na 2ª parte da alínea a) do artº 278º do CPPT.

Ou seja, o reclamante alega que o montante da penhora excede largamente a dívida exequenda no entanto não sustenta a sua alegação com qualquer prova.

Por sua vez os Serviços de Finanças informam que a penhora se mantém relativamente a obrigações e participações detidas no Banco Popular por parte do reclamante e que se limitaram à quantia exequenda e acrescidos.

Pelo exposto, e por não se verificar a situação prevista na alínea a) do n.º 3 do artº 278º do CPPT, susceptível de consubstanciar prejuízo irreparável, determino a devolução dos presentes autos, ao Serviço de Finanças competente para aí correr os seus termos».

3.1. A decisão recorrida baseou-se, no essencial, em que, apesar de o reclamante ter alegado prejuízo irreparável, com vista a obter a imediata apreciação da reclamação interposta do despacho do órgão da Administração, tal prejuízo não se verifica, efectivamente, no caso.

Isto porque o prejuízo irreparável alegado consiste em o montante da penhora exceder o da dívida exequenda, e tal não se prova, enquanto que os serviços da Administração informam que a penhora se limita ao necessário para cobrir a dívida exequenda e acrescido.

No entendimento que o despacho recorrido expressou, a subida imediata da reclamação – a atribuição da natureza de processo urgente – depende, exclusivamente, da verificação do prejuízo irreparável referido no n.º 3 do artigo 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E, como julgou que tal prejuízo, *in casu*, não ocorria, entendeu que a reclamação só a final havia de subir.

Não há, consequentemente, qualquer omissão de pronúncia, pois o que fez o Mmº. Juiz foi determinar a subida da reclamação a final, depois de dizer que a subida imediata dependia da existência de prejuízo irreparável, e julgar que este não existia. Só incidindo a sua pronúncia sobre o momento da subida da reclamação, nada mais havia a decidir, pois tudo o resto haveria que ser apreciado aquando da subida diferida da reclamação a juízo.

O que pode haver é erro de julgamento, se, além das hipóteses expressamente previstas no n.º 3 do artigo 278º do CPPT, outros casos houver em que as reclamações dos despachos do órgão da Administração proferidas na execução fiscal devam ser imediatamente submetidas ao juiz.

É do que adiante se tratará, depois, de, assim, concluirmos que se não verifica a nulidade por omissão de pronúncia arguida pelo recorrente.

3.2. Ora, há que atender a que o recorrente peticionou ao órgão da Administração a suspensão da execução, como se vê do respectivo requerimento, desatendido pelo despacho reclamado.

Tendo tal suspensão sido indeferida, se o recurso dele interposto não for imediatamente apreciado, a consequência é o prosseguimento da execução; e, assim, quando a reclamação for julgada, já não pode produzir efeito útil, pois a execução fiscal que se queria ver suspensa prosseguiu até à venda – posto que, no caso, e como flui do despacho judicial sob exame, a penhora já teve lugar.

É quanto basta para, independentemente da provável verificação de prejuízo irreparável em resultado da retenção da reclamação, esta deva ser imediatamente apreciada.

Embora o n.º 1 do artigo 278º do CPPT estabeleça que «o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final», o n.º 3 do mesmo artigo ressalva o caso de «a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida».

No entendimento da jurisprudência deste Tribunal, apoiado na doutrina expressa por JORGE LOPES DE SOUSA, *in* CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO, 5ª edição, vol. II, págs. 666 a 668, não é taxativo este elenco de ilegalidades, antes devem ser atendidas, para o efeito, todas aquelas de que possa resultar, para o interessado, prejuízo irreparável. Vejam-se, entre muitos, os acórdãos de 7 de Dezembro de 2004 no processo n.º 1216/04, 2 de Março de 2005 no processo n.º 10/05, 18 de Janeiro de 2006, no processo n.º 1202/05, 15 de Fevereiro de 2006 no processo n.º 41/06, 9 de Agosto de 2006 no processo n.º 229/06, 16 de Agosto de 2006 no processo n.º 689/06, 23 de Maio de 2007 no processo n.º 374/07.

Mas entendem mais do que isso as apontadas doutrina e jurisprudência: que devem subir imediatamente as reclamações cuja subida diferida lhes retiraria toda a utilidade.

É esta, de resto, a regra consagrada pelo artigo 734º n.º 2 do CPC para os agravos: sobem de imediato aqueles «cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis». Na verdade, mal se entenderia que a lei, admitindo alguém a rebelar-se contra uma decisão, facultando o seu reexame por outra entidade, só propiciasse a avaliação da pretensão do interessado quando desta apreciação não pudesse resultar nenhum efeito útil. Seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra – além de assim se consagrar um meio de reacção inconsequente, porque de todo desprovido de proveito.

Consequentemente, o artigo 278º do CPPT deve interpretar-se como excepcionado da regra do seu n.º 1, no seu n.º 3, aqueles casos em que a subida diferida da reclamação a tornaria absolutamente inútil. É o que acontece, tipicamente, com a reclamação de despachos que recusam a suspensão da execução.

Procede, pelo exposto, o fundamento do recurso alegado na 4ª conclusão das alegações do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão impugnada, determinando a imediata subida e apreciação da reclamação deduzida pelo recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 9 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Sigilo bancário. Fundamentação por remissão. Impossibilidade de comprovação e qualificação directa da matéria colectável.

Sumário:

I — As decisões da administração tributária de acesso a informações e documentos bancários de acordo com o artigo 63.º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, podendo essa fundamentação, em face do disposto no artigo 77.º do mesmo diploma, consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório de fiscalização tributária.

II — Não sendo possível comprovar e quantificar a matéria colectável dos contribuintes de forma exacta e directa (artigo 88.º da LGT), e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta, a administração tributária tem o poder de aceder aos seus documentos bancários de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT.

III — A derrogação do sigilo bancário tem de ser ponderado à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade, aferindo-se esta em função da impossibilidade de dispor de outras formas de aceder à informação pretendida.

Processo n.º 1022/07-30.
Recorrente: Fernando Rodrigues da Silva e mulher.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Fernando Rodrigues da Silva e Maria Graciete Simões da Silva, com os sinais dos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, a fls. 253 e seguintes, que negou provimento ao recurso interposto do despacho do Director Geral dos Impostos, datado de 2005-12-27, proferido no processo n.º 549/2.5, da Direcção de Finanças de Coimbra, nos termos do qual foi determinado o acesso directo da Administração Fiscal às suas contas bancárias, formulando as seguintes conclusões:

1. No artigo 63.º-B, n.º 4 (actual, antigo n.º 3), da LGT, o legislador, fora do regime geral definido no artigo 77.º da LGT, exigiu que "as decisões da administração tributária (..) devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam", deixando assim cair (lex specialis derogat lex generalis) neste artigo 63º-B, n.º 4, da LGT, a possibilidade da fundamentação administrativa se bastar com uma sucinta explicação colhida numa "mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres."

2. Resulta do confronto com os dois regimes (do art. 63.º-B, n.º 4 actual e o do 77.º, n.º 1. e 2), que a menção constante do art. 63.º-B - "expressa menção dos motivos concretos"

- não acompanhada da possibilidade de ser realizada por "mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres...", só pode traduzir a exigência de se verem taxativamente referidos na decisão do Sr. Director-Geral os motivos concretos que justificam o acto, sem que esses motivos possam colher-se implicitamente da remissão para os demais elementos do procedimento.

3. Assim, neste caso, ao contrário do que resulta do artigo 77.º da LGT para os procedimentos típicos do universo flscal caracterizados pela sua massificação, o dever de fundamentação expressa não pode aqui ser concretizado através da remissão indistinta para os elementos constantes do procedimento administrativo.

4. A lei não admite que o discurso fundamentador possa ser efectuado "por remissão" estribada no recurso a formas tabelares ou *passe-partout* como "face aos documentos juntos ao processo administrativo" ou "apreciado o processo" ou a remissão para "os elementos constantes do processo" ou para os "factos indiciados nos processos de averiguações", ou seja, de uma fundamentação, como a presente, que remete para tudo o que existia no processo administrativo, ou seja, para "os fundamentos constantes da presente Informação e da Informação em que se fundamentou o projecto de decisão, ambas dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra bem como o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram".

5. Tal remissão obriga o recorrente a motu próprio colher do processo os elementos eventualmente pertinentes, afastando-se do desiderato constitucional que exige à administração e não ao administrado um esforço de fundamentação clara e acessível, que não é satisfeito quando se remete o contribuinte - indistintivamente - para todos os elementos constantes dos autos.

6. A fundamentação da decisão administrativa por remissão, nos termos e com a extensão assinalada é, assim, manifestamente ilegal. Sem prescindir,

7. O artigo 63.º-B/3 (actual n.º 4) quando interpretado no sentido de admitir uma fundamentação por remissão indistinta para os fundamentos constantes de anteriores informações, pareceres e despachos (os quais não se encontram justificados), é inconstitucional por violação do disposto no artigo 268.º n.º 3, da CRP.

8. A fundamentação para onde se remeteu é também ela manifestamente ambígua, dado que, como resulta do teor da informação que esteve na base do pedido de derrogação do sigilo bancário, fez assentar as razões do decidido no disposto no artigo 63.º n.º 2 (actual n.º 3), alínea a) da LGT, invocando, a esse propósito, que os fundamentos materiais subjacentes corresponderiam: 1.º à "existência de factos concretamente identificados indiciadores de falta de veracidade dos valores declarados para efeitos de IRS" e, 2.º, à "falta de apresentação ou não exibição de elementos esclarecedores relativos às verdadeiras variações patrimoniais do sujeito passivo", sendo certo que esses alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do dispositivo legal acima mencionado.

9. A hipótese constante da alínea a) do n.º 2 (actual n.º 3) do art. 63.º-B da LGT apenas abrange as situações em que, perante a existência de irregularidades, a AF proceda à demonstração da impossibilidade de proceder à avaliação directa, devendo, para tal, lançar mãos de todos os meios ao seu dispor para justificar a impossibilidade de avaliação directa dos rendimentos alegadamente omitidos.

10. Não tendo a AF indicado a impossibilidade de obter os elementos pretendidos através de outros meios ao seu dispor, fazendo decorrer daí a impossibilidade de avaliação directa, não podem dar-se por preenchidos os requisitos de actuação da AF.

11. Viola, por isso, a decisão recorrida, o disposto nos artigos 63.º-B, n.ºs 2 e 3 (actuais 3 e 4) da LGT e os artigos 18.º, 26.º e 268.º da CRP.

2- O recorrido Director-Geral dos Impostos contra-alegou nos termos que constam de fls. 304 e seguintes e em que conclui que o recurso jurisdicional deve ser julgado improcedente.

3- O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1 - Os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra iniciaram uma acção de fiscalização Recorrente, em resultado da qual foi elaborada a informação que consta de fls. 28 a fls. 88 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, dela constando, além do mais, o seguinte:

- 3-Conclusões e Propostas

3.1 - Conclusões

De acordo com o anteriormente relatado, demonstra-se de forma inequívoca a existência de factos concretos que consideramos gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

3.1.1 - Rendimentos da Categoria B de IRS

Através da análise dos elementos contabilísticos da empresa foram detectadas as diversas situações anteriormente relatadas ao longo dos pontos 2.1.1 a 2.1.2.7 e que sucintamente poderemos resumir:

- Movimentos financeiros sem credibilidade;

-Inventários sem credibilidade;

-Registo em duplicado e omissão de registo de custos,

-Omissão de proveitos devidamente identificados, e;

- Indícios de omissões de proveitos;

Face ao exposto, consideramos que a contabilidade do sujeito passivo Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986, apresenta irregularidades na sua organização, contrariando o disposto no art. 115º do CTRC, por remissão artigos 28.º e 32.º CIRS, já que não reflecte a exacta situação patrimonial bem como o resultado efectivamente obtido pela empresa, não permitindo assim a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de harmonia com as disposições da Sec. II do Cap. III do CIRC.

Desta forma, encontram-se reunidas as condições previstas para a determinação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos, de acordo com o estipulado pelo art.º 52.º do CIRC e alínea d) do artigo 88.º da LGT.

3.1.2 - Outros sinais exteriores incompatíveis com os rendimentos declarados

Da análise do declarado pelo agregado familiar nos últimos anos e de acordo com o referido ao longo dos pontos 2.2 e 2.3 desta informação, conclui-se pela existência de factos concretos que são gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

3.2 - Propostas

Perante o exposto, consideram-se reunidos os pressupostos da alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro) - quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta - para que a administração tributária possa aceder a informações e documentos bancários que permitam apurar a situação tributária do agregado familiar em causa.

O facto do sujeito passivo não ter permitido o acesso a uma das contas que utilizou na sua actividade empresarial (categoria B de IPJ), torna-se num impedimento, à clarificação e quantificação dos verdadeiros rendimentos provenientes da actividade empresarial, bem como o esclarecimento da verdadeira origem da capacidade exteriorizada pelo agregado familiar e que se apresenta em completo desacordo com os rendimentos que vem declarando. Na verdade, apenas a análise da informação bancária das contas em nome dos titulares do agregado familiar, Sr. Fernando Rodrigues da Silva, NIF: 174.165.986 e D. Maria Graciete Simões da Silva, NIF: 173.899.200, permitirá determinar a dimensão da presumível omissão de proveitos/rendimentos em sede de IRS, bem como as repercussões dessas situações em sede de IVA.

Assim sendo, e na procura da verdade material, propõe-se que seja solicitada a sua Exa. o Senhor Director Geral dos Impostos, a derrogação do dever de sigilo bancário, relativamente aos sujeitos passivos supra identificados, ao abrigo do n.º 3 do artigo 63.º- B da Lei Geral Tributária».

Extracto de fls. 49 a 50 do processo administrativo em apenso.

II - Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu a seguinte proposta de decisão do Ex.mº Sr. Director de Finanças Adjunto de 2005.10.28:

«Concordo. Tendo em conta que as situações descritas se enquadram no art.º 63.º-B, n.º 1, alínea a) e n.º 2 alínea a), da Lei Geral Tributária (redacção da Lei n.º30-G/2000, de 29/12, será de remeter a informação ao Gabinete do Ex.mº Sr. Director-Geral para projecto de decisão, conforme n.º 3 do citado artigo».

Fls. 28 do processo administrativo em apenso.

III - O Ex.mo Sr. Director-Geral dos Impostos lavrou em 2005.11.02 o seguinte projecto de decisão:

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação da Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o parecer e despachos concordantes na mesma exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º- B da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, notifique - se Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200, dando-lhes copia integral das peças processuais aqui referidas com vista ao exercício do direito de audição, previsto no actual n.º 1 do citado normativo, informando-os que caso não exerçam o referido direito ou, exercendo-o, as informações prestadas, naquele âmbito, forem consideradas insuficientes ou inconclusiva, será autorizado a inspectores tributários, devidamente credenciados, o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias portuguesas, relativos às contas de que sejam titulares.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

Fls. 27 do processo administrativo em apenso.

IV - Da proposta a que alude o n.º anterior foi então o Recorrente notificado e para exercer o direito de audição;

Facto expressamente reconhecido pelo Recorrente no exercício do direito de audição a fls. 12 do processo administrativo em apenso.

V - O Recorrente exerceu o direito de audição 2005.11.29 pela forma constante de fls. 12 a fls. 26 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;

VI - Em 2005.12.07, foi mantida a proposta sobredita e ordenada a remessa do processo ao Ex.mo Sr. Director-Geral para decisão;

Fls. 2 a fls. 11 do processo administrativo em apenso.

VII - Em 2005.12.27, o Ex.mo Sr. Director-Geral lavra então a seguinte decisão:

«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da anterior Informação dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos previstos nas alíneas a) do n.º 2 do artigo 63.º - B da Lei Geral Tributária, na redacção ao tempo dos factos, e tendo ponderado o alegado pelo contribuinte que exerceu o direito de audição, autorizo, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo actual n.º 4 do citado normativo, que funcionários da Inspecção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todos os documentos bancários e contas existentes em instituições bancárias portuguesas de que sejam titulares Fernando Rodrigues da Silva, com o NIF 174165986, e Maria Graciete Simões da Silva, com o NIF 173899200.

2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra, para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.»;

Fls. 1 do processo administrativo em apenso.

VIII - O presente recurso deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra em 2006.01.09.

Fls. 2 dos presentes autos.

Mais se provou, com interesse, que:

IX - Os lançamentos dos cheques na contabilidade nem sempre são feitos no mês em que são movimentados

Facto extraído do alegado no artigo 18.º da douta P.I.

Confirmado pela testemunhe ouvida.

X - Os encargos referentes à factura da TV-Cabo (anexo V, fls. 2 do relatório), dizem respeito à instalação deste serviço na sua residência.

No artigo 20º. da douta P.I., o Recorrente alega que estes encargos são «documentos particulares», mas é notório que pretendia dizer que não têm origem na actividade empresarial do Recorrente.

O Tribunal deu como assente este facto, no que à factura da TV-Cabo respeita, a partir da análise do anexo pala que remete o relatório, onde pode constatar-se que a morada de instalação é a Rua Dr. Francisco S Carneiro 20, r/c, justamente a morada declarada do Recorrente. Sendo que a sua oficina, como se alcança do ponto 2.3.2, fica na praça Florindo José Frota, n.º 39.

Confirmado pela testemunha ouvida

XI - A viatura Audi é utilizada pelo filho do Recorrente mas também na actividade comercial do Recorrente.

Facto alegado no artigo 30.º quarta parte, da douta P.I.

Foi confirmado pela testemunha, que disse que a utilizava quando o Recorrente vai à contrastaria ao Porto, por ser mais económica.

5- Os recorrentes começam por suscitar na sua alegação de recurso questões atinentes à fundamentação da decisão administrativa que, derrogando o direito ao sigilo bancário, determinou o acesso da administração tributária a todos os documentos bancários e contas por eles titulados.

Prendem-se essas questões com a admissibilidade legal da fundamentação por remissão em face do disposto no artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT e com a sua deficiência, por ambígua, posto que os fundamentos invocados não autorizariam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do disposto no artigo 63.º, n.º 2 (actual n.º 3), alínea a) da LGT.

Vejamos.

A respeito da primeira das questões acima enunciadas se pronunciou ainda em data bem recente este Supremo Tribunal no recurso n.º 630/07, por acórdão datado de 3/10/07, no sentido da admissibilidade da fundamentação por remissão, em termos que subscrevemos e que merecem a nossa inteira concordância.

De facto, no citado aresto deixou-se expresso que:

"Alega o recorrente que a decisão assim fundamentada não obedece ao que a esse respeito impõe o citado artigo 63.º-B, n.º 4 da LGT quando exige que as decisões nesta matéria devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, contrariamente ao estabelecido no artigo 77.º da LGT onde aí sim se permite claramente a fundamentação por remissão para anteriores pareceres.

Não tem, porém, razão o recorrente.

Com efeito, estabelece o n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT que as decisões da administração tributária que determinem o acesso desta a informações e documentos bancários dos contribuintes devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam.

A exigência de fundamentação expressa neste preceito mais não é do que o reforço do disposto no artigo 77.º da mesma LGT que impõe que as decisões de procedimento devem ser sempre fundamentadas por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram e a consagração do princípio constitucional plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP (os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos).

Mas a exigência dessa fundamentação com expressa menção dos motivos concretos que justificaram a decisão ora impugnada em nada contende com a possibilidade da referida fundamentação poder consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem relatórios da fiscalização tributária, desde que estes sejam claramente identificados e acessíveis ao contribuinte.

A expressa menção dos motivos concretos que justificaram a decisão pode, pois, constar de anteriores pareceres, informações ou propostas sem que isso constitua qualquer violação do que dispõe o artigo 63.º-B da LGT.

Como, de resto, não constitui também a violação de qualquer princípio constitucional e, muito menos, do dever de fundamentação das decisões administrativas que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos."

Acrescente-se, por outro lado, que a fundamentação por remissão, como se realçou na sentença sob recurso, não afronta o princípio da legalidade, já que existe norma geral na LGT (artigo 77.º) que a admite expressamente, sendo certo ainda que não comporta qualquer diminuição das garantias dos contribuintes, bem pelo contrário, uma vez que passam a aceder a todas as informações, pareceres e outros documentos que estiveram na base da decisão e dessa forma lhes proporcionando um cabal esclarecimento a respeito dos *motivos concretos* que justificaram a decisão final, como se enfatiza no n.º 4 do artigo 63.º, alínea b) da LGT.

Na verdade, na situação "sub judicio", as informações, pareceres e despachos para onde remete o despacho impugnado expressam de forma clara e com minúcia os motivos concretos que justificaram a derrogação do sigilo bancário, a propósito dos quais os recorrentes se pronunciaram em sede de exercício do direito de audição (cfr. PA apenso a fls. 12 e seguintes).

Improcedem, deste modo, as conclusões 1 a 7.

Defendem ainda os recorrentes que a fundamentação para onde o despacho impugnado remete seria manifestamente ambígua, uma vez que os fundamentos invocados não autorizariam, por si só, o levantamento do sigilo bancário à luz do artigo 63.º, n.º 2 (actual n.º 3) alínea a) da LGT (conclusão 8.).

Não se crê que a fundamentação do despacho possa ser qualificada de ambígua, antes se apresenta como clara e congruente, sendo de salientar que tão pouco os recorrentes esclarecem ou apontam qualquer eventual dupla interpretação que a mesma possa consentir.

De todo o modo, a verdade é que, em face da argumentação a esse propósito aduzida, os recorrentes visam questionar a validade dos pressupostos legais invocados pela administração tributária para aceder às informações e documentos bancários que lhes digam respeito, o que configura erro sobre os pressupostos que importa conhecer ainda no quadro da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos para fixação da matéria colectável.

A decisão impugnada foi tomada com apelo à alínea a) do n.º 2 do artigo 63.º.B) da LGT, de acordo com a qual a administração tributária pode aceder a todos os documentos bancários dos contribuintes *"quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria colectável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta"*.

Acontece que no caso em apreço o detalhe e firmeza do quadro factual fundamentador que serviu de suporte à decisão recorrida demonstra de forma inequívoca a impossibilidade de ser comprovada directamente a matéria colectável.

Na realidade, as irregularidades/indícios que a sentença recorrida enumera a fls. 257, verso, 258, 259, verso, 260, que aqui se dão por reproduzidos, são claramente demonstrativos de que a contabilidade não reflecte o resultado efectivamente obtido, não merecendo por isso credibilidade, uma vez que aí se patenteia, como também se afirma na sentença *"saldos devedores elevados e persistentes, registos na caixa a que não correspondem movimentos bancários, depósitos bancários e transferências bancárias não reflectidos na contabilidade, inexistência de registo de compra de prata e cobre apesar de ter apresentado artefactos desses metais por contrastar, falta de registo de custos, falta de registo de proveitos, flutuações nas valorizações em inventário e falta de rigor na identificação dos bens inventariados, grande variação nas margens brutas de comercialização, grande investimento em bens duradouros e elevados em suprimentos que os rendimentos declarados não permitem suportar"*

Perante este quadro factual, em que ressalta a falta de credibilidade dos elementos fornecidos pela contabilidade e na ausência de outros dados que possibilitem o apuramento directo e exacto da

verdadeira situação fiscal dos recorrentes, inelutável se torna concluir que não é possível à administração tributária comprovar e quantificar a matéria tributável dos recorrentes e daí que se imponha a necessidade de acesso aos seus elementos bancários, como instrumento essencial ao apuramento, ainda que de forma indirecta, à sua verdadeira situação tributária.

Entendem ainda os recorrentes que à AF competia a indicação da impossibilidade de obter os elementos pretendidos através de outros meios ao seu dispor.

A este respeito importa sublinhar que essa impossibilidade decorre de forma objectiva do quadro factual em que assentou a decisão impugnada, não se descortinando quais sejam esses meios alternativos e certo é que os recorrentes também não os indicam, donde que à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade se torne legitimo o acesso aos documentos bancários dos recorrentes.

De improceder, assim, as conclusões 8.º, 9º., 10º. e 11.º.

6- Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa 9 de Janeiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração junta)

Voto de vencido

Na interpretação da lei, na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo n.º 3 do artigo 9º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. ([1])

A expressão utilizada no n.º 4 do art. 63.º-B da LGT para referir os requisitos de fundamentação das decisões sobre derrogação do sigilo bancário, que é *«devem ser fundamentadas com **expressa menção dos motivos** concretos que as justificam»,* é manifestamente diferente da utilizada na disposição que estabelece os requisitos gerais da fundamentação que consta do art. 77.º n.º 1 da LGT em que se refere que a decisão é *«fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em **mera declaração de concordância** com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».*

Desde logo, a constatação de são utilizadas ***fórmulas diferentes*** para referir as exigências da fundamentação, nas normas indicadas, conduz à conclusão de que se fazem ***exigências diferentes.*** Na verdade, se se tivesse pretendido, em matéria de derrogação do sigilo bancário, manter os ***requisitos gerais*** de fundamentação, decerto não se teria feito qualquer ***referência especial*** a esses requisitos, ou, a fazer-se, não se compreenderia que se utilizasse uma fórmula completamente diferente da fórmula genérica, susceptível de ser interpretada em termos diferentes.

Assim, sendo seguro que a opção por um regime especial de fundamentação afasta a aplicação em matéria de derrogação do sigilo bancário o regime especial, há que aplicar aquele regime cuja especialidade se traduz em haver uma *«expressa menção dos motivos concretos».*

Partindo do referido pressuposto interpretativo de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, esta fórmula não deixa margem para grandes dúvidas interpretativas: *«expressa menção»* é a ***indicação expressa,*** não é a ***mera declaração de concordância*** com propostas ou pareceres.

Por outro lado, sendo consabido que a prática habitual dos órgãos superiores da Administração Pública é utilizarem a fundamentação por remissão, a exigência de ***menção expressa*** dos fundamentos não pode ter outro alcance útil que não seja afastar a possibilidade de remissão.

A correcção desta conclusão, para além de suporte textual manifestamente mais consistente do que o entendimento que fez vencimento, tem o apoio de uma justificação congruente, que é a gravidade da decisão, a nível da restrição do direito à intimidade da vida privada, constitucionalmente consagrado no art. 26.º, n.º 1, da CRP.

Impõe-se, nesta matéria, uma ponderação pessoal pormenorizada por parte da autoridade decidente, que a fundamentação por remissão não garante, pelo menos necessariamente.

É essa mesma gravidade que justifica a proibição de delegação de competências, também estabelecida naquela norma, que se reconduz a ter de haver intervenção pessoal dos dirigentes máximos da administração tributária estadual.

Por outro lado, a questão de admitir ou não a derrogação do sigilo bancário foi muito discutida politicamente, ao longo de vários anos, antes de ter sido consagrada na revisão da LGT de 2000, pois, se é certo que tem vantagens evidentes para a arrecadação de receitas fiscais, também o e que pode fazer perigar a confiança do público no sistema bancário, com consequências económicas nefastas.

Por isso, a meu, ver, nessa primeira abertura, quis-se avançar com cuidado, potenciando a qualidade das decisões, por um lado, e impedindo que houvesse uma derrogação generalizada do sigilo,

através da proliferação excessiva de decisões, que pudesse abalar generalizadamente a confiança do público no sistema bancário.

Para assegurar a qualidade das decisões, que se presume ser corolário da qualidade dos seus autores, reservou-se o poder de decidir para os dirigentes máximos da Administração Fiscal, sem possibilidade de delegação de competências, e exigiu-se a fundamentação através de menção expressa dos factos que justificam a derrogação, que obriga esse dirigente máximo a ponderar ***pessoalmente*** sobre a justificação da derrogação.

Por outro lado, esta exigência de intervenção pessoal dos dirigentes máximos, com ponderação pessoal da verificação dos pressupostos da derrogação do sigilo bancário, decerto constitui, fisicamente, um obstáculo seguro à proliferação exagerada de decisões, impedindo que a derrogação do sigilo bancário seja levada a um ponto em que fique afectada a confiança do público em geral no sistema bancário.

É certo que se pode aventar que esta exigência de ponderação pessoal pelos dirigentes máximos pode ser defraudada, com facilidade, pois poderia ser elaborada por assessores um projecto de decisão a fim de ser submetido a assinatura desses dirigentes, assim se atingindo uma situação semelhante à que se verifica na fundamentação por remissão para pareceres ou propostas.

Mas, esse é um perigo que não pode deixar de ser menosprezável, a nível legislativo, pois, por um lado, o legislador, pelo menos ele, não pode deixar de presumir, naturalmente, que os dirigentes máximos da Administração Fiscal tenham a qualidade pessoal que presumivelmente devem ter e não que a não tenham, e por outro lado, também é de presumir que dirigentes com essa superior qualidade, porque a têm, justificarão a confiança de quem neles confiou ao nomeá-los, actuando com propósito de concretizar os objectivos visados por lei e não de a defraudar.

Jorge de Sousa.

([1]) Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

Acórdão de 9 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Reclamação. Petição de oposição à execução fiscal. Requisitos. Falta de indicação do Tribunal.

Sumário:

I — Em caso de entrega de petição de oposição à execução fiscal, os serviços da administração tributária funcionam como verdadeiras secretarias judiciais e não como simples intermediário entre o apresentante e o tribunal.

II — Confrontando-se com uma deficiência na petição de oposição apresentada, concretizada na falta de indicação do tribunal competente (artigo 108.º, n.º 1 do CPPT), ao Chefe de Repartição de Finanças compete recusá-la nos termos da alínea a) do artigo 474.º do CPC, ou no caso de assim não suceder, enviá-la ao tribunal tributário com jurisdição na área (artigo 208.º, n.1 do CPPT), cabendo então ao tribunal providenciar no sentido da sanação dessa deficiência, se eventualmente entendesse que ela era necessária (artigos 19.º e 110., n.º 2 do CPPT).

Processo n.º: 1051/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Margarida Pereira Nogueira Monteiro
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

1 - A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, julgando procedente a reclamação intentada, anulou o despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Valongo 2, datado de 2007-04-09, nos termos do qual foi decidido que*, "...por falta de competência legal, não pode este Serviço de Finanças pronunciar-se sobre o peticionado na oposição à execução",* formulando as seguintes conclusões:

a) A petição inicial de oposição, deve obedecer aos requisitos do artº. 206º do CPPT, e art. 108º., por remissão do art. 211º n.º 1 do mesmo Código, bem como art. 474 do CPC;

b) A indicação do Tribunal competente é essencial para que a petição de oposição possa ser recebida;

c) A não indicação do Tribunal competente para a sua apreciação, é motivo de recusa pela secretaria, nos termos do art. 474º. alínea a) do CPC;

d) A petição de oposição tem que ser entregue no Serviço de Finanças onde pende a execução fiscal nos termos do art. 207º do CPPT.

e) A entrega no serviço de Finanças equivale à entrega na secretaria do Tribunal, porque lhe fixa a tempestividade.

f) Não vindo a mesma endereçada ao Tribunal competente, o Chefe do Serviço de Finanças não se pode substituir ao oponente e remete-la ao Tribunal que considere competente.

g) Deve antes notificar o oponente ou o seu mandatário quando constituído, do motivo da recusa, para que este possa utilizar a prerrogativa do art. 476º do CPC.

h) Ainda que o órgão da execução fiscal a remetesse ao Tribunal que entendesse competente, este teria igualmente que recusar o seu recebimento, e faze-la baixar novamente ao respectivo Serviço de Finanças.

i) Ao assim não entender a douta sentença cometeu erro de julgamento e violou o disposto nos art. 10º. 108º. 206º. e 211º. do CPPT, bem como os art. 474º. alínea a) do CPC.

2- A Recorrida Margarida Pereira Nogueira Monteiro não contra-alegou.

3-O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do improvimento do recurso, defendendo que, nomeadamente, "*recebida a petição, o órgão da execução deve remetê-la ao tribunal tributário competente, acompanhada das informações convenientes, é o que determina o artigo 208.º do mesmo Código"* e daí que"*a falta de indicação do Tribunal competente no rosto da petição da oposição, previsto no artigo 108.º, n.º 1 do CPPT, constitui irregularidade formal, inócua de todo"*.

Sem vistos dos Ex.mos Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) Por despacho de 29/01/2007, reverteu, contra a aqui reclamante a dívida de IVA do ano de 1996, por ter sido sócia gerente da primitiva devedora sociedade "Manuel José A. Monteiro, Lda."cf. doc. de fls. 76 a 79 dos autos).

b) Em 07/03/2007, a aqui reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Valongo 2 um requerimento de oposição à execução, (cf. fls. 80 a 81 dos autos).

c) Tal requerimento tem por cabeçalho a indicação de "Serviço de Finanças de Valongo 2".

d) Em 09/04/2007, foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças o seguinte despacho "*Nos termos do artigos 12º e 207º do Código de Procedimento e Processo Tributário, é competente para a apreciação da oposição á execução o tribunal Tributário de 1.ª instância da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto de impugnação ou onde deva instaurar-se a execução. As competências da Administração Tributária são as previstas no art. 10º do mesmo diploma. Como tal, por falta de competência legal, não pode este Serviço de Finanças pronunciar-se sobre o peticionado na oposição à execução*", este despacho foi notificado à aqui reclamante através de carta com o registo do correio RM 15074011 8PT, recebido em 11/04/2007 (cf. doc.- de fls. 102 a 104 dos autos).

e) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Valongo 2 em 23/04/2007 (cf. doc. de fls. 3 dos autos).

5- A sentença recorrida, em súmula, entendeu que, muito embora a petição de oposição à execução fiscal não respeitasse o requisito estabelecido no n.º 1 do artigo 108.º do CPPT quanto á necessidade de indicação do tribunal a que se dirigia, o Serviço de Finanças onde foi apresentado deveria tão só ter autuado a petição e remetido o processo ao tribunal competente como determina o artigo 208, n.º 1 do mesmo diploma, não competindo ao Chefe de Finanças pronunciar-se sobre a oposição nos termos em que o fez, sendo certo que bem sabia qual o tribunal era competente para a conhecer.

De modo divergente, o Representante da Fazenda Pública defende na sua alegação de recurso que, sendo essencial a indicação do tribunal competente para que a petição de oposição possa ser recebida e sendo certo que a entrega no Serviço de Finanças equivale á entrega na secretaria do Tribunal, desde logo porque lhe fixa a tempestividade, a não indicação do Tribunal competente constitui motivo de recusa nos termos do artigo 474.º, alínea a) do CPC.

Delineadas que se encontram as duas posições em confronto, "quid juris"?

A propósito da matéria relativa á tramitação dos processos judiciais perante a administração tributária escreveu Jorge Lopes de Sousa na anotação 7 ao artigo 26.º no seu Código de Procedimento e Processo Administrativo, Anotado e Comentado, 5.ª edição, a fls.305- "*Nos casos em que a apresentação de peças processuais que é feita nos serviços da administração tributária se reporta a processos se natureza judicial que correm por esses serviços, como é o caso da execução fiscal (que tem natureza judicial na totalidade, como se refere no n.º 1 do art. 130.º da LGT), deverá entender-se que aqueles serviços desempenham nesses processos as funções que estão atribuídas ás secretarias judiciais nos processo que correm pelos tribunais tributários, pelo que deverão fazer aplicação na globalidade das normas aplicáveis á admissão de peças processuais e documentos, designadamente as relativas*

á recusa (artigo 474.º do CPC) e à falta de entrega de cópias (artigo 152.º do mesmo Código). Este regime deverá aplicar-se não só aos próprios processos de execução fiscal, como também aos que dele são apensos, como embargos de terceiro, oposição à execução fiscal, reclamação de créditos e reclamação de actos neles praticados, pois todos eles são processos judiciais desde o momento em que são apresentadas as peças processuais que lhes dão início a apresentação tem de efectuar-se nos serviços de administração tributária".

Só assim não acontecerá, como defende o mesmo autor na aludida anotação 7, quando a apresentação de peças processuais e documentos perante os serviços de administração tributária seja facultativa, como sucede nos casos de impugnação judicial (artigo 103.º, n.º 1 do CPPT), situações em que esses serviços apenas funcionam como intermediários entre apresentante e o tribunal e dai apenas possuam competência para a remessa ao tribunal do que lhe foi entregue.

Ora, no caso em apreciação em que está em causa uma petição de oposição à execução fiscal em que os serviços da administração tributária funcionam como verdadeiras secretarias judiciais e não como simples intermediário entre o apresentante e o tribunal, aderindo nós ao entendimento acima citado, o Serviço de Finanças onde a mesma foi entregue poderia e deveria tê-la recusado à luz do disposto na alínea a) do artigo 474.º do CPC.

Só que não foi isso que aconteceu.

Na verdade, perante a irregularidade formal detectada e traduzida na falta de indicação do tribunal para que era dirigida, o Chefe do Serviço de Finanças autor do despacho reclamado, assumindo que a petição lhe era dirigida muito embora no cabeçalho tão só constasse a indicação de "Serviço de Finanças Valongo 2", entendeu por bem declarar-se incompetente para "*se pronunciar sobre o peticionado na oposição à execução",* o que manifestamente não equivale a uma recusa de recebimento da petição, ao invés do que defende o recorrente.

Trata-se, com efeito, de um despacho de natureza bem diversa e que se não insere nas competências próprias dos órgãos de execução fiscal funcionando secretarias judiciais, com a agravante de tão pouco conferir ao apresentante o benefício previsto no artigo 476.º do CPC (apresentação de nova petição nos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento da petição).

Confrontado com a deficiência da petição, ao Chefe de Repartição de Finanças apenas competiria recusar a petição, ou, no caso de assim não suceder, enviá-la ao tribunal tributário com jurisdição na área, cabendo então ao tribunal providenciar no sentido da sanação dessa deficiência, se eventualmente entendesse que ela era necessária (artigos 19.º e 110, n. 2 do CPPT).

Nesta conformidade, bem se andou na sentença recorrida ao anular o despacho reclamado, eliminando-o da ordem jurídica.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso da fixação do rendimento colectável por métodos indirectos. Tempestividade. Local de apresentação do requerimento. Data de entrada da petição.

Sumário:

I — O requerimento de interposição de recurso do acto de fixação do rendimento colectável por métodos indirectos deve ser apresentado no tribunal competente (artigos 89.º-A da LGT e 146.º-B do CPPT).

II — É extemporânea a petição de recurso que, entregue nos serviços de finanças, foi por estes remetida a tribunal onde deu entrada já depois de esgotado o respectivo prazo de interposição.

Processo n.º 1/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Maria Luísa Lopes Mendes e Director-Geral dos Impostos.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Mirandela, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza daquele tribunal que rejeitou por extemporaneidade o recurso interposto por Maria Luísa Lopes Mendes e Flávio Macedo da Silva, residentes em Vila Real, da decisão que lhes fixou por métodos indirectos o rendimento colectável para efeitos de IRS do ano de 2005, no montante de € 131.018,00, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- Apresentado recurso ao abrigo do art.º 146-B do CPPT na direcção de finanças dentro do prazo legal de 10 dias deve esse serviço de imediato remeter a respectiva peça processual ao tribunal, nos termos dos arts. 12.º, n.º 2, do DL 135/99, de 22/04, e 34.º, n.º 1, alínea a), do CPA.

2- Se apresentado em tempo o recurso perante o serviço de finanças tal peça processual só chega, porém, depois do termo do prazo ao TAF, deve o mesmo ser considerado tempestivamente interposto.

3- Assim o exigem o princípio "pro actione", vertente do direito de acesso ao direito, o direito de acesso à justiça e o direito à tutela jurisdicional efectiva, o direito ao direito constitucionalmente consagrados e de aplicação directa, o disposto no art.º 12.º, n.º 2, do citado DL, e a desculpabilidade do erro que o art.º 34.º convoca para a resolução do diferendo.

4- Ao julgar o presente recurso intempestivo, violou, pois, a decisão recorrida, por erro de aplicação e de interpretação, os arts. 20.º, n.º 1, e 18.º, n.º 1, da CRP, o art.º 12.º, n.º 2, do DL 135/99, de 22/04, os arts. 33.º, 34.º e 77.º do CPA, e os supra citados princípios.

5- Pelo que se impõe a substituição dessa decisão por outra que receba o recurso interposto.

6- Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.

Contra-alegando vem o Director-Geral dos Impostos dizer que:

a) Os recorrentes não reagiram em tempo no que toca à interposição do recurso contencioso interposto nos termos do artº146º do CPPT.

b) O artº146º-B do CPPT estabelece um prazo peremptório de 10 dias para fins de apresentação do devido requerimento, que fica precludido uma vez ultrapassado.

c) Este normativo não permite outra interpretação que não a literal, segundo o qual a petição tem de ser entregue no tribunal.

d) De acordo com os factos devidamente comprovados em sede de recurso contencioso e como bem decidiu a decisão recorrida, aquele só pode ser considerado extemporâneo, uma vez que os recorrentes dirigiram o seu requerimento a entidade diversa do Tribunal ou da secretaria que a lei indica como competente, sendo que tal atraso lhe é exclusivamente imputável.

e) O recurso contencioso em causa, de natureza urgente, constitui um processo especial com uma tramitação específica, diversa da tramitação do processo de impugnação judicial, de acordo com o determinado no artigo 146º-D do CPPT, o que implica que foram à partida afastados todos os obstáculos factuais e legais que pudessem obstar à celeridade desejada neste tipo de acção, nomeadamente os respeitantes ao reencaminhamento de processos através de órgãos não judiciais, incompetentes para a sua apreciação final.

f) Foram por outro lado, previstas regras relacionadas quer com a natureza urgente do processo, quer com o facto de a petição poder ser subscrita por um contribuinte.

g) E uma dessas regras é precisamente a de que a petição de recurso seja apresentada no Tribunal Tributário de 1.ª Instância da área do seu domicílio fiscal num prazo peremptório de 10 dias, que deverá logo naquele momento, ser devidamente acompanhado dos elementos de prova.

h) Não existe na presente situação, qualquer imposição legal que obrigue os serviços a remeter esta petição ao tribunal competente, pois que o artº103º do CPPT não tem aplicação nestes processos de tramitação urgente, uma vez que deverá ser considerado derrogado pela norma especial que é o artº146º-B.

i) Também não é aplicável o disposto no artº77º do CPA, uma vez que não é extensivo a processos judiciais tributários, e o respectivo diploma é de aplicação supletiva, caso exista alguma omissão, o que não se verifica no presente caso.

j) Quanto a esta matéria, já se pronunciou o STA por mais de uma vez, sempre no sentido de considerar extemporâneos os recursos contenciosos de carácter urgente que dessem entrada noutro órgão não judicial, mesmo que dentro do prazo legal para o efeito: *vide* Acórdão de 25 de Maio de 2005, proferido no processo nº310/05, entretanto seguido, em 24 de Janeiro de 2007, no processo nº1099/06 e também no recente acórdão do STA de 12/07/2007, proferido no recurso nº0525/07.

k) O que significa, por tudo o exposto, que tendo o recurso contencioso dado entrada manifestamente fora do prazo imposto pelo artigo 146º-B n.º2 do CPPT, caducou o direito a recorrer da decisão da Administração Fiscal, devendo por isso o presente recurso ser nova e liminarmente rejeitado por manifesta extemporaneidade.

Pelo supra exposto, bem andou a decisão aqui posta em causa ao rejeitar o recurso por extemporâneo, nada havendo a apontar-lhe, pelo que nestes termos e nos mais de direito que V.ª Ex.ª doutamente

suprirá, deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando-se a sentença recorrida.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1- Por decisão de 10-07-2007 do Director de Finanças de Vila Real, foi fixado a Flávio Macedo da Silva e Maria Luísa Lopes Mendes, nos termos da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, o rendimento tributável a enquadrar na categoria G, no montante de € 131.018,00 - processo apenso.

2- Os contribuintes foram notificados da decisão pelo oficio n.º 8123, de 02-07-2007, e por carta registada com aviso de recepção assinado em 16-07-2007 - processo apenso.

3- No ofício supra referido constava, além do mais:

«De harmonia com o disposto nos artigos 89º-A, n.º 6 da LGT e 146º-B do CPPT, da(s) mesma (s) decisão (decisões) cabe recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, a apresentar no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão, com efeito suspensivo da liquidação do imposto.».

4- O requerimento de recurso deu entrada na Direcção de Finanças de Vila Real em 26 de Julho de 2007, que remeteu a este Tribunal no qual deu entrada em 31 de Julho de 2007 - fls. 2 e 3 dos autos.

III – A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se o requerimento de recurso que foi apresentado no serviço de finanças no prazo legal de 10 dias (artigo 146.º-B do CPPT) e remetido por este serviço ao tribunal já depois de esgotado o respectivo prazo de interposição deve ser considerado tempestivamente apresentado ou não.

Trata-se de questão que este STA já apreciou no recurso 310/05, em acórdão de 25/5/05, aliás citado na decisão recorrida, e mais recentemente no recurso 525/07, em acórdão de 12/7/07.

A decisão sob recurso está, de resto, em consonância com a jurisprudência dos arestos referidos, sendo que os fundamentos do presente recurso não abalam os da falada jurisprudência que, consequentemente é de manter.

Na verdade, contra o que pretende o recorrente, a disposição do artigo 77.º do CPA não é aqui aplicável, uma vez que se trata de norma de aplicação supletiva, chamada só perante casos omissos, como dispõe o artigo 2.º do CPPT.

Ora, como se refere no acórdão deste STA de 12/7/07, proferido no recurso 525/07, o artigo 146.º-B do CPPT «*patenteia que não estamos perante caso omisso, ao impor que a petição de recurso «da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito» seja formalizada «em* ***requerimento apresentado no tribunal*** *tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal» (o destaque é, evidentemente, nosso).*

Ao assim estabelecer o legislador afastou-se do regime que consagrou para o processo de impugnação judicial, cuja petição tanto pode ser apresentada «no tribunal tributário competente» como «no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto» (cfr. o artigo 103º n.º 2 do CPPT).

Entre as razões para esta diferenciação avulta a natureza de urgente que o mesmo legislador atribui a estes recursos – vd. o artigo 146º-D do mesmo diploma.

A urgência implica, naturalmente, a aceleração dos trâmites do processo, com redução dos prazos para os actos a praticar pelas partes, pela secretaria, pelo Ministério Público e pelo juiz, e a tramitação em férias. Mas também aconselha que se adoptem todas as práticas que possam contribuir para apressar, não só a marcha do processo, como a própria introdução em juízo.

Daí que o artigo 146º-B do CPPT determine várias medidas tendentes a evitar delongas: a petição é, logo, apresentada no tribunal, em dez dias a partir da notificação da decisão recorrida, sem exigência de formalidade especial, sem necessidade de ser subscrita por advogado, devendo a prova, que só pode ser documental, acompanhá-la, e a oposição é oferecida em dez dias com os elementos de prova.

Ao que se sucede a tramitação em férias, e com prazos reduzidos.

(…)

De resto, o regime a que o recorrente apela e está consagrado no artigo 77º do CPA integra-se no capítulo respeitante à «marcha do procedimento» (administrativo), não tratando do lugar de apresentação de petições dirigidas aos tribunais, mas daquele em que devem entregar-se os requerimentos dirigidos aos órgãos da Administração.

Acresce que a regra geral contida no seu n.º 1 não deixa de ser a da apresentação «nos serviços dos órgãos aos quais são dirigidos», regulando os nºs 2 e 3 as situações em que se trate de órgãos centrais com (nº 2) ou sem «serviços locais desconcentrados» na área de residência do requerente (nº 3).

Conceitos estes – os de "órgãos centrais" e de "serviços locais desconcentrados" – que não têm aplicação aos órgãos jurisdicionais.».

Por outro lado, atenta a natureza do meio processual em causa, que deve ser considerado uma acção administrativa especial (cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, a fls. 1071), ainda que estivéssemos perante um caso omisso, sempre se imporia a aplicação subsidiária do CPTA e não do

CPA, sendo que, nos termos do artigo 78.º CPTA, a instância se constitui com a propositura da acção e esta só se considera proposta com a recepção da petição inicial na secretaria do tribunal ao qual é dirigida ou com a remessa da mesma, nos termos em que esta é admitida na lei processual civil.

A clareza da disposição legal que impõe a apresentação do requerimento no tribunal competente, e não em qualquer outro serviço, afasta, também, por outro lado, a desculpabilidade do erro.

Por último, também não ocorre a alegada violação de qualquer dos princípios constitucionais invocados na medida em que não se vislumbra que o estabelecimento de prazos processuais possa pôr em causa o direito de acesso à justiça ou sequer o direito à tutela jurisdicional efectiva.

Improcedem, desta forma, os fundamentos do recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Benefício de isenção de sisa. Revogação.

Sumário:

Não gozam do benefício de isenção de sisa, ao abrigo do n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transacções de imóveis operadas no ano de 2001 – em data posterior à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, de revogação daquele benefício.

Processo n.º: 316/07-30.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Recorrido: Antiquimo – Sociedade imobiliária e outros.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21-11-2006, que deu provimento ao recurso contencioso que "Antiquimo-Sociedade Imobiliária, SA", e outras sociedades, apresentaram contra o seu despacho n.º 970/2002-XV, de 14-8-2002, que indeferiu pedidos de isenção de sisa – cf. fls. 704 e seguintes.

1.2 Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 768 a 771.

A) O, aliás, douto Acórdão recorrido ao deliberar anular o acto recorrido por o mesmo enfermar de vício de violação de lei, fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos do art. 11º do EBF e do n.º 31 do art. 11º do CIMSISD, este último em confronto com o n.º 3 do art. 7º da Lei 30-G/2000, de 29/12.

B) Com a Lei n.º 30-G/00, o legislador pretendeu, inequivocamente, acabar com a isenção de sisa para as transmissões realizadas entre sociedades autorizadas a ser tributadas pelo novo regime de tributação dos grupos de sociedades e só foram mantidas, transitoriamente, as isenções referentes às transmissões efectuadas anteriormente à entrada em vigor da Lei 30-G/00, desde que, nos três exercícios seguintes à transmissão as sociedades continuassem abrangidas pelo regime de tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades (cfr. n.º 3 do art. 7º).

C) Ao ter deliberado que a simples entrega de requerimentos, até finais do ano de 2000, solicitando a isenção de sisa, determinava o preenchimento dos requisitos da isenção, o acórdão recorrido, salvo o devido respeito, foi para além da letra e do espírito do n.º 3 do art. 70 da Lei 30-G/00, tendo atribuído ou, mais propriamente, mantido, um benefício fiscal já não contemplado por lei.

D) Isto porque, em 2001, surge um novo regime de tributação de grupos de sociedades, vide art. 59º do CIRC, com a redacção que lhe foi conferida pela Lei 30-G/00, o qual já não tem associado o benefício fiscal de isenção de sisa para as transmissões efectuadas, a partir de 2001, entre as sociedades integradas no novo regime de tributação de grupos de sociedades.

E) Daí que, a interpretação feita, pelo Acórdão recorrido, daquele n.º 3 do art. 7º da Lei 30-G/00 seja, em nosso entender e salvo o devido respeito, para além de violadora da lei também inconstitu-

cional, por violação do n.º 2 do art. 103º da CRP e do princípio da legalidade do sistema fiscal, que determina que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

F) A interpretação que o Acórdão recorrido faz do n.º 3 do art. 7º da Lei 30-G/00, permite que o benefício fiscal, extinto por lei a partir de certa data, 2001, ressurja e seja aplicado, face a uma interpretação que o legislador não quis, às transmissões efectuadas posteriormente à extinção do benefício.

G) Do efeito declarativo do reconhecimento do benefício que se encontrava previsto no n.º 31 do art. 11º do CIMSISD, não resulta, como o Acórdão recorrido parece entender, que o direito à isenção de sisa se tenha constituído nas datas da entrega dos requerimentos.

H) Com efeito, é completamente incorrecto e infundado não considerar o pressuposto do benefício, "transmissão do bem" ou reconduzi-lo a uma denominada fase de execução do benefício, quando a própria transmissão, sendo pressuposto da incidência tributária da sisa opera, simultaneamente, como facto impeditivo da tributação.

I) Assim, um dos pressupostos do benefício é também a transmissão que, necessariamente, tem que se realizar num dos exercícios em que vigorava a autorização para a tributação pelo lucro consolidado, isto é, até 31/12/00.

J) A data de apresentação do requerimento, não é nenhum pressuposto de atribuição do benefício. Trata-se tão-somente de um simples procedimento destinado à verificação da existência dos requisitos que, conjugadamente com a data da transmissão, habilita o sujeito passivo a beneficiar da isenção**.**

K) Ora, no caso, não estão preenchidos os pressupostos da isenção, uma vez que, até 31/12/00, não se efectuaram, entre as então recorrentes, transmissões de imóveis.

L) Pelo que, estando provado que não houve transmissão de imóveis no ano de 2000, não se vê como podiam as então recorrentes e ora recorridas gozar do benefício de sisa para as transmissões efectuadas a partir de 2001, não obstante o n.º 3 do art. 7º da Lei 30-G/00.

M) E nem se vislumbra como é que o Acórdão recorrido menospreza a questão da transmissão quando é a ela que a lei expressamente se refere, designadamente no n.º 3 do art. 70 da Lei n.º 30-G/00, como facto/ pressuposto do benefício de sisa e como pressuposto de manutenção do mesmo benefício.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência deve ser revogado o Acórdão ora recorrido que deve ser substituído por outro que negue provimento ao recurso contencioso deduzido pelas então recorrentes.

1.3 As sociedades recorridas, em contra-alegação, apresentam as seguintes conclusões – cf. fls. 712 a 722.

A. As alegações a que ora se dá Resposta foram apresentadas fora do prazo limite de 15 dias contados da notificação do despacho de admissão do Recurso, previsto no artigo 282.º, n.º 3, do CPPT, pelo que o mesmo deveria ter sido julgado deserto no Tribunal Central Administrativo - Sul; não o tendo sido, deverá o Recurso, em virtude da preterição desta formalidade essencial, ser nesta sede julgado improcedente.

B. Quanto ao recurso propriamente dito, e não concedendo, o efeito do mesmo é meramente devolutivo, uma vez que o CPPT constitui lei especial do processo tributário, prevalecendo sobre a lei geral do processo administrativo aplicável ao caso (a LPTA), e prevê esse efeito como regra (artigo 286º, n.º 2).

C. Aliás, é seguramente em consideração deste princípio da especialidade, clássico em todo o universo do Direito (e provavelmente tendo em mente a própria regra do CPPT), que o artigo 143.º, n.º 1, do CPTA - congénere e sucessor temporal do artigo 105º, n.º 1, da LPTA - dispõe que "[s]alvo o disposto em lei especial, os recursos têm efeito suspensivo da decisão recorrida" (sublinhado nosso).

D. E é também por atenção a esse princípio que sempre se poderá concluir que o artigo 143º, n.º 1, do CPTA tem força interpretativa do artigo 105º, n.º 1, da LPTA, no qual uma ressalva do tipo da acima sublinhada era (é) inexistente de forma expressa, mas estava (está) presente de forma tácita.

E. Já no que diz respeito ao objecto do Recurso, o reconhecimento ministerial previsto no artigo 11º, n.º 31, do CIMSISSD tem efeitos meramente declarativos.

F. O direito à isenção constituiu-se em 2000 - com o preenchimento dos pressupostos materiais e respectivo impulso processual (o pedido escrito) - quando tal preceito ainda estava em vigor.

G. Ao negar as isenções de Sisa solicitadas, o Despacho recorrido violou os artigos 4º e 11º do EBF.

H. O mesmo confunde a constituição com o exercício do direito à isenção, ou seja, o seu nascimento (verificação dos pressupostos materiais e impulso processual) com a sua execução (a transmissão isenta),

I. Violando os princípios legais e constitucionais da Igualdade (artigos 13º da Constituição e 55º da LGT), da Justiça e da Boa-fé na actuação da Administração (artigos 266º da Constituição e 55º da LGT).

J. A admitir a interpretação errada e abusiva do SEAF, teríamos que dois contribuintes, exactamente nas mesmas circunstâncias quanto aos pressupostos materiais e formal da isenção, veriam as suas situações conformadas de modo diverso, com beneficio do que fosse mais temerário (que celebra

a escritura de transmissão do imóvel antes do reconhecimento ministerial), do que encontre um notário mais afoito (que aceite uma isenção ainda não reconhecida) ou do mais bafejado pela sorte (que vê o seu requerimento respondido de forma mais célere).

K. O artigo 7º, n.º 3, da Lei n.º 30-G/2000 não legitima o acto recorrido, pois, apesar de falar em "transmissão", pretende significar "constituição do direito", já que entre as duas realidades não medeia, normalmente, muito tempo e esta conduz logicamente àquela.

L. Qualquer outra interpretação deste preceito, designadamente a empreendida pelo Recorrente no Despacho recorrido e em todo o processo judicial nele originado, é violadora dos artigos 4º e 11º do EBF, do princípio da Igualdade, para além de que, ao interferir e revogar os direitos à isenção constituídos em 2000, estabelece uma retroactividade em matéria de elementos essenciais do imposto, a qual é proibida pelos artigos 103º da Constituição, 12º da LGT e 12º do EBF.

M. A douta Decisão recorrida fez, portanto, a correcta interpretação do Direito aplicável à situação em crise.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente, i) por as alegações que o sustentam serem intempestivas ii) ou, se assim não se entender - no que não se concede - por o mesmo não ter resultado provado.

Consequentemente, deve a decisão recorrida ser integralmente mantida.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso jurisdicional merece provimento e o acórdão impugnado deve ser revogado e substituído por acórdão denegatório de provimento ao recurso contencioso, aduzindo o seguinte – cf. fls. 735 a 738.

1. Tempestividade das alegações

O recorrente SEAF presume-se notificado do despacho de admissão do recurso interposto do acórdão impugnado em 1.02.2007, terceiro dia útil posterior ao do registo efectuado em 29.01.2007 (fls. 732; art. 39º n.º 1 CPPT)

Ao recurso contencioso de anulação interposto em 3.12.2002 aplica-se o regime da LPTA aprovada pelo DL n.º 267/85, 16 Julho (arts. 5º n.º 1 e 7º n.º 1 Lei n.º 15/2002, 22 Fevereiro; art. 97º nºs 1 alínea p) e 2 CPPT)

Ao recurso de decisão jurisdicional proferida no processo de recurso contencioso de anulação aplica-se igualmente o regime da LPTA, e não o regime do CPPT (art. 279º nº1 alínea a) a contrario CPPT; para maior desenvolvimento cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 pp.1053/1054)

O prazo de 20 dias para apresentação de alegações, contado a partir da data da notificação do despacho de admissão do recurso (art.106º LPTA) é alargado para 30 dias (art. 6º n.º 1 alínea e) DL n.º 329-A/95, 12 Dezembro)

Neste contexto as alegações de recurso, remetidas por telecópia em 6.03.2007 (fls. 747/758), foram apresentadas no segundo dia útil posterior ao termo do prazo contínuo de 30 dias, o qual terminou em 3.03.2007.

2. Mérito do recurso

I. O requerimento para isenção de sisa deve ser apresentado antes do acto ou facto translativo e da liquidação da sisa (art. 15º n.º 1 CIMSISD)

O direito ao beneficio fiscal constitui-se na esfera jurídica do interessado na data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que dependente de reconhecimento pela administração fiscal, e não na data do início do procedimento destinado à obtenção do beneficio, como admite o acórdão impugnado (art. 11º EBF)

O reconhecimento dos benefícios fiscais tem efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário (art. 4º n.º 2 EBF)

II. Ficam isentas de sisa «As transmissões realizadas entre sociedades autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado, desde que as mesmas se operem durante os exercícios em que vigorar a autorização para a tributação segundo aquele regime (art. 11º n.º 31 CIMSISSD)

O acórdão releva o acessório e despreza o essencial na interpretação efectuada da norma constante do art. 11º n.º 31 CIMSISSD, ao desconsiderar como pressuposto do beneficio fiscal a transmissão dos imóveis (enquanto facto tributário do qual emerge a obrigação tributária, com expressa consagração na norma isentiva) ou, no mínimo, ao considerar que basta a verificação do pressuposto procedimental para a sua obtenção.

Antes da realização do acto translativo não estão verificados **todos** os pressupostos cuja verificação é necessária à concessão do benefício (art. 11º EBF); existe uma mera expectativa, não juridicamente tutelada, de concessão do benefício.

III. A isenção fiscal conferida pela norma constante do art. 11º n.º 31 CIMSISSD foi revogada, com efeitos a partir de 1.01.2001 (arts. 7º n.º 3 e 21º n.º 2 Lei n.º 30-G/2000, 29 Dezembro)

As transmissões de alguns dos imóveis para cujas aquisições foi pedida isenção de sisa efectuaram-se em 28.06.2001, 30.10.2001 e 6.02.2002, na vigência da norma revogatória que operou a extinção da isenção (probatório alínea c)

A norma constante do art. 7.º n.º 3 Lei n.º 30-G/2000, 29 Dezembro manteve, transitoriamente, as isenções já constituídas, respeitantes a transmissões anteriores a 1.01.2001 desde que, nos três exercícios seguintes ao da transmissão continuassem abrangidas pelo regime de tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades.

No caso sub judicio esta norma é inaplicável porque as transmissões, enquanto pressuposto necessário à constituição da isenção, não se verificaram na vigência da norma isentiva (art. 11.º n.º 31 CIMSISSD)

IV. O recente acórdão STA -secção de Contencioso Tributário 18.04.2007 (processo n.º 905/06), pronunciando-se sobre idêntica questão jurídica, sustentou que o art. 7.º n.º 3 Lei n.º 30-G/2000, 29 Dezembro é materialmente inconstitucional, na medida em que viola o princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático (art. 2º CRP)

Este entendimento fundamenta-se, designadamente na argumentação que se transcreve:

«No caso em apreço, da circunstância de as transmissões de bens gozarem de isenção de sisa desde que as mesmas se operem durante o exercício em que vigorar a autorização para a tributação segundo o regime do lucro consolidado, está-se perante a referida situação de retroactividade propriamente dita, supra referida, pois regime introduzido pelo art. 7.º, n.º 3 da Lei n.º 30-G/2000 afecta os efeitos jurídicos já produzidos por factos passados.

Por outro lado, o contribuinte é, assim, atingido nos seus direitos que havia adquirido anteriormente.

(...)

E não há qualquer dúvida de que no predito art. 11.º n.º 31 está implícito a concessão de um beneficio temporário, uma vez que só é concedida a isenção desde que, como vimos, as transmissões se operem durante o exercício em que vigorar a autorização para a tributação segundo o regime do lucro consolidado.

Por último e com a aplicação do referido art. 7.º, n.º 3, atingida é também a convicção do contribuinte de que gozava dessa isenção durante este período.

O que viola o princípio constitucional da confiança integrante do princípio do Estado de direito (art. 2.º da CRP), já que foram afectadas expectativas juridicamente criadas, de forma a que os que beneficiavam daquela isenção não pudessem razoavelmente contar»

V. Salvo melhor opinião a argumentação expendida não é convincente, pelos motivos que se enunciam

a) a norma julgada inconstitucional não se aplica no caso sub judicio porque não houve transmissões anteriores a 1.01.2001

b) sem conceder, a norma não extingue as isenções já constituídas; mantém-nas, embora sujeitas a condição resolutiva idêntica à que se aplicava no regime do CIMSISSD, isto é, abrangência das sociedades pelo regime de tributação pelo lucro consolidado nos três exercícios seguintes à transmissão (art. 16º n.º 7 CIMSISSD)

c) assim sendo, a aplicação da norma não se traduziria em qualquer retroactividade susceptível de afectar «de forma inadmissível, intolerável, arbitrária ou desproporcionalmente onerosa aqueles mínimos de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito devem respeitar» (acórdão Tribunal Constitucional n.º 365/91, DR- II Série, 27.09.91)

d) o acórdão do STA formula um julgamento abusivo sobre a inconstitucionalidade de uma norma inaplicável no caso em apreço porque, como se reconhece no aresto, as transmissões só de operaram em 2003, na vigência da norma revogatória da isenção; cabe ao Tribunal Constitucional a fiscalização abstracta da constitucionalidade e da legalidade das normas (art. 281.º n.º 1 CRP)

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A primeira questão a enfrentar é a de saber da tempestividade da apresentação da alegação do presente recurso.

Com efeito, as recorridas concluem que «as alegações a que ora se dá Resposta foram apresentadas fora do prazo limite de 15 dias contados da notificação do despacho de admissão do Recurso, previsto no artigo 282.º, n.º 3, do CPPT, pelo que o mesmo deveria ter sido julgado deserto no Tribunal Central Administrativo – Sul».

No ponto, porém, apropriamo-nos, *data venia,* do conteúdo do parecer do Ministério Público emitido a respeito da "tempestividade das alegações", e com o qual concordamos inteiramente, quando defende, conforme se anota supra sob o ponto 1.4, que «as alegações de recurso, remetidas por telecópia em 6.03.2007 (fls. 747/758), foram apresentadas no segundo dia útil posterior ao termo do prazo contínuo de 30 dias» – portanto, dentro do prazo legal.

Pelo que não se verifica a extemporaneidade da apresentação da alegação do presente recurso.

E, assim, em face do teor das conclusões da alegação, e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se as sociedades ora recorridas podem ou não beneficiar da isenção de sisa com previsão no n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

2.1 Em matéria de facto, o aresto recorrido assentou o seguinte.

a) Por requerimentos entregues em 25/10/00 (o requerimento entregue pela recorrente Modelo Hiper) e em 29/12/00 (os restantes), as recorrentes solicitaram ao Sr. Ministro das Finanças que reconhecesse a isenção de sisa na aquisição dos prédios identificados em tais requerimentos, aqui dados por reproduzidos, invocando que se encontravam preenchidos todos os requisitos previstos no art. 11.º, n.º 31 do CSisa.

b) As requerentes e as vendedoras ali identificadas sempre foram tributadas pelo regime dos grupos de sociedades: em 2000, pelo lucro consolidado; depois, e actualmente, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

c) Dos imóveis para cujas aquisições foram pedidas as respectivas isenções de sisa, - aqueles que a recorrente Bloco Q pretendia adquirir a Bloco W - Sociedade Imobiliária, SA, foram transaccionados, não obstante se manter a pretensão da isenção de sisa, por escritura pública de 28/6/2001, tendo a Bloco Q pago a sisa correspondente no valor de 387.625,82 €.

- a fracção imobiliária que a recorrente Imosistema pretendia adquirir a IGI - Investimento Imobiliário, SA, foi transaccionada, não obstante se manter a pretensão da isenção de sisa, por escritura pública de 6/2/2002, tendo a Imosistema pago a sisa correspondente no valor de 201.507,14€.

- o prédio que a recorrente Modelo Hiper pretendia adquirir à Imomuro - Sociedade Imobiliária, SA., foi transaccionado, não obstante se manter a pretensão da isenção de sisa, por escritura pública de 30/10/2001, tendo a Modelo Hiper pago a sisa correspondente no valor de 132.182,44€.

d) Os restantes imóveis em causa, ainda não foram transmitidos.

e) O indeferimento de todos os pedidos de isenção é realizado através do Despacho n.º 970/2002-XV do SEAF, de 14/8/2002, que tem o teor seguinte: «Concordo, pelo que indefiro» (cfr. fls. 42, entre outras).

f) Tal despacho é proferido no Parecer dos serviços da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património (DSISTP) no proc. n.º SI.24.0197.2001- n.º 595/2002 (onde, apesar de nele se propor o deferimento dos pedidos de isenção), foi, contudo, exarado despacho do Sr. Subdirector-Geral nos termos seguintes: «Concordo com o parecer emanado da DSJC, subscrito pela ilustre jurista Sra. Dra. Conceição Lopes, afigurando-se-me que os pedidos identificados na presente informação devem ser indeferidos com base na fundamentação expendida no citado parecer. À Consideração Superior. Em 2002-08-09» (cfr. fls. 125 e sgts, entre outras).

g) O Parecer subscrito pela Sra. Dra. Conceição Lopes é o que consta por cópia a fls. 135/140, entre outras, e dele consta o seguinte:

«1. Por determinação do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, de 24.01.2002, por delegação do Senhor Director-Geral dos Impostos, cabe a esta Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso emitir parecer sobre a aplicação da isenção de imposto municipal de sisa prevista no n.º 31 do artigo 11º do CIMSISSD relativamente a transmissões / aquisições de imóveis que vão ocorrer após a revogação da referida norma e do regime de tributação pelo lucro consolidado (anterior artigo 59º, do Código do IRC) efectuada pelo n.º 3, do artigo 7º e art. 5º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, respectivamente.

2. O artigo 11º, n.º 31 do CIMSISSD, então em vigor, estabelecia o seguinte:

(.)

Acresce que a tributação segundo o regime do lucro consolidado era autorizado por um período máximo de cinco anos, período esse que poderia ser prorrogado, nos termos e condições estabelecidas pelo artigo 59º, do Código do IRC, na redacção anterior a 1 de Janeiro de 2001, ou seja na vigência do referido regime – art. 59º, 59º-A e 60º do Código do IRC.

Por sua vez o n.º 7 do artigo 16º, do CIMSISSD, estipulava que as transmissões a que se reportava o n.º 31 do artigo 11º, do referido Código, deixariam, de beneficiar da isenção se as sociedades do grupo deixassem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime de tributação do lucro consolidado.

3. Assim de acordo com as disposições atrás citadas verificamos que, muito embora a isenção estivesse prevista para as transmissões que se operassem no período de vigência do regime de tributação pelo lucro consolidado (cinco anos), no caso cessação do regime nunca as transmissões efectuadas no último ano beneficiavam da referida isenção.

4. Efectivamente, se as empresas do grupo deixassem de estar abrangidas pela referida tributação e no final daquele período não se desse a sua prorrogação, as transmissões efectuadas no quinto ano não beneficiavam da isenção de sisa, já que nos três anos subsequentes ao da transmissão o regime de tributação era outro, o mesmo acontecendo no caso de o pedido de prorrogação não abranger os três anos subsequentes.

5. O mesmo aconteceria nos casos em que, por hipótese, se desse a caducidade do regime por deixar de se verificar alguma das condições necessárias à sua verificação, referidas no n.º 2, do artigo 59º, do Código do IRC, então em vigor.

6. Assim, se o grupo tivesse obtido autorização para ser tributado segundo as regras daquele regime e no terceiro ano da sua vigência a mesma tivesse caducado (sem que o grupo lograsse obter nova autorização nos dois anos subsequentes), só as transmissões de imóveis operadas no primeiro

ano é que beneficiavam da isenção de sisa nos termos do que então dispunha o n.º 7, do artigo 17º, do CIMSISSD, que pode ilustrar-se de acordo com o seguinte esquema:

(.)

Verificamos, pois, que só as transmissões de imóveis efectuadas no seio do grupo, referentes ao ano de 1995 é que ficavam isentas. Na verdade, para as transmissões operadas no decurso do ano de 1996, ser-lhes-ia retirada a isenção dado que nos três anos subsequentes o grupo não esteve abrangido por aquele regime de tributação.

7. Do que atrás ficou referido uma conclusão, desde já, se pode extrair:

As transmissões de imóveis efectuadas, entre as empresas do grupo, no último ano de vigência do regime de tributação pelo lucro consolidado, só estavam abrangidas pela isenção de sisa desde que o mesmo fosse prorrogado, ou que a empresa obtivesse nova autorização, nos três anos subsequentes ao da caducidade do regime anterior, para serem tributadas pelo lucro consolidado.

8. Ora, como decorre do que foi mencionado nos pontos 1 e 2 do presente parecer, o regime de tributação pelo lucro consolidado caducou em 31 de Dezembro de 2000 - O referido regime foi substituído por um novo, 'Regime especial de tributação de grupos de sociedade', tendo o legislador, através do artigo 7º, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, sob a epígrafe, 'Normas avulsas e transitória' criado, um regime transitório, nomeadamente, em sede de IRC para as empresas que tinham sido autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado e cujo período de validade não tivesse, ainda, decorrido.

9. Acresce que, no que à isenção de sisa diz respeito, estabeleceu o legislador no n.º 3 da citada disposição, o seguinte:

-"3. E revogado o n.º 31 do artigo 11º e o n.º 17 do artigo 16º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, deixando de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime de tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades".

10. Da análise da referida norma extrai-se que a vontade inequívoca do legislador foi a de acabar com aquela isenção, no âmbito da vigência do novo "regime especial de tributação dos grupos de sociedades".

Por outro lado, mesmo em relação a transmissões de imóveis efectuadas na vigência do anterior regime o legislador só as acautelou mediante determinadas condições nomeadamente, as verificadas no último ano da sua vigência.

11. Na verdade, se bem atentarmos no teor daquela disposição verificamos que para que as transmissões de imóveis efectuadas no decurso do ano de 2000, ou seja no último ano de vigência do regime de tributação pelo lucro consolidado, beneficiassem do regime de isenção sempre os sujeitos passivos teriam obrigatoriamente de solicitar a integração no novo regime.

12. Entendemos que esta exigência visou estabelecer um certo equilíbrio entre o que se passava na vigência do anterior regime, por um lado, e não defraudar as legítimas expectativas dos sujeitos passivos que viram o referido regime ser revogado a meio do período para que tinham obtido a referida autorização, por outro, dado que no seu planeamento não tinham programado as transmissões de imóveis efectuadas durante o ano de 2000, como sendo o último ano da sua vigência do referido regime, com as consequências daí decorrentes.

13. Mas, mesmo nestes casos, salvar as isenções de sisa concedidas para essas transmissões, implicou, segundo o estabelecido nas regras de direito transitório atrás citadas, solicitar um novo pedido de autorização, por parte das empresas do grupo, para ficarem abrangidos pela tributação em IRC, segundo as regras do novo regime, mesmo que não fosse essa a intenção do grupo.

14. Acresce, que a manutenção da isenção, de sisa para transmissões efectuadas, por exemplo no segundo, terceiro ou quarto anos de vigência do regime de tributação pelo lucro consolidado - revogado no final de cada um daqueles anos, sem que nada o fizesse prever - ficava, ainda, dependente de lhe ser atribuída a referida autorização do referido pedido.

15. Do que atrás ficou exposto, uma questão se coloca, desde já, neste momento:

- Se é assim para as transmissões efectuadas no último ano, como é possível equacionar a manutenção das isenções para além da sua revogação e para transmissões ocorridas já fora da vigência do regime de tributação do regime?

- Como atribuir, a um mero pedido de isenção de sisa, efeitos equiparados ao das transmissões que ainda se operaram na vigência da referida isenção de sisa?

16. No direito tributário vigora o princípio da legalidade, expressamente consagrado no artigo 103º da CRP e do artigo 8º da LGT.

17. A luz deste princípio, sempre diremos que o que é proposto pelo Senhor Director de Serviços, é a criação de normas de direito transitório que estabelecem a isenção de sisa, para situações que o legislador não consagrou (mesmo na vigência do anterior regime) e que de todo não visou acautelar. Ora, não pode a administração criar essas normas, substituindo - se ao legislador, fazer-se por mani-

festa ilegalidade e inconstitucionalidade, muito embora no plano dos princípios fosse a solução mais acertada, se bem que, em nosso entender, o não fosse em termos de equidade.

18. Acresce que, nem se pode falar aqui numa não previsão por lapso ou esquecimento por parte do legislador. Por outro lado, os sujeitos passivos podiam não ter previsto que se fosse revogar a referida isenção de sisa, mas diremos ainda, que não parece que se possa alegar que foram apanhados desprevenidos, já que a isenção estava associada à vigência do regime de tributação pelo lucro consolidado.

19. Esperar que a isenção fosse mantida no âmbito da criação do novo regime de tributação do grupo das sociedades, salvo o devido respeito era esperar muito.

Na verdade, numa altura que toda a tributação em imposto municipal de sisa está a ser repensada no sentido da sua abolição, é duvidoso que se possa dizer que os agentes económicos e a própria administração tenham sido "apanhado" de surpresa, já que o legislador soube aproveitar, de forma racional, a abolição do regime de tributação pelo lucro consolidado para acabar com uma isenção de sisa que lhe estava associada.

20. Em conclusão, diremos que não deve nem pode conceder-se a isenção pretendida já que o deferimento dos pedidos nos termos propostos é manifestamente ilegal e inconstitucional.»

h) O despacho recorrido foi notificado às recorrentes por cartas datadas de 3/10/2002 (cfr. fls. dos autos).

2.2. Factos não provados:

Não há factos não provados que se entendam pertinentes à decisão.

2.2 Sob o capítulo II, designado de "Isenções", o Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações dispunha, no n.º 31 do seu artigo 11.º, que ficam isentas de sisa «*As transmissões realizadas entre sociedades autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado, desde que as mesmas se operem durante os exercícios em que vigorar a autorização para a tributação segundo aquele regime*».

Deve, desde já, fazer-se ressaltar que, em face dos termos claros e inequívocos do n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações («transmissões realizadas»), é forçoso concluir que constitui pressuposto ou <u>*conditio sine qua non*</u> do benefício previsto de isenção de sisa o acto de "transmissão" efectiva.

O disposto no n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, porém, foi revogado pelo n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, da seguinte forma: «*É revogado o n.º 31.º do artigo 11.º e o n.º 7.º do artigo 16.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, deixando de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades*».

E, assim: anteriormente à vigência da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, estavam isentas de sisa, nos termos da lei, «*As transmissões realizadas entre sociedades autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado, desde que as mesmas se operem durante os exercícios em que vigorar a autorização para a tributação segundo aquele regime*»; depois da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e nos seus próprios dizeres, deixaram «*de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades*».

Quer dizer: as transmissões, realizadas anteriormente à vigência da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só deixam de beneficiar da isenção de sisa, nos termos da própria lei, «*logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades*» – regime de tributação que, juntamente com a efectiva transmissão, constituía, na lei revogada, um dos requisitos ou pressuposto necessário de isenção de sisa.

O que de todo o modo é certo é que o n.º 31.º do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, nos impressivos termos do n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, «é revogado» (deixando, obviamente, de vigorar para além da data da sua revogação).

Deve ainda levar-se em consideração que, de acordo com disposto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho), seu artigo 11.º, sob a epígrafe "Constituição do direito aos benefícios fiscais", «*O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo*».

O que significa que o direito ao benefício fiscal sempre «*deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos*», quer os benefícios sejam automáticos, resultando imediatamente da lei,

quer sejam dependentes de reconhecimento, pressupondo um ou mais actos posteriores de reconhecimento – cf. os termos do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Aliás, o n.º 2 do mesmo artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais atribui ao «*reconhecimento dos benefícios fiscais*» «*efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário*».

2.3 No caso *sub judicio* – e consoante se assenta no probatório –, as sociedades compradoras e as vendedoras «sempre foram tributadas pelo regime dos grupos de sociedades: em 2000, pelo lucro consolidado; depois, e actualmente, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades»; por requerimentos entregues em 25-10-2000 e em 29-12-2000, «as recorrentes solicitaram ao Sr. Ministro das Finanças que reconhecesse a isenção de sisa na aquisição dos prédios identificados em tais requerimentos (…), invocando que se encontravam preenchidos todos os requisitos previstos no art. 11.º, n.º 31, do CSisa».

O indeferimento de todos os aludidos pedidos de isenção é realizado através do Despacho n.º 970/2002-XV do SEAF, de 14/8/2002, que tem o teor seguinte: «Concordo, pelo que indefiro».

Este despacho de indeferimento da isenção de sisa, no caso, estribou-se em parecer, de cuja motivação se apropriou, onde, no essencial, se expende como segue.

(...) o regime de tributação pelo lucro consolidado caducou em 31 de Dezembro de 2000.

O referido regime foi substituído por um novo, 'Regime especial de tributação de grupos de sociedade', tendo o legislador, através do artigo 7.º, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, sob a epígrafe, 'Normas avulsas e transitória' criado, um regime transitório, nomeadamente, em sede de IRC para as empresas que tinham sido autorizadas a ser tributadas pelo lucro consolidado e cujo período de validade não tivesse, ainda, decorrido.

Acresce que, no que à isenção de sisa diz respeito, estabeleceu o legislador no n.º 3 da citada disposição, o seguinte:

-"3. É revogado o n.º 31 do artigo 11.º e o n.º 17 do artigo 16.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, deixando de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime de tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades".

Da análise da referida norma extrai-se que a vontade inequívoca do legislador foi a de acabar com aquela isenção, no âmbito da vigência do novo "regime especial de tributação dos grupos de sociedades".

Como se vê, na fundamentação do despacho negatório de isenção da sisa em causa, assume relevo determinante a efectiva aplicação (interpretação) do disposto no n.º 3 do artigo 7.º da dita Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, de revogação do n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

E a verdade é que, em nosso julgamento, a Administração Fiscal fez acertada aplicação da lei.

Com efeito, depois da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e como está escrito supra – «logo que as sociedades deixem de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades» – deixam «de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa as transmissões anteriores à entrada em vigor da presente lei (…)».

E, assim, as transmissões operadas em momento posterior «à entrada em vigor da presente lei» deixaram, *a fortiori*, de beneficiar da isenção de imposto municipal de sisa – pois que o n.º 31.º do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, norma de previsão da isenção, como se disse, «é revogado» pelo n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Na verdade, «à entrada em vigor da presente lei», no ano de 2001, já não vigorava o n.º 31 do artigo 11.º, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, a conferir isenção de sisa às «transmissões realizadas entre sociedades autorizadas (…)».

E o que é facto é que os imóveis em foco, para cuja transmissão foi requerida a isenção de sisa, ou ainda não foram transaccionados, ou foram-no (apenas) no ano de 2001 – consoante se assenta no probatório.

As sociedades recorridas, nas conclusões da sua contra-alegação, sugerem que «Qualquer outra interpretação deste preceito, designadamente a empreendida pelo Recorrente no Despacho recorrido e em todo o processo judicial nele originado, é violadora (…) do princípio da Igualdade, para além de que, ao interferir e revogar os direitos à isenção constituídos em 2000, estabelece uma retroactividade em matéria de elementos essenciais do imposto, a qual é proibida pelos artigos 103.º da Constituição (…)».

Mas nenhuma razão pode ser reconhecida ao argumento das recorridas. Desde logo, porque, contrariamente ao que alegam as recorridas, a Administração Fiscal, no presente caso, como se viu, não está a «interferir e revogar os direitos à isenção constituídos em 2000». Com efeito, o direito à isenção, como benefício fiscal que é, e como se disse, constitui-se à data da verificação dos respectivos pressupostos. E o que a lei revogatória (Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) preceitua é que a isenção de sisa de

«transmissões anteriores» deixa de existir sim, mas precisamente e só na falta de um dos pressupostos legais da sua existência e subsistência: o terem as sociedades deixado «de estar abrangidas, nos três exercícios seguintes ao da transmissão, pelo regime da tributação pelo lucro consolidado ou pelo regime especial de tributação dos lucros de sociedades».

Estamos, deste modo, a dizer, e em resposta ao *thema decidendum*, que as sociedades ora recorridas não podem no caso beneficiar da isenção de sisa com previsão no n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

E, assim, deve ser revogado o aresto recorrido que não laborou neste entendimento.

Havemos, então, de convir que não gozam do *benefício de isenção de sisa*, ao abrigo do n.º 31 do artigo 11.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transacções de imóveis operadas no ano de 2001 – em data posterior à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, de *revogação* daquele benefício.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e negando-se provimento ao recurso contencioso.

Custas, solidariamente, pelas recorridas, também no Tribunal *a quo*, com a taxa de justiça de 400 euros e 50% de procuradoria.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Convenção celebrada entre Dinamarca e Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de impostos. Denúncia. Produção dos seus efeitos. Regulamentação da Convenção. Valor para o contribuinte das Circulares da Administração Tributária. Qualidade de residente na Dinamarca do beneficiário da royalties. Ónus da prova.

Sumário:

I — Constando de Aviso da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, publicado no Diário da República, a data em que um dos Estados contratantes denunciou a Convenção é a partir dessa data que tal denúncia começa a produzir efeitos.

II — Tendo a Convenção sido regulamentada pela Administração Tributária através de Circular, essa regulamentação não produz efeitos em relação ao contribuinte, uma vez que aquele diploma apenas vincula a administração, por inseridas no domínio das relações de hierarquia.

III — À Administração cumpre apenas o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.

IV — Assim, cabe ao contribuinte o ónus da prova da qualidade de residente na Dinamarca da empresa de onde provêm a royalties.

Processo n.º 381/07-30.
Recorrente: Ecoo'let Portugal - Fábrica de Sapatos, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Ecco'let Portugal - Fábrica de Sapatos, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação adicionais de IRC relativos aos anos de 1994 e 1995, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- De tudo o atrás exposto, resulta que a douta decisão judicial do Tribunal *a quo* deve ser revogada, porque padece de vício material de violação de lei, por erro sobre os respectivos pressupostos de facto e de direito, na medida em que, a retenção na fonte dos *royalties* pagos à ECCO´LET SKQ foi

efectuada pela Recorrente no estrito cumprimento das normas previstas na Convenção celebrada entre Portugal e a Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, designadamente, do seu artigo 12º, bem como em conformidade com as disposições legais e constitucionais em vigor no ordenamento jurídico português à data dos factos.

2- As liquidações adicionais de IRC números 1999 – 6420002749 e 1999 - 6420002750 consubstanciam, assim, uma manifesta violação dos princípios da boa fé e da legalidade, a que a Administração Tributária se encontra obrigada, pois pressupõem a violação das expectativas dos contribuintes criadas com a emissão da Circular n.º 7/99 e a violação de normas convencionais, mediante a aplicação, retroactiva, de entendimentos administrativos que vinculam apenas os respectivos serviços, conforme tem vindo a ser unanimemente defendido pela doutrina e jurisprudência nacional, nos termos e com os fundamentos supra expostos.

A Fazenda Pública contra-alegou para concluir:

1) A decisão recorrida assentou nas provas existentes nos autos, e resultando dos factos provados que a impugnante ECCO'LET (Portugal), Fábrica de Sapatos, Lda, celebrou contrato com a sociedade Dinamarquesa, ECCOLET SKO, em que se obrigava a pagar royalties à empresa Dinamarquesa.

2) E que período contratual de 1/12/93 e 30/11/94 foi apurado o valor de € 1.898.813,51 (380.677.931$00) que foi pago à sociedade Dinamarquesa em Março de 1995, e no período contratual de 1/12/1994 a 30/12/1994, foi apurado o valor de € 149.857,24 (30.043.680$00) que foi pago aquela sociedade em Dezembro de 1995.

3) E que entre Portugal e a Dinamarca foi celebrada convenção aprovada para ratificação pelo DL 365/73 de 19.07, a qual deixou de vigorar em 01/01/95.

4) E com base em tal factualidade foi entendido pelo tribunal a quo, que as liquidações impugnadas respeitaram o quadro legal vigente resultante da Convenção, Circular e CIRC.

5) O imposto aqui liquidado e impugnado, consubstancia-se no facto de no entender da Administração Fiscal, a aqui impugnante ter aplicado indevidamente as normas previstas na Convenção para evitar a dupla tributação.

6) Mas a recorrente alega, que as retenções na fonte dos royalties foram pagos à ECCO'LET SKO o foram, no estrito cumprimento das normas prevista na Convenção.

7) Mas a recorrente está a esquecer-se de um pequeno detalhe, é que no momento em que foram efectuados os ditos pagamentos já não se encontrava em vigor a referida convenção.

8) Na verdade em 19/1/1993 a parte dinamarquesa denunciou a convenção, entrando a denúncia em vigor em 1 de Janeiro de 1995.

9) Pelo que a argumentação da recorrente, não pode proceder.

10) Pretende ainda a recorrente alegar que o facto de possuir o certificado de residência na Dinamarca da sociedade A/S ECCO'LET SKO, lhe confere a possibilidade de exercer os direitos emergentes da convenção.

11) Mas a questão central consiste em que a impugnante não podia exercer os direitos emergentes da CDT, porque a mesma já não se aplicava, pelo que fica prejudicado o facto de se verificar ou não um dos condicionalismos formais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no qual suscitou a questão de a Convenção entre Portugal e a Dinamarca para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, de 1973, não se aplicar ao caso dos autos, uma vez que "nos termos do artº 29º da Convenção, as normas desta deixaram de se aplicar aos impostos cujo facto gerador ocorra já no ano de 1994.

No caso dos autos, os factos tributários datam do ano de 1994: o primeiro período contratual consumou-se em 30.11.1994 e o segundo, em 31.12.1994 (cfr. a alínea B) do probatório)".

Para concluir que o julgado deve ser confirmado, negando-se, assim, provimento ao recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, respondeu apenas a recorrente nos termos que constam de fls. 163 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A) A Impugnante, ECCO'LET (Portugal), Fábrica de Sapatos, Lda., pessoa colectiva n.º 501.486.690 é uma sociedade comercial por quotas subsidiária da sociedade Dinamarquesa ECCO-LET SKO, - cfr. artº 18º da Petição Inicial e ponto 3.1 do Relatório da Inspecção, aqui dados por reproduzidos;

B) Por contrato realizado entre as duas sociedades e que vigorou de 16 de Dezembro de 1991 até 30 de Dezembro de 1994 a sociedade Portuguesa obrigou-se a pagar royalties à Dinamarquesa com referência aos períodos entre 01 de Dezembro e 30 de Novembro do ano seguinte, sendo que nos períodos contratuais de 01 de Dezembro de 93 a 30 de Novembro de 94 e 1 de Dezembro a 30 de Dezembro de 1994 foram apurados os valores de € 1.898.813,51 (380.677.931$00) e 149.857,24 (30.043.680$00), - cfr. artºs 19º a 22º da Petição Inicial e decisão da Reclamação Graciosa, vide fls. 32 e 33;

C) Os valores vindos de referir foram pagos à sociedade Dinamarquesa em Março e Dezembro de 1995, - cfr. artigo 31º da Petição Inicial e ponto 3.1. do Relatório da Inspecção;

D) Sobre estes valores a Administração Fiscal, entendendo que a Impugnante não possuía em tempo, num dos casos e não possuía de todo "os documentos para evitar a dupla tributação", nos termos dos artigos 69º e 75º do CIRC fez incidir a taxa de 15%, assim determinando os valores em causa nas liquidações impugnadas, - cfr. Relatório da Inspecção constante de fls. 1 a 8 do Processo Administrativo a estes autos apenso e que aqui se dá por reproduzido;

E) Entre Portugal e a Dinamarca foi celebrada convenção aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei 365/73 de 19 de Julho, a qual deixou de vigorar em 01-01-95, - vide, entre outros artº 9º da Petição Inicial e ponto 3.2 Relatório da Inspecção;

F) Na referida Convenção, no seu artigo 12º, n.º 2 convencionou-se que a tributação sobre royalties não excedesse 10% do montante bruto destas;

G) A Administração Fiscal, através da Circular 9/79, estabeleceu instruções e requisitos condicionantes da limitação do imposto: "...o beneficiário solicite em tempo oportuno, a limitação, em impresso de modelo próprio, no qual as autoridades fiscais do Estado da sua residência (no caso de Portugal, os chefes das repartições de finanças) confirmem que ele é seu residente"; "o pedido de limitação de imposto português... será feito, no caso de limitação por dedução na fonte ou no acto de liquidação do imposto, antes de o devedor dos rendimentos entregar o imposto nos cofres do Estado ou de a repartição de finanças fazer a sua liquidação", - cfr. pontos 2 e 3 da aludida circular cuja cópia constitui fls. 26 a 30 aqui dada por reproduzida;

H) As declarações para limitação do imposto a pagar em Portugal apresentadas pela Impugnante contêm a declaração das autoridades fiscais da Dinamarca sobre a residência neste país da sociedade A/S Ecco'Let SKO, sendo que estas estão datadas de 29-03-95, - cfr. docs. de fls. 44 a 47 aqui dados por reproduzidos. A Impugnante afirmou o contrário, vide artigos 34º a 38º e 45º da Petição Inicial indicando como elemento de prova o doc. 8, vide pags. 48 a 50, mas estes, como facilmente da sua análise resulta não prova o afirmado pela Impugnante.

3 – Desde já, importa apreciar a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, porque prejudicial (artº 124º, n.º 1 do CPPT).

Como vimos, entende aquele Ilustre Magistrado que, à data em que se verificaram os factos geradores do imposto em causa, a Convenção celebrada entre a Dinamarca e Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de impostos não estava em vigor, uma vez que foi denunciada por aquele país em 19/1/93, denúncia esta que produziu efeitos em 1994, por força do disposto no seu artº 29º.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito e desde logo, há que ter em consideração que não existe qualquer diploma normativo donde conste que a referida Convenção foi denunciada pela Dinamarca e qual a data, a partir da qual, essa denúncia começou a produzir efeitos.

Tal conhecimento só foi obtido através do Aviso n.º 85/94 da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, publicado no Diário da República, n.º 55, I Série-A, de 7/3/94.

E deste Aviso consta não só que a Dinamarca denunciou a Convenção em 19/1/93, mas também que essa denúncia entraria em vigor a partir de 1/1/95, ao abrigo do disposto no seu artº 29º.

É certo que os "Avisos" não são actos normativos com valor legislativo.

Mas nem por isso deixa de ser um diploma com eficácia jurídica uma vez que foi publicado no Diário da República (cfr. artº 1º, n.º 1 da Lei n.º 6/83, entretanto revogada pela Lei n.º 74/98 e republicada na Lei n.º 2/05 de 24/1, em vigor à data dos factos).

Aliás, foi também este o entendimento da Administração Tributária, como resulta do Ofício n.º 7/95 de 21/03, que fez circular pelos serviços.

Assim, há que concluir que a denúncia pela Dinamarca da Convenção celebrada com Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de impostos estava em vigor à data em que ocorreram os factos causa, já que só produziu efeito a partir de 1/1/95.

De outra forma, estaríamos perante uma manifesta violação do princípio da boa fé dos contribuintes a que a Administração Tributária se encontra obrigada, pois pressupõe a violação das suas expectativas criadas pelo predito "Aviso".

Deste modo, não pode deixar de improceder a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer de fls. 158-vº.

Posto isto, passemos, então, à apreciação do objecto do recurso.

4 – Consiste este em saber se os actos de liquidação impugnados respeitaram ou não o quadro legal vigente.

Como ressalta do probatório, a Administração Fiscal estabeleceu instruções e requisitos para que os Estados contraentes pudessem beneficiar da redução do imposto em 10% do montante bruto da royalties, nomeadamente, "…o beneficiário solicite em tempo oportuno, a limitação, em impresso de modelo próprio, no qual as autoridades fiscais do Estado da sua residência (no caso de Portugal, os chefes das repartições de finanças) confirmem que ele é seu residente"; "o pedido de limitação de imposto português... será feito, no caso de limitação por dedução na fonte ou no acto de liquidação do

imposto, antes de o devedor dos rendimentos entregar o imposto nos cofres do Estado ou de a repartição de finanças fazer a sua liquidação"(vide alínea G)).

Fê-lo, porém, através da Circular n.º 9/79 de 14/5.

Assim, a questão dos autos é a de saber se era à recorrente que cabia diligenciar pelo preenchimento dos referidos requisitos que permitiam a obtenção do referido benefício, concretamente se fez a prova da qualidade de residente na Dinamarca do beneficiário da royalties, tal como consta da referida Circular e resulta do artº 12º da Convenção.

Na sentença recorrida, decidiu o Mmº Juiz "a quo" que, "se a aplicação da Convenção traduz um benefício para quem dela se socorre deve ser a beneficiária a diligenciar pelo preenchimento dos requisitos que permitem a obtenção do aludido benefício… E o requisito em causa e não cumprido pela Impugnante foi o de não documentar, tempestivamente, a prova da qualidade de residente na Dinamarca do beneficiário das royalties… É o que resulta do art.º 12º da Convenção, tendo a circular n.º 9/79 se limitado a regulamentar o ali estipulado".

Mas não tem, em parte, razão, como iremos ver.

Desde logo, importa referir que constitui facto indesmentível que, com a predita circular, a Administração regulamentou o ali estipulado.

Só que não o fez utilizando o meio legislativo mais adequado.

Com efeito e como é sabido, as circulares apenas vinculam a Administração Fiscal, por inseridas no domínio das relações de hierarquia, mas não o contribuinte.

As circulares são actos do poder de direcção típico das relações de hierarquia administrativa, concretizando instruções gerais, vinculativas para os órgãos, funcionários e agentes a quem se dirigem, acerca do sentido em que devem - mediante interpretação ou integração - entender-se normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar.

Mas que não vinculam o contribuinte, uma vez que não têm valor normativo.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, o Parecer da Procuradoria-Geral da República, in DR, II Série, de 24/10/98 e os recentes Acórdãos do STA de 31/5/06, in rec. n.º 26.622 e de 16/5/07, in rec. n.º 192/07.

Sendo assim, parece que a recorrente não estava obrigada a fazer a prova da qualidade de residente na Dinamarca do beneficiário dos royalties, por tal não lhe ser legalmente exigível.

Mas não é assim e vejamos porquê.

É que está ínsita à própria Convenção a necessidade da prova da qualidade de residente na Dinamarca da empresa de onde provêm a royalties.

E esse ónus da prova compete à recorrente.

Como tem sido entendimento pacífico, à Administração cumpre, apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação. E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, seja a qualidade de residente na Dinamarca da empresa de onde provêm a royalties.

Como se refere no Acórdão de 17/4/02, in rec. n.º 102/02, "cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja,…da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido", como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento da sua actividade.

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade, in Justiça Administrativa, 2ª edição, p. 269: "há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos" (Acórdão desta Secção do STA de 23/5/07, in rec. n.º 128/07).

Ora, no caso em apreço, resulta do probatório que, à data em que se verificaram os factos tributários (o primeiro período contratual consumou-se em 30/11/94 e o segundo em 31/12/94 - cfr. alínea B)), a recorrente não conseguiu provar que a empresa de onde provêm a royalties tinha residência na Dinamarca. Tal prova só a conseguiu fazer mais tarde, através dos documentos juntos a fls. 44 a 47, que datam de 29/3/95.

Deste modo, tendo a Administração logrado provar a verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, cabia ao contribuinte demonstrar a não verificação desses pressupostos, o que não logrou provar.

Sendo assim, as liquidações impugnadas não sofrem de qualquer ilegalidade.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino — Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Suspensão. Pagamento em prestações. Lei Mateus.

Sumário:

I — Nos termos do n.º 3 do artigo 34.º CPT, o efeito interruptivo da instauração da execução só cessa quando este processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano.

II — A paragem decorrente da autorização de adesão ao regime previsto no DL 124/96 é imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo a AF de prosseguir com a cobrança coerciva daquelas dívidas.

III — Só a exclusão daquele regime, a qual se processa apenas com o respectivo despacho de exclusão, determina o levantamento da suspensão da execução com a consequente cessação do seu efeito interruptivo do prazo de prescrição.

IV — Por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5.º do citado DL 124/96, de 10/8, o prazo de prescrição suspende-se durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou.

Processo n.º 416/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Pedras D'EL REI- Gestão e Turismo, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA do acórdão proferido em 9 de Janeiro de 2007 pelo TCAS que negou provimento a recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que julgou prescritas as dívidas exequendas na execução fiscal instaurada contra PEDRAS D'EL REI - GESTÃO E TURISMO, S.A., com sede em Tavira, por dívidas de IVA referente ao período compreendido entre Junho e Setembro de 1991, com fundamento em oposição com o acórdão proferido pelo TCAN em 1 de Junho de 2006 no processo 67/06.

Por acórdão de 14/11/2007 do Pleno desta Secção do STA foi determinado que o presente recurso prosseguisse como recurso em 3.º grau de jurisdição, pela Secção, para onde foi remetido, então, o processo, após a competente baixa.

O Exmo. Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Com dispensa de vistos, vêm os autos, assim, à conferência.

II – A primeira questão que se suscita desde logo é a de saber se as alegações apresentadas pela recorrente FP no recurso interposto para o Pleno da Secção com fundamento em oposição de acórdãos contêm fundamentos bastantes para a procedência da pretensão trazida ao tribunal de recurso e/ou se deve atender, também, ao conteúdo das alegações de 2.º grau só mais tarde apresentadas quando, tratando-se de processo urgente, a recorrente estava obrigada a apresentar as alegações no prazo de interposição do recurso.

Sobre esta questão se pronunciou já o acórdão do Pleno da Secção proferido também em 14/11/07 no recurso 646/07.

Aí se refere expressamente que como se vê dos autos «*a Fazenda interpôs recurso por oposição de acórdãos – fls. 490 -, alegando com o requerimento de interposição "na dúvida sobre a aplicação do disposto no artigo 283.º do CPPT quanto aos processos urgentes"*.

Todavia, não se limitou à demonstração da oposição, pois, em tais alegações, inseriu o passo seguinte, ainda que em reprodução de alegação anterior para o TCA:

"12 – Por outro lado, também não se concorda com o entendimento do Mmo. Juiz a quo de que o prazo prescricional retomou em 01/09/1997, data em que as dívidas se tornaram exigíveis, pois a lei é clara quando entende que a suspensão da prescrição ocorre desde o deferimento do requerimento de adesão ao DL n.º 124/96, (Despacho 17/97-XIII, no ponto 1 e 3), até à data da notificação da ora reclamante pela Direcção Geral das Finanças da sua exclusão do referido Decreto-Lei devido a situação de incumprimento prolongado, o que só ocorreu em 02/10/2003 (com mais 30 dias a contar da notificação para proceder à integral regularização das prestações em falta), nos termos do Despacho 18/97-XIII, no ponto 5, alínea c) e d);

13 – A reclamante foi notificada em 2000/02/04 da existência de 4 prestações em atraso e porque se encontrava em incumprimento foi elaborada informação e despacho com vista a ser proferido despacho de exclusão ao regime do DL n.º 124/96 pelo Sr. Director Geral dos Impostos, nos termos do n.º 5 do Despacho 18/97-XIII publicado no DR n.º 84 de 1997/04/10 – II Série;

14 – A suspensão legal não termina assim que o contribuinte deixe de pagar integral e pontualmente as prestações, pois até à sua exclusão do plano de pagamentos ao abrigo do DL 124/96, o contribuinte pode sempre regularizar as prestações em atraso, daí que quando é notificado da exclusão daquele plano ainda lhe seja concedido mais 30 dias a contar da data daquela notificação para proceder à integral regularização das prestações em falta (...)

18 – A douta sentença recorrida enferma de erro de julgamento, por violação do disposto no art. 34.º, n.º 3, do CPT, art. 212.º CPPT, DL n.º 124/96, 10/08, n.º 1 e 3 do Despacho 17/97-XIII e n.º 5 do Despacho 18/97-XIII".

Aí enunciou, pois, a questão de fundo do recurso, sustentando, em síntese, que "a suspensão da prescrição ocorre desde o deferimento do requerimento de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96 (...) até à data da notificação [da executada], pela Direcção Geral das Finanças, da sua exclusão do referido Decreto-Lei devido a situação de incumprimento".

O que faz em contra-posição ao entendimento da sentença que situa aquele termo ad quem no incumprimento real que determinaria a exigibilidade da dívida.

Sendo que se não limita a enunciar a questão decidenda e a referir a sua posição jurídica, antes enunciando também os seus fundamentos: que, até à exclusão do plano de pagamentos, o contribuinte pode sempre regularizar as prestações em atraso pois que, notificado daquela, lhe é ainda concedido o prazo de 30 dias para proceder à integral regularização das prestações em falta.

Concluindo, portanto, que a suspensão legal (do prazo de prescrição da obrigação tributária) não termina logo que o contribuinte deixe de pagar integral e pontualmente as prestações, mas tão só com o aludido despacho.

Crê-se, pois, presente o mínimo alegatório susceptível de corporizar o recurso para a secção – em terceiro grau de jurisdição.»

Ainda que se entendesse embora sem conclusões, o certo é que tal apenas determinaria o convite à sua elaboração – artigo 282.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, as quais, como é óbvio, se teriam de conter nos limites do material alegatório.

Todavia, atendendo que a recorrente já formulou tais conclusões nas alegações de 2.º grau mais tarde apresentadas, entendemos que por aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo) nada obsta a que se deva atender ao conteúdo de tais conclusões na medida em que com elas a recorrente claramente apenas pretende ver reapreciada por este Tribunal a questão da suspensão do prazo de prescrição das dívidas de IVA, com atinência à chamada "Lei Mateus", único fundamento do recurso por si interposto, ainda que usando um meio processual incorrecto – o recurso por oposição de acórdãos – quando o próprio era o recurso para esta Secção, em terceiro grau de jurisdição.

III – Assim sendo, atentemos, pois, nas conclusões que a recorrente formula a terminar as suas alegações:

a) A interpretação, quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações, no regime prestacional excepcional previsto no capitulo II do Decreto-Lei n.º 124/96, acolhida no Douto Acórdão, proferido nos autos, em 9 de Janeiro de 2007, encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, por outro Acórdão, já transitado em julgado, do TCAN, de 7 de Setembro de 2006, no proc. n.º 68/06;

b) A interpretação acolhida no douto Acórdão fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei (não apenas os artigos 3.º e **14.º** do Decreto-Lei n.º 124/96, mas outras disposições deste diploma em conjugação, designadamente, com os Decretos-Leis nºs **125/96** e 127/96, da mesma data, todos na concretização dos objectivos globais de política económica traçados na RCM n.º 100/96, vulgarmente dito Plano Mateus);

c) Da leitura conjugada das normas do DL n.º 124/96, especialmente, dos artigos 2.º, 3.º, 5.º e 14º do DL, resulta que, deferido o pedido de acesso regime prestacional por estarem preenchidas as condições de acesso (nº 1 do art. 3º e alínea a) do n.º 1 do art. 2º), suspende-se o prazo de prescrição durante o período de pagamento em prestações (nº5 do art. 5º);

d) Logo, com o deferimento do requerimento ficam suspensos os processos de execução fiscal em curso, mesmo (em regra) sem prestação de garantia (nº 10 do art. 14º e art. 6º);

e) A alínea a) do n.º 2 do art. 3º. ao dispor que as dívidas abrangidas pelo presente diploma tomar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando "Deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas") não significa que o devedor que acedeu ao regime deva ser tido, imediata e automaticamente, como excluído do regime;

f) O n.º 1 do art. 3.º, quando prevê as condições necessárias de acesso a medidas excepcionais previstas no diploma entre as quais se encontra a "possibilidade de regularização de dívidas de natureza fiscal ou à segurança social, nos termos do respectivo cap.II (alínea a) do n.º 1 do art. 2º) ou seja, em regime prestacional, refere-se apenas às condições para acesso e não *(a contrario)* às condições para o termo;

g) Nem do n.º 10 do artigo 14.º decorre que o incumprimento de prestações conduza só por si - inexoravelmente - ao fim da suspensão dos processos de execução fiscal (suspensos, entretanto, com o deferimento do requerimento de adesão ao regime excepcional);

h) Seria completamente contrário ao espírito dos diplomas referidos (peças constituintes de um conjunto coerente para enfrentar situações muito complexas de dificuldade financeira de empresas, permitindo entre outras medidas, o acesso a um regime excepcional para regularização da situação das devedoras durante um período longo, num máximo de 150 prestações), que o não pagamento de uma ou mais prestações fizesse excluir o aderente imediatamente de um sistema de tão custosa implantação!;

i) Ou seja, o n.º 5 do artigo 5º do DL 124/96, quando prevê que o "o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações", pretende mesmo dizer que, à partida, a suspensão será pelo prazo pelo qual foi deferido o pagamento dos créditos e que tal suspensão não cessará sem um despacho de exclusão;

j) Quer dizer, a cessação do efeito suspensivo antes de decorrido o prazo concedido para pagamento prestacional, no âmbito do DL *124/96,* com prosseguimento das execuções, apenas se daria com o despacho expresso de exclusão do regime, por verificação oficial de ausência de condições para se manter no regime;

k) Que este foi o espírito da lei e assim foi compreendido, quer por aqueles que tinham por função a sua aplicação, quer pelos contribuintes destinatários das medidas, e pelo público em geral, demonstra-o a forma como concretização do enquadramento legal do DL 124/96 foi efectuada nos Despachos (cuja legalidade e oportunidade política não foram postas em causa) do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, n.º 17/97-XIII e *nº18/97-XIII* (publicados no DR II série, de 10 de Abril de 1997), regulando o acompanhamento das situações de adesão, impondo práticas de diligência e controlo pela Administração e permitindo aos administrados conhecer até onde ia a flexibilidade na aplicação das medidas;

l) Assim, o despacho nº18/97-XIII, ao distinguir diferentes tipos no conceito de "contribuintes aderentes" (com situação regularizada, com incidentes; em incumprimento simples e em incumprimento prolongado) e atribuindo competências para emissão dos despachos de exclusão do regime, traça um quadro completamente incompatível com a interpretação do Acórdão recorrido que apenas reconhece dois tipos de aderentes: cumpridores ou incumpridores;

m) O regime flexível previsto no Despacho do SEAF, n.º 18/97, de reanálise das situações e não expulsão imediata dos que falhavam prestações (digamos que em incumprimento técnico mas não ainda para efeitos de expulsão do regime) — é o que está em sintonia com o processo complexo do "Plano Mateus", na sua globalidade);

n) Porque trata-se, por um lado, de não inutilizar, de um golpe, todos os esforços, eventualmente demorados e difíceis de um processo de adesão, assim como atender a que, muitas vezes, uma empresa que acedera a um regime prestacional estava, ainda, a ser objecto de estudo de acções de outro tipo que pudessem conduzir a soluções acompanhadas pelo GACRE/AUDITRE (dações, reestruturações, acesso a um sistema de empréstimos, etc.), com aplicação de um conjunto de diversas medidas e actuação de vários departamentos da Administração;

o) A recorrida é uma das muitas empresas que, tendo um elevado passivo de dívidas fiscais e à Segurança Social, usufruíram de acesso a medidas excepcionais, quer através da concessão de regime prestacional por longos períodos (máximo 12 anos) quer da possibilidade de o seu caso ser objecto de apreciação e de medidas casuísticas pelos organismos criados pelo Plano Mateus, com vista à sua viabilização económica;

p) Não faz qualquer sentido que a recorrida, ou qualquer das outras empresas aderentes aos regimes excepcionais referidos, possa invocar - *contra factum proprium* — a inércia da Administração, alegando que esta deveria ter caído, inexoravelmente, sobre si quando deixou de pagar prestações, na pendência de um regime prestacional de longa duração, quando tinha pendentes outros processos de análise de dação e/ou possíveis outras medidas adequadas à consideração da respectiva situação financeira concreta;

q) Esta interpretação da lei foi a acolhida pelo Douto Acórdão fundamento e, já recentemente, pela própria Secção de Contencioso Tributário do STA, no seu Acórdão de 7 de Fevereiro de 2007, no processo n.º 1130/06;

r) Assim, ao não acolher esta solução, o Douto Acórdão recorrido interpretou incorrectamente as normas do Decreto-Lei n.º 124/96, designadamente os seus artigos 3.º, 5.º, n.º 5 e 14.º, n.º 10, pelo que deverá ser revogado;

s) E deve ser substituído por decisão que acolha a defendida no presente recurso, no sentido de que a paragem decorrente da autorização de adesão foi imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo o órgão da execução fiscal de prosseguir com a cobrança coerciva das dívidas exequendas;

t) Essa paragem, porque imputável ao contribuinte, não se enquadra na previsão do n.º 3 do art. 34.º do CPT, sendo insusceptível de fazer cessar o efeito interruptivo da prescrição;

u) A contagem desse prazo apenas pode reiniciar-se após a rescisão do regime de autorização de regularização de dívidas ao abrigo do referido DL 124/96.

Nestes termos, pede-se seja concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido, e substituindo-o por decisão que consagre a tese acolhida pelo Acórdão fundamento e por Acórdão do próprio STA, em 7 de Fevereiro de 2007, no proc. n.º 1130/06, no sentido de que, tendo havido interrupção de prescrição por deferimento de adesão ao plano de regularização de dívidas em prestações mensais (DL 124/96), essa situação cessa com o despacho de exclusão do regime prestacional concedido.

Contra-alegando, veio a recorrida defender a manutenção do acórdão recorrido por, em seu entender, ter feito correcta interpretação e aplicação do direito.

IV – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A Reclamante não efectuou o pagamento do IVA referente ao período compreendido entre Junho (com prazo do seu pagamento voluntário terminou em 15-04-1992) e Setembro de 1991.

Para sua cobrança, no dia 05-05-1992 o Serviço Local de Finanças de Tavira instaurou a presente execução fiscal.

A Executada/Reclamante foi citada a 22-07-1992.

No dia 11-01-1993 foi efectuada a penhora de bens daquela.

No dia 13-01-1993, foi pedido a sua inscrição no registo predial.

No ano subsequente àquela data, não foi aí praticado qualquer acto na execução fiscal.

No dia 25-03-1999, a Executada foi notificada do deferimento do pagamento em 150 prestações mensais, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, com início em Abril de 1999, devendo ser pagas até ao final de cada mês.

Só entre 30-04-1999 e 30-08-1999 a Executada/Reclamante efectuou o pagamento das prestações.

Desde então, nenhuma providência executiva foi praticada.

V – A questão que se coloca no presente recurso é a de se saber qual o efeito na contagem do prazo de prescrição das dívidas ao Estado que provoca o não pagamento das prestações autorizadas ao abrigo do DL 124/96, de 10 de Agosto (Lei Mateus).

De acordo com o artigo 34.º CPT, aqui aplicável dado tratar-se de dívidas de IVA de Junho a Setembro de 1991, a instauração da execução interrompe a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Todavia, nos termos do n.º 10 do artigo 14.º do citado DL 124/96, o deferimento do requerimento de adesão às medidas excepcionais consagradas neste diploma determina, enquanto o devedor reunir as condições nele referidas, a suspensão dos processos de execução fiscal em curso, bem como a instauração de novos processos, quando não se tornem necessários para garantir o valor da dívida.

Do mesmo modo que, por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5.º deste DL, o prazo de prescrição das dívidas se suspende durante o período de pagamento em prestações.

Acresce que o n.º 2 do artigo 3.º do mesmo DL estabelece que as dívidas abrangidas por este diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando, entre outras razões, deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas.

Ora, no caso em apreço, tendo a recorrida sido autorizada em 25/3/1999 a pagar em 150 prestações mensais, ao abrigo do DL 124/96, as dívidas exequendas, sucede que a mesma só efectuou o pagamento das prestações compreendidas entre 30/4/99 e 30/8/99.

O que, por força do n.º 2 do artigo 3.º do DL 124/96, determina que tais dívidas se tornaram a partir de então exigíveis.

E, como desde tal data nenhuma providência executiva foi praticada, entendeu-se no acórdão recorrido que o prazo de prescrição voltou a correr, tendo originado, por via disso, já a prescrição daquelas dívidas.

Contra tal entendimento se insurge agora a recorrente FP alegando que o não pagamento integral e pontual das prestações autorizadas ao abrigo do DL 124/96 não determina a imediata e automática

exclusão do regime excepcional de pagamento das dívidas fiscais nele previstas nem o incumprimento do plano de prestações conduz só por si ao fim da suspensão dos processos de execução fiscal, sendo necessário antes um despacho de exclusão do regime, pelo que a cessação do efeito suspensivo apenas se daria com este despacho expresso de verificação oficial de ausência de condições para se manter no regime.

Não há dúvida que, por força do que dispõe o n.º 5 do artigo 5.º do citado DL 124/96, de 10/8, o prazo de prescrição se suspende durante o período de pagamento em prestações, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou.

Na verdade, que o incumprimento do plano de pagamento em prestações não determina automaticamente a exclusão do regime excepcional previamente autorizado resulta logo do próprio n.º 4 do artigo 5.º do DL 124/96 o qual prevê a possibilidade de relevação do atraso, desde que por motivo não imputável ao devedor.

Aliás, em sintonia com essa correcta interpretação da lei, está também o Despacho 18/97-XIII do SEAF de 14/3/07 que aprovou as grandes orientações para o acompanhamento do plano de regularização de dívidas fiscais, ao determinar que os contribuintes serão objecto de tratamento diferenciado conforme se trate de aderentes com situação regularizada (os que estejam a cumprir integralmente os compromissos decorrentes da adesão), aderentes com incidentes (os que tenham mais de três meses de prestações em falta), aderentes em situação de incumprimento simples (com mais de três meses de prestações em falta e que após terem sido contactados não tenham requerido a sua regularização) ou aderentes em situação de incumprimento prolongado (os contribuintes com mais de seis meses de atraso no cumprimento do plano prestacional).

E só relativamente a estes últimos, de acordo com tal Despacho, e após a constituição de garantias, a AF preparará, então, o despacho de exclusão do regime prestacional com cessação ou caducidade de benefícios, conforme os casos.

O que significa, assim, que a AF não exclui automaticamente do regime os contribuintes logo que estes deixem de pagar as primeiras prestações, antes procura que eles mantenham essa adesão, aceitando que eles adiram a planos de regularização autónomos das quantias em dívida ou ofereçam bens em pagamento.

Ou seja, só depois de notificados para regularizarem a sua situação faltosa e no caso de não o fazerem os contribuintes são então excluídos do regime de adesão e passam a ser tratados como não aderentes, com a consequente perda dos benefícios que até aí mantinham, o que significa que só pelo despacho de exclusão os contribuintes perdem efectivamente os benefícios de terem aderido ao plano de regularização das dívidas fiscais ao abrigo do DL 124/96, um dos quais é necessariamente a suspensão dos processos de execução, deixando de se justificar a partir daí, por isso, a suspensão do prazo de prescrição que até aí se impunha.

Por outro lado, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º CPT, o efeito interruptivo da instauração da execução só cessa quando este processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano.

E não há dúvida que a paragem decorrente da autorização de adesão ao regime previsto no DL 124/96 é imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo a AF de prosseguir com a cobrança coerciva daquelas dívidas.

Só a exclusão daquele regime, a qual se processa, como vimos, apenas com o respectivo despacho de exclusão, determina o levantamento da suspensão da execução com a consequente cessação do seu efeito interruptivo do prazo de prescrição.

Assim sendo, como resulta dos autos, tendo o prazo de prescrição das dívidas aqui em causa (IVA de Junho a Setembro de 1991), iniciado em 1/1/92, estado suspenso desde a data em que a recorrida foi notificada do deferimento do pagamento em prestações ao abrigo do DL 124/96 (25/3/1999 – v. fls. 320) até à data em que foi notificada da sua exclusão do regime do DL 124/96 (2/10/2003 – v. fls. 321), e não se verificando, entretanto, a partir daí a paragem das execuções por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, o prazo de prescrição de 10 anos previsto no artigo 34.º CPT não se mostra, por isso, ainda ultrapassado.

Razão por que o acórdão recorrido que assim não entendeu se não possa manter.

VI – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, e, consequentemente, a sentença do TAF de Loulé, confirmando-se, assim, o despacho reclamado.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias, e neste STA, fixando-se a procuradoria neste Tribunal em 50 %.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Reenvio prejudicial para o TJCE. Tributação em IRS. Mais Valias. Limitação exclusiva para residentes.

Sumário:

O n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no artigo 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia.

Processo n.º 439/06-30.
Recorrente: Erika Waltraud Ilse Hollmann.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - ERIKA WALTRAUD ILSE HOLLMANN impugnou judicialmente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé a liquidação de IRS respeitante ao ano de 2003.

Por sentença daquele Tribunal, a impugnação foi julgada improcedente.

Inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.ª O disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, se aplicado no sentido de excluir da limitação da incidência de imposto a 50% as mais valias realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia porque

a) discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da União Europeia;

b) tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias, de forma mais gravosa do que os primeiros;

c) torna objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos de livre circulação e estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais.

2.ª A citada norma de direito interno, aplicada, como o foi, para fundamentar o acto de Liquidação impugnado, discrimina contra a ora recorrente, tributando-a por uma medida mais gravosa do que outras pessoas colocadas em idêntica situação patrimonial, mas residentes em Portugal.

3ª É ilegal o acto de liquidação impugnado, na medida em que se fundamenta em norma de direito interno incompatível com o Direito Comunitário.

Termos em que, com o douto suprimento de V.Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogada a douta decisão recorrida e anulado o acto tributário Impugnado, se necessário após reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça nos termos do art. 234.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, com todas as consequências legais, e o Estado condenado a indemnizar a ora recorrente dos custos incorridos com a garantia prestada no respectivo processo de execução, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) sujeita, em regra (com excepção das taxas liberatórias e taxas especiais), o rendimento global dos contribuintes a uma única taxa de tributação, que é uma consequência da sua característica de imposto único;

2. O art. 13.º do CIRS delimita a incidência pessoal do imposto, considerando que ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos;

3. O âmbito da sujeição do imposto está previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 15.º do CIRS, pelo que sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (obrigação de âmbito pessoal) e tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português (obrigação de âmbito real);

4. As taxas do IRS classificam-se em normais e progressivas (Art. 68.º do CIRS) e em especiais e proporcionais (Arts. 71.º e 72.º do CIRS);

5. As taxas normais são progressivas, aumentando medida que aumenta a matéria colectável, pelo que funcionam por escalões e aproximam o imposto da sua finalidade redistributiva (equidade) e as taxas especiais são proporcionais dado se manterem constantes, independentemente do montante da matéria colectável:

6. A taxa especial de 25% (n.º 1 do art. 72.º do CIRS) é aplicável às mais valias outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte a taxas liberatórias, salvo o disposto no n.º 4;

7. O acto tributário ora impugnado resultou da aplicação pela Administração Tributária, do disposto no n.º 2 do art. 43.º do IRS em que o saldo apurado entre as mais valias e as menos valias respeitantes às transmissões efectuadas por residentes previstas na alínea a) (...) do n.º 1 do art. 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor;

8. Respeitando o caso sub judice, a uma mais valia realizado por um Sujeito passivo não residente em Portugal (a ora recorrente é residente na Alemanha), o valor dessa mais valia não pode ser considerado apenas em 50% do seu valor mas sim pela sua totalidade, interpretação que se infere da referida norma legal a contrario sensu:

9. A citada norma legal não viola nem discrimina os direitos dos não residentes por contraposição aos residentes em Portugal, conforme propugna a ora recorrente, porque os Estados Membros da União Europeia, em matéria de impostos directos (IRS), têm competência para legislar e exercer a sua jurisdição fiscal, de conformidade com as leis tributárias vigentes no seu ordenamento jurídico-tributário, que no caso de Portugal se rege pela norma constitucional do n.º 1 da alínea i) do art. 165.º da CRP (reserva de lei da Assembleia da República em matéria fiscal).

10. Assim, tais matérias não se encontram incluídas na esfera de competências da Comunidade, mas sim nas competências próprias de cada Estado Membro, que embora tenham que respeitar o direito comunitário, têm ainda como limite principal à sua soberania fiscal, os chamados acordos de dupla tributação que visam eliminar a dupla tributação internacional e evitar a fraude e a evasão fiscal internacionais;

11. A lei tributária portuguesa não é discriminatória no tratamento fiscal dado aos residentes e não residentes em Portugal, simplesmente delimitou que um sujeito passivo residente é tributado pela totalidade dos rendimentos auferidos em Portugal e fora de Portugal enquanto um sujeito passivo não residente apenas é tributado pelos rendimentos obtidos em território português (n.º 1 do art. 13.º do CIRS conjugado com os n.ºs 1 e 2 do art. 15.º do CIRS);

12. A forma de tributação dos rendimentos provenientes de mais valias obtidas por residentes e por não residentes em território português é diferente mas não origina nem desigualdades nem violação do princípio da capacidade contributiva na tributação do rendimento, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, o qual é o princípio estruturante do ordenamento jurídico tributário português;

13. O princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP proíbe discriminações arbitrárias entre os cidadãos, não significa isto, que a lei deva garantir na sua aplicação um resultado igual para cada um dos seus destinatários mas sim que a diferenciação dos resultados deve corresponder à efectiva diferença existente entre os destinatários;

14. A igualdade não pode ser entendida em sentido estrito, pois, a igualdade tanto quantitativa como qualitativa do imposto conduziria sempre a uma desigualdade no sacrifício imposto aos destinatários da lei fiscal, por isso, para que seja garantida uma efectiva igualdade na distribuição da carga fiscal entre os contribuintes impõe-se que haja tratamento diferente do que é realmente diferente para que se concretize o princípio do justiça tributária.

15. Logo, aferir a capacidade contributiva de um residente é mais fácil do que o de um não residente pois, enquanto aquele é obrigado a declarar todos os rendimentos obtidos tanto no território português como fora do território, este apenas está obrigado a declarar os rendimentos auferidos em território português, pelo que se torna muito difícil saber qual é a capacidade contributiva de um não residente, que pode auferir outros rendimentos tanto no país da sua residência como ainda noutros países;

16. Daí que, a lei fiscal tenha estabelecido um diferente tratamento entre residentes não residentes, que não origina discriminações nem desigualdades entre ambos mas antes visa tratar diferentemente situações diferentes e não iguais, sem violar qualquer princípio constitucional ou disposições comunitárias:

17. O disposto nos arts. 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia não foi violado pela aplicação do n.º 2 do art. 43.º do CIRS ao caso sub judice, ao contrário do propugnado pela ora recorrente, porque a limitação da incidência de imposto a 50% das mais valias realizadas por residentes em Portugal, não origina qualquer discriminação entre os cidadãos nacionais e os cidadãos comunitários em razão da nacionalidade;

18. Isto porque não se pode tributar da mesma forma duas situações diferentes, tanto mais que idêntico regime está instituído relativamente à tributação liberatória por retenção na fonte dos não residentes por contraposição aos residentes, nas categorias B e E (rendimentos empresariais e de capitais), ou seja, a tributação liberatória impõe-se aos não residentes devido à impossibilidade de englobamento dos rendimentos por eles obtidos, o mesmo já não acontece com os residentes que podem sempre optar pelo englobamento previsto no n.º 6 do art. 71.º do CIRS;

19. Já quanto à decisão do Tribunal de Justiça invocada pela ora recorrente, bem decidiu o Mm.º Juiz o quo quando julgou que o aresto citado em abono da Sua tese nada tinha a ver com o caso sub judice, porque o que aí estava em causa era liberdade de estabelecimento face à transferência do domicílio fiscal para outro Estado Membro e as regras de tributação das mais valias de valores mobiliários enquanto nos autos trata-se apenas de tributar uma mais valia efectivamente realizada por um não residente em Portugal;

20. Assim sendo, o acto tributário de liquidação é legal porque está em conformidade com as leis tributárias vigentes no ordenamento jurídíco-tributário português, não violando quaisquer princípios ou normas constitucionais nem disposições comunitárias.

Face à factualidade exposta, e porque a douta sentença bem decidiu, deve a mesma ser mantida e o recurso apresentado considerado improcedente, assim se fazendo JUSTIÇA.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. Recorrente: Erika Waltraud Ilse Hollmann

2. Objecto do recurso: legalidade do acto de liquidação do IRS impugnado, que tributou as mais valias realizadas pela recorrente com a venda do imóvel identificado na sua declaração de rendimentos na sua totalidade, nos termos do art. 43º, n.º 1 e 2 do Código do IRS, por interpretação a contrario sensu, interpretação esta que, no entender da recorrente, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia.

Para o efeito alega a recorrente que o artigo 43º n.º 2 do Código do IRS, interpretado e aplicado no sentido de excluir da limitação da incidência de imposto a 50% as mais-valias realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia, viola o disposto nas referidas normas de direito comunitário porque:

a) Discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da União Europeia;

b) Tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias, de forma mais gravosa do que os primeiros;

c) Toma objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos de livre circulação e estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais.

3. Fundamentação:

Como se vê de fls. 62 a decisão recorrida entendeu não se descortinar naquela norma do Código do IRS qualquer discriminação entre os cidadãos nacionais e os comunitários em razão da nacionalidade, e, do mesmo modo, não vislumbrar nenhuma limitação do direito qualquer cidadão da União goza do direito de circular, permanecer ou trabalhar livremente no território dos Estados-Membros.

A nosso ver, porém, a questão de não conformação do art. 43º n.º 2 do Código do IRS com o direito comunitário não está suficientemente tratada na decisão recorrida sendo que ali não se fundamenta porque não se vislumbra qualquer discriminação entre os cidadãos nacionais e os comunitários em razão da nacionalidade.

Sobre a questão alega a Exm.ª Representante da Fazenda Pública que a citada norma legal não viola nem discrimina os direitos dos não residentes por contraposição aos residentes em Portugal, porque os Estados Membros da União Europeia, em matéria de impostos directos (IRS), têm competência para legislar e exercer a sua jurisdição fiscal, de conformidade com as leis tributárias vigentes no seu ordenamento jurídico – tributário.

Ora a questão suscitada pelo recorrente prende-se com um problema chave do direito comunitário que é o de saber qual o impacto do princípio comunitário da livre circulação de pessoas nas legislações fiscais internas relativas ao imposto sobre o rendimento.

Com efeito, ao contrário do IVA, o tratado CEE não contém qualquer prescrição no sentido da harmonização dos impostos directos dos estados membros.

A harmonização só é obrigatória em matéria de fiscalidade indirecta (artigo 99º. do Tratado CE).

Porém a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) tem-se pronunciado no sentido de que mesmo em domínios que são da sua exclusiva competência, os Estados-membros não podem adoptar medidas que tenham por efeito entravar sem justificação a livre circulação dos trabalhadores, das profissões independentes, dos serviços ou dos capitais.

Assim, qualquer legislação fiscal que introduza uma discriminação em razão da nacionalidade, quer esta discriminação seja ostensiva ou dissimulada, deve poder ser examinada à luz das normas do tratado que garantem aqueles direitos de livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais, nomeadamente os arts. 39º e 56º invocados pelo recorrente – vide neste sentido Acórdãos do

TJCE de 14 de Setembro de 1999. - Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Au8enstadt, Processo C-391/97, (parágrafo 20), de 12.12.2002, De Groot, Processo C-385/00, e de 14.12.2000, Amid, processo C-141/99, todos publicados in europa.eu.intleur-lex/pt/index.html.

Ora no caso o recorrente alega que aquela norma do Código do IRS, se aplicada no sentido de negar aos residentes de outros Estados membros a consideração de apenas 50% do valor dos rendimentos qualificados como mais-valias na determinação do seu rendimento colectável, concedendo-a apenas aos residentes em Portugal, torna objectivamente menos favorável aos primeiros o exercício dos seus direitos de livre circulação e estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais, consagrados no Tratado que Institui a Comunidade Europeia.

Pois que os não residentes que queiram liquidar o seu património imobiliário situado em Portugal, para transferir o respectivo capital dentro deste Estado ou para outro Estado membro, designadamente para aí se estabelecerem, ficam, pelo simples facto de não serem residentes em Portugal, sujeitos a tributação sobre uma base que é duas vezes maior do que a base tributável de um residente, nas mesmas circunstâncias.

Suscita-se assim a não conformação daquela norma do Código do IRS ao direito comunitário em termos que se nos afiguram justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE, tanto mais que não é conhecida, sobre a questão, jurisprudência clara daquele Tribunal de Justiça.

Em face do exposto somos de parecer que deve ser deferido o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça para esclarecimento da questão suscitada no presente recurso e que é a seguinte:

O disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001,de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia?

Nomeadamente porque:

a) discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da União Europeia?

b) tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias, de forma mais gravosa do que os primeiros?

c) torna objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos de livre circulação e estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais?

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre este douto parecer, apenas a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública se pronunciou, dizendo o seguinte:

Notificada do douto parecer de fls.104, a representante da Fazenda Pública, à questão suscitada, de não conformação do artigo 43º, n.º 2 do CIRS ao direito comunitário, considera que, como defende nas suas alegações a recorrida Fazenda Pública, a delimitação do âmbito de aplicação desta norma a contribuintes residentes no território português não implica desfavor dos não residentes.

Com efeito, o regime de tributação por taxa liberatória, nos termos do artigo 72º, n.º 1, do CIRS, consubstancia uma especificidade que visa precisamente uma não desigualdade entre contribuintes residentes e não residentes, atento a regra da tributação do rendimento ilíquido dos não residentes.

Com a tributação por taxa liberatória, o contribuinte beneficia de uma taxa proporcional que o coloca fora do alcance da aplicação de taxas mais elevadas aplicáveis aos contribuintes residentes no território português.

Por isso, se viesse a ser aplicada a taxa liberatória conjugadamente com a almejada limitação da incidência do imposto a 50% do valor das mais valias, nos termos do artigo 43º, n.º 2, seria o contribuinte não residente quem viria auferir um injustificado benefício.

Pelo que é possível, desde já, determinar que o n.º 2 do artigo 43º do CIRS não viola os artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, devendo ser indeferido o pedido do reenvio prejudicial formulado pela recorrente.

Por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28-9-2006 foi decidido proceder a reenvio prejudicial para o T.J.C.E. relativo à questão de saber se

O disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia.

Na sequência desse reenvio, o T.J.C.E. proferiu o acórdão de 11-10-2007, processo n.º C-443/06, em que entendeu que

O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da

alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A ora Impugnante é, e foi no ano de 2003, residente na Alemanha.

No ano de 2003, a ora Impugnante obteve os seguintes rendimentos em Portugal:

– Rendimentos prediais, no valor de € 19.752,47;

– Mais-valias resultantes da alienação onerosa do direito de propriedade sobre um bem imóvel sito em Portugal, pelo preço de € 625.000.

O imóvel alienado fora adquirido pela ora Impugnante a título gratuito, por herança aberta por morte de seu marido, Claus Heinrich Hollmann, em 1998, tendo-lhe sido liquidado imposto sobre as sucessões e doações sobre o respectivo valor patrimonial de € 4.598,72.

A mais-valia realizada pela ora Impugnante na venda do imóvel foi de € 619.757,46 que corresponde à diferença entre o referido valor de realização e o valor patrimonial sujeito a imposto sobre as sucessões e doações, este corrigido para € 5.242,54 pelo coeficiente a 1,14 aprovado pela portaria do Ministro das Finanças n.º 287/2003, de 3 de Abril.

A administração tributária considerou a totalidade dessa mais-valia na determinação do rendimento colectável, somando esse valor aos demais rendimentos tributáveis liquidando IRS sobre o rendimento global de € 636.248,57, assim apurado:

Rendimentos prediais líquidos das respectivas deduções específicas:	€ 16.491,11
Mais-valias da alienação de direitos reais sobre bens imóveis:	€ 619.757,46
	€ 636.248,57

3 – No artº 10.º do CIRS estabelece-se o regime de tributação em IRS de mais valias, incluindo-se nela, além do mais, os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Os n.ºs 1 e 2 do art. 43.º do CIRS estabelecem que «*o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes*» e que «*o saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor*». ([1])

A administração tributária, na liquidação impugnada, interpretou este n.º 2 como aplicando-se apenas a residentes em Portugal, entendendo que, em relação a cidadãos residentes no estrangeiro, inclusivamente num Estado-Membro da União Europeia, deve ser considerado, para efeito daquela tributação, 100% do saldo referido.

Este entendimento consubstancia-se num tratamento diferenciado dos cidadãos da União Europeia residentes e não residentes em Portugal.

Como se vê pelo acórdão do T.J.C.E., a operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa neste processo, constitui um movimento de capitais, à face da jurisprudência daquele Tribunal ([2]), sendo, por isso, abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia.

Este art. 56.º estabelece o seguinte:

1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

De harmonia com o decidido pelo T.J.C.E. no acórdão junto aos autos

«o artigo 56.º CE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros, sem prejuízo das justificações previstas no artigo 58.º CE»;

«as disposições conjugadas do CIRS prevêem, para as mais-valias realizadas aquando da alienação onerosa de um bem imóvel sito em Portugal, regras fiscais diferentes consoante os sujeitos passivos residam ou não nesse Estado-Membro»;

«nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, o montante das mais-valias realizadas por residentes aquando da alienação de bens imóveis em Portugal é apenas considerado em 50% do seu valor. Ao invés, para os não residentes, o CIRS prevê que a tributação do valor das mais-valias realizadas no caso de alienação dos referidos bens incide sobre a totalidade deste valor»;

«Daqui decorre que, nos termos das disposições pertinentes do CIRS, a tributação das mais-valias realizadas não é a mesma para residentes e não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel sito em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos.

«(...) uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes, dissuadindo-os de efectuar investimentos imobiliários em Portugal e, consequentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel.

Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE.

Assim, à face do decidido neste acórdão do T.J.C.E., o n.º 2 do art. 43.º do CIRS, ao limitar a residentes em território nacional, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRS, a redução a 50% do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas em cada ano é incompatível com o referido art. 56.º.

Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP «*as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático*».

Desta norma decorre, por força da Constituição, que as disposições do Tratado referido, que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos do direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático.

Por isso, o acto impugnado, que aplicou o referido art. 43.º, n.º 2 do CIRS, incompatível com o referido art. 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, na redacção vigente, enferma de vício de violação deste último normativo, o que consubstancia ilegalidade, que justifica a sua anulação (artº 135.º do CPA).

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar a impugnação procedente;

– anular o acto de liquidação impugnado.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 20%.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale*.

([1]) Redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

([2]) Acórdão de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 24.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Prescrição. Sucessão de causas interruptivas. Inutilidade da lide.

Sumário:

I — A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento da impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.

II — Deve, contudo, conhecer-se da mesma e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância, conforme o disposto no artº 287º, alínea e) do CPC.

III — Sucedendo no tempo vários dos factos elencados no artº 34º, n.º 3 do CPT como interruptivos da prescrição não pode atender-se apenas ao primeiro, ignorando o segundo, como acontece no caso de ter sido instaurada a execução depois de deduzida impugnação judicial.

IV — Não constando do elenco probatório se em relação à instauração da execução se verificou a situação a que alude o artº 34º, n.º 3 do CPT, não se pode concluir que a lide é inútil por força da prescrição da dívida tributária, já que se ignora se a

instauração da referida execução tem ou não condições legais para suspender o respectivo prazo.

Processo n.º 451/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Ressurreição Cardoso, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte que ordenou o arquivamento dos autos por julgar verificada a prescrição das prestações tributárias consubstanciadas na liquidação adicional impugnada por Manuel da Ressurreição Cardoso, Lda, melhor identificada nos autos e que diz respeito a IRC e juros compensatórios relativos ao exercício de 1993, dele vem apresentar o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O artº. 34º, 3 do C.P.T. estabelece um elenco de quatro causas interruptivas da prescrição, conferindo a cada uma delas igual relevância para efeito de interrupção da prescrição.

2. Esse elenco corresponde às diversas fases do percurso de defesa do contribuinte perante acto tributário ilegal (reclamação, recurso hierárquico, impugnação) e ainda ao processo que permite a cobrança coerciva do imposto pela administração fiscal.

3. Ao conferir a cada um desses processos relevância interruptiva, o legislador pretendeu que o prazo prescricional não corresse enquanto o contribuinte pudesse discutir a legalidade do acto tributário e, encerrada essa discussão, enquanto a administração fiscal tivesse em curso diligências executivas.

4. Atento o exposto, a lei prevê e regula precisamente para uma série ou cadeias de interrupções sucessivas da prescrição, não desejando, ao contrário do que se pretende no acórdão em recurso, apenas uma única e irrenovável interrupção da prescrição.

5. Perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar.

6. A paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (art. 34º, 3, última parte do C.P.T.) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição.

7. A autuação da execução fiscal para cobrança do imposto impugnado constitui a última causa interruptiva na presente hipótese.

8. Ignora-se inteiramente quais as circunstâncias e ocorrências verificadas na citada execução, designadamente em que fase se encontra e se, alguma vez, a sua tramitação foi interrompida e porquê.

9. Ao decidir sem conhecimento desses factos, o Tribunal recorrido fez incorrecta interpretação da lei e violou o disposto no art. 34º, 3 do C.P.T.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. A matéria de facto está fixada de modo inalterável.

2. O direito foi aplicado correctamente.

3. Deve assim, confirmar-se in tottum o douto acórdão recorrido.

4. Havendo vários factos interruptivos, a ocorrência do primeiro deles provoca desde logo a interrupção da prescrição, sendo irrelevante para este efeito a ocorrência de qualquer outro posterior.

5. A lei não quer interrupções sucessivas da prescrição, de modo que apenas releva a interrupção decorrente da dedução da impugnação judicial, já que este foi o primeiro facto interruptivo da prescrição a ocorrer.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, por no julgado "se ter feito boa aplicação da lei, de resto na linha da jurisprudência deste STA (cfr., além do citado no aresto recorrido, os acs. de 20.9.06, r. 997/05, e de 12.12.06, r. 995/06).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) "O objecto da Impugnante consiste na prestação de serviços de contabilidade, peritagens, estudos económicos, análises de balanços, direito fiscal e de trabalho, relatórios técnicos, gestão de empresas, compra e venda de viaturas usadas, podendo dedicar-se a outra actividade comercial ou industrial em que os sócios acordem e seja permitida por lei", vide doc. de fls. 8 que aqui se dá por reproduzido;

B) Os Serviços de Fiscalização da DDF de Coimbra, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 14155 de 15-09-94 procederam a uma fiscalização polivalente da Impugnante, aos exercícios de 1990, 91, 92 e 93, da qual derivaram, para o ano de 1993, correcções técnicas no valor de Esc. 6.034.579$00. A este valor foi deduzido o prejuízo fiscal apresentado pela Impugnante no montante de Esc. 3.005.404$00 o que originou um lucro tributável corrigido de Esc. 3.029.175$00: cfr. doc. de fls. 9, 12 a 14 e Relatório de fls. 88 e segs. que aqui se dão por reproduzidos;

C) No dia 27 de Agosto de 1992 o sócio gerente e maioritário da Impugnante, Manuel da Ressurreição Cardoso, adquiriu à Atlanticar o veíc. Lig. de passageiros, de matrícula 17-94-AZ, pelo preço total de Esc. 4.923.446, mais 787.751$00 de IVA, em estado novo, marca Mercedes Benz, modelo 190 E, sendo que parte do pagamento foi realizado através da retoma do veículo de marca Ford, modelo Orion do ano 1984, avaliado em Esc. 1.411.197$00, propriedade do comprador, cfr. doc. de fls. 30; porque a impugnante não explica o porquê de na compra ter sido retomado veículo propriedade do seu sócio-gerente e maioritário sem que isso ficasse esclarecido na contabilidade da Impugnante; porque as regras da experiência não nos permitem ter como comprovado que uma viatura adquirida em estado novo, "a bom preço" (vide página 20, artigo 24) se tenha desvalorizado, enquanto alegadamente esteve na titularidade da impugnante o que terá ocorrido durante cerca de treze meses e alegadamente não circulou, de forma a valer menos de 1/4 do seu valor inicial; estas as razões principais para se entender provado o que se descreveu na presente alínea mesmo que contrariado pelo depoimento das testemunhas constantes de fls. 123 e 124 que nesta parte não nos mereceu credibilidade até pela sua ligação à impugnante e quiçá às Sociedades que lhe sucederam mas igualmente dominadas pelos mesmos sócios, vide pontos 1.2.2. e 1.3. a fls. 89; mesmo que contrariado pelo documento de fls. 29 que assim se entende como fictício;

D) Datada de 01-10-93 a Impugnante emitiu factura n.º 6837 de venda do veículo 17-94-AZ a Manuel Ressurreição Cardoso seu sócio gerente maioritário, detendo 83.5% do capital social, pelo preço de Esc. 1.200.000$00 mais IVA no montante de 192.000$00, cfr. doc. de fls. 29 que aqui se dá por reproduzido. Como se disse em C) é de entender como fictícia a factura supra referida pois o objecto de aquisição do veículo nunca foi o comércio mas sim o uso próprio do sócio gerente;

E) A Impugnante contabilizou em Ajudas de Custo o valor de Esc. 1.162.000$00, atribuídas diariamente ao sócio gerente Manuel da Ressurreição Cardoso, com base em mapas elaborados mensalmente, desde Janeiro a Agosto de 1993 e em que, diariamente, registou as despesas do referido sócio gerente, repartidas por "Refeições funcionário", "refeições com clientes", "telefonemas", combustíveis" e "portagens", sempre com o valor diário de Esc. 7.000$00, ostentando na parte superior, todos eles, para além da referência ao mês, a seguinte indicação: "mapa de ajudas de custo nas deslocações de Aveiro/ Cantanhede/ Mira/ Montemor-o-Velho/ Coimbra/ Aveiro, conforme despesas em discriminação" e na parte inferior "Declaração: Declaro que conferi os documentos respeitantes às rubricas constantes do quadro. Assinatura" cfr. docs. de fls. 100 a 104, que aqui se dão por reproduzidos;

F) A AT não considerou as ajudas de custo acabadas de referir como custos fiscais porque "não se encontravam devidamente documentadas, não identificavam o cliente nem a localidade exacta da deslocação; os respectivos mapas não se encontravam assinados pelo sócio gerente que das ajudas beneficiou e a Impugnante apresentou diariamente uma despesa com almoço no Snack-bar O LINO, LDA, localizado em frente da sede daquela, que se encontra documentada e contabilizada na conta DESLOCAÇÕES E ESTADAS" decidiu que o seu valor acresceria ao resultado do exercício, nos termos da alínea H) do n.º 1 do artº 41º do CIRC e sujeitou a tributação autónoma à taxa de 10% nos termos do DL 192/90 de 09 de Junho, cfr. ponto 2 do n.º 5 do relatório de fls. 71 e segs. que aqui se dão por reproduzidos; a constância das ajudas de custo diária - sempre a mesma quantia ao longo dos vários meses a que respeitam os mapas: A realidade é diversificada (os clientes com diferentes localizações e consequentemente as deslocações serem diversas de dia para dia, etc.) não sendo crível que durante tantos meses as ajudas atingissem sempre o mesmo montante; por outro lado ao não especificar o percurso realizado e ao não identificar os clientes não permite concluir que "as ajudas sejam indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos... ", cfr. art. 23º do CIRC. A este propósito, tal como se dirá na alínea seguinte o comportamento contabilístico da Impugnante ainda mais dificilmente se compreende se atentarmos no seu objecto principal - prestação de serviços de contabilidade. A declaração constante na parte final no bom rigor tem o mesmo valor daquele constante no início são fórmulas mecânicas que nada comprovam: Os documentos foram conferidos por funcionárias da impugnante as quais estavam na dependência hierárquica do beneficiário das ajudas de custo, nada mais, nada menos o sócio-gerente, detentor de mais de 80% do capital social da Impugnante. Se os documentos existissem (até foram conferidos) como se declara, não seria difícil à Impugnante demonstrar, para cada um deles, a ligação à actividade da Sociedade e a sua indispensabilidade para a realização de proveitos e ganhos. Mas isso não aconteceu. O que aconteceu é que inexistiam documentos para além daqueles que traduziam o pagamento das ajudas ao já aludido sócio gerente e os aludidos mapas.

G) A Impugnante, no mês de Outubro de 1993, contabilizou como custo a aquisição de valores selados no montante de Esc. 410.132$00, documentada através de notas de lançamento internas, não datadas e carimbadas, numa fase posterior, pelo pretenso fornecedor dos selos; Relatório da Inspecção a fls. 92 e docs. de fls. 104 verso a 106 que aqui se dão por reproduzidos. Como no Relatório se diz, a Agente de Inspecção "quando em Dezembro de 1993 reiniciou a Inspecção, foram-lhe exibidas fotocópias das referidas notas internas, já carimbadas, alegando que se encontravam arquivadas noutro arquivo, facto que não nos mereceu credibilidade". Não mereceu à Inspecção, nem a nós pois que, para além do mais, não é perceptível que uma Sociedade que contabilizou proveitos pela última vez em Setembro de

1993, contabilize no mês seguinte a aquisição de valores selados. Se, como alega a Impugnante, havia documentos de compra e as aquisições foram realizadas ao longo dos meses de 1993 não se compreende que uma Sociedade cujo objecto principal era a prestação de serviços de contabilidade, não fosse contabilizando ao longo dos meses, as correspondentes aquisições. Por outro lado não se compreende que uma pessoa colectiva que presta serviços de contabilidade tenha numa pasta de arquivo, presumo que a relativa aos custos, umas notas internas não carimbadas e sem data e noutro arquivo, que numa primeira solicitação não apresentou à inspecção, tivesse as mesmas notas carimbadas e datadas. Nesta parte apesar da Impugnante contestar o referido pela Inspecção, limita-se a contestar sem dar explicação convincente ou indicando prova do alegado. Não olvido o depoimento das testemunhas mas, também nesta parte, pelo que supra se deixou referido, não nos merece credibilidade.

H) Setembro de 1993 foi o último mês em que a impugnante contabilizou proveitos, cfr. Relatório de Inspecção, facto confessado no art.º 14º da PI.

I) A AT, relativamente aos valores referidos em G), decidiu acrescê-los ao resultado do exercício, nos termos da alínea H) do artº. 41º do CIRC e sujeito a tributação autónoma à taxa de 10% nos termos do DL 192/90 de 09 de Junho, cfr. ponto 3 do Relatório de Inspecção, vide fls. 91 verso e 92 que aqui se dão por reproduzidos, e notas de fundamentação da alínea G);

J) A AT também não considerou como custo de exercício de 1993 os créditos de cobrança duvidosa no montante de Esc. 1.133.455$00. Fundamentou essa decisão no seguinte; "Não se encontram evidenciados na contabilidade; como se pode verificar pelo verso do Mapa das Provisões, a data da mora remonta aos anos de 87, 88, 89 e 90, tendo neste último exercício sido constituída uma provisão no montante de 1.190 contos. Considerando que nos termos do artº 18º do CIRC a constituição da provisão para créditos de cobrança duvidosa não é facultativa, na medida em que as componentes positivas e negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, em virtude de não ter sido aplicado o princípio da especialização dos exercícios..." cfr. ponto 5 do Relatório de Inspecção, vide fls. 92 que aqui se dá por reproduzida;

K) A AT enviou para a Impugnante doc. de cobrança e recibo dos quantitativos impugnados dele constando como data limite de pagamento o dia 10-06-96, cfr. doc. de fls. 66 que aqui se dá por reproduzida;

L) A presente impugnação foi deduzida no dia 11 de Junho de 1996 ("1995", trata-se de lapso de escrita manifesto), conforme carimbo aposto na primeira folha da PI.., ou seja a fls. 2 do processado.

FACTOS NÃO PROVADOS

Que relativamente aos créditos de cobrança duvidosa referidos em J) tenha a Impugnante realizado diligências com vista a serem cobrados. A prova deste facto resulta, "à contrário" do Relatório de Inspecção bem como do depoimento da testemunha a fls. 124.

Aos factos provados, acabados de reproduzir, porque se mostram documentalmente comprovados e imprescindíveis para avaliar e decidir da suscitada prescrição, nos termos e para os efeitos do art. 712.º n.º 1 alínea a) CPC, aditam-se (seguindo as respectivas alíneas) os seguintes:

M) O documento de cobrança identificado em K) refere-se à liquidação de IRC, do ano de 1993, com o n.º 8310010175, datada de 7.3.1996, apresentando, como valor a pagar, a quantia de 1.694.180$00, incluindo juros compensatórios na importância de 353.874$00 - cfr. fls. 66.

N) Entre 7.10.1996 e 23.11.1998, o presente processo aguardou a prestação de informação por parte da Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária II (Pessoas Colectivas) da Direcção Distrital de Finanças de Aveiro - cfr. fls. 70 v. a 82.

O) Para cobrança coerciva do montante total indicado em M), no dia 22.8.1996, foi instaurado, pelo, actual, 1º SF de Aveiro, o processo de execução fiscal n.º 0051199601016270, no âmbito do qual, até 28.11.2006, não ocorreu o pagamento integral (quanto à liquidação impugnada, em 31.10.2005, foi efectuado, ao abrigo do art. 89º CPPT, o pagamento de € 450,12) da dívida exequenda - cfr. fls. 70 e 195.

3 – Como vem sendo jurisprudência pacífica, reiterada e uniforme desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento de impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.

Não obstante, deve conhecer-se da mesma e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância (cfr. artº 287º, alínea e) do CPC).

Neste sentido, vide, por todos, o Acórdão desta Secção do STA de 12/12/06, in rec. n.º 955/06, cujo sumário acabámos de transcrever.

Foi fazendo face a esta jurisprudência que no aresto recorrido se decidiu apreciar a questão da prescrição da dívida tributária.

Mas será que, no caso em apreço, existe causa de inutilidade da lide que possa conduzir à extinção da instância?

Adiantámos, desde já, que a resposta não pode deixar de ser negativa.

Importa, antes de mais, referir que o facto tributário se reporta a 1993.

Estava na altura em vigor o Código de Processo Tributário. E dispunha o seu artº 34º, n.º 1 que "a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei".

Mais aí se estabelecia que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução, interrompiam a prescrição, "cessando, porém, esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação" (nº 3).

Por sua vez, o seu n.º 2 determinava que "o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial".

Entretanto, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou para oito anos o prazo de prescrição, contados, nos impostos periódicos, como é o caso, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artº 48º, n.º 1).

Este diploma, de acordo com o disposto no artº 12º do Código Civil "só dispõe para o futuro", regendo-se por ele os efeitos dos factos novos, ocorridos na sua vigência.

Assim sendo, o regime a considerar no que à prescrição diz respeito passou a ser, a partir de 1/1/99, o previsto na LGT, sem prejuízo do estabelecido no artº 297º, n.º 1 do CC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 5º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12.

4 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, já vimos que o facto tributário ocorreu em 1993, pelo que o prazo prescricional começou a correr em 1/1/94 e correu sem suspensão até 11/6/96, data em que foi deduzida impugnação judicial, ocorrendo, assim, o primeiro facto a que o predito artº 34º atribui efeito interruptivo.

A instauração da execução, o que ocorreu em 22/8/96, é também dotada de eficácia interruptiva, nos termos do disposto do citado artº 34º, n.º 3 do CPT, não constando do elenco probatório se em relação a esta causa interruptiva se verificou a situação prevista neste n.º 3, causadora da suspensão do mesmo prazo.

Na verdade, "se for praticado um novo acto interruptivo…, será com base em qualquer destes actos que se apreciará, autonomamente se decorreu o prazo de prescrição, não se podendo considerar decorrido esse prazo se, à face de qualquer dos actos interruptivos, ele não se puder considerar esgotado. Esta é uma conclusão que se extrai com alguma segurança, pois se a lei atribui a vários actos efeito interruptivo autónomo e não afasta a possibilidade da sua cumulação, a ilação lógica a retirar é reconhecer o efeito que cada um tem (inclusivamente o suspensivo quando é este aquele que acaba por ter) quando o seu âmbito de aplicação não se sobreponha" (Jorge Sousa, in CPPT anotado, ano 2007, II Volume, pág. 198).

Sendo assim e neste momento, este Supremo Tribunal não dispõe de todos os elementos que possam conduzir à conclusão de que a lide é inútil por força da prescrição da dívida tributária, já que se ignora se a instauração da execução tem ou não condições legais para suspender o prazo da referida prescrição.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e ordenar que os autos baixam ao TCA Norte a fim de prosseguir os seus termos e, se assim o entender, apurar novos factos relativos à prescrição.

Custas a final.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2007.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Impugnação judicial. Execução de julgado. Recurso jurisdicional. Juros moratórios. Termo inicial. Remessa do processo à administração. Taxa.

Sumário:

I — Os n.os 1 e 2 do artigo 142.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos não vedam o recurso jurisdicional da decisão que, em processo de execução de sentença proferida em impugnação judicial, pela primeira vez estabelece serem devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

II — No domínio da Lei Geral Tributária, o contribuinte que não pediu juros indemnizatórios na impugnação judicial pode ainda formular esse pedido na respectiva execução de sentença.

III — Na vigência do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, os juros de mora são devidos ao contribuinte independentemente do seu pedido de remessa do processo à Administração e da concretização de tal remessa.

IV — A taxa dos juros de mora devidos pela Administração ao contribuinte pela tardia execução do julgado não é a de 12 % dos artigos 44.º n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, mas a (actualmente) de 4 % ao ano fixada pelo artigo 559.º n.º 1 do Código Civil.

Processo n.º 465/07-30.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Recorrido: Borealis - Polímeros, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS** recorre do acórdão de 23 de Janeiro de 2007 do Tribunal Central Administrativo Sul que, no processo de execução de julgado n.º 205/04, intentado por **BOREALIS POLÍMEROS, LDA**., com sede em Sines, condenou «a AT a restituir a quantia de € 122.290,28, acrescida dos juros indemnizatórios e moratórios à taxas e períodos supra referidos, quanto a ambos os montantes do imposto anulado, no prazo de 30 dias».

Formula as seguintes conclusões:

«A)

O, aliás, douto Acórdão recorrido, ao ter julgado procedente a pretensão da requerente e condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia de € 2.468.881,05 e ao considerar os juros de mora incidentes sobre a mesma quantia, como devidos desde a data de 04/02/04, bem como, ao determinar que a taxa de juros de mora sobre ambas as quantias de € 122.290,28 e de € 2.468.881,05, é de 12% ao ano fez, salvo o devido respeito, **uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos**.

B)

Quanto aos juros indemnizatórios devidos sobre a quantia de € 2.486.881,05, é facto assente que a decisão do TCA proferida no processo n.º 5366/01, em 08/04/03, não contempla qualquer atribuição de juros indemnizatórios à então requerente, uma vez que esta não os solicitou, no âmbito daquele processo judicial.

C)

Ora, à data das liquidações de IRC anuladas que se reportam aos anos de 90, 91 e 92 dispunha o art. 24º n.º 1 do CPT, de uma forma semelhante à que agora consta do art. 43º n.º 1 da LGT que: "**Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços**."

D)

Assim, parece claro que o direito a juros indemnizatórios está subordinado ao princípio do pedido e que é indispensável a comprovação dos seus pressupostos, em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

E)

Contrariamente ao deliberado no acórdão recorrido, o processo de execução de julgados não é o meio mais adequado para conhecer, ou não, da existência do direito a juros indemnizatórios.

F)

Na verdade, sendo necessária uma decisão administrativa ou judicial que reconheça o direito do contribuinte e, sendo a causa de atribuição dos mesmos a anulação do acto administrativo, por erro de facto ou de direito, é no âmbito do processo no qual é apreciada a validade do acto tributário, que deve igualmente ser apreciado se essa invalidade, que importa a anulação do acto, se deve a erro de facto ou de direito da AT.

G)

Embora o art. 100º da LGT, obrigue a AT "à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litigio compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão," tal preceito não pode levar à conclusão, sem mais, de que na execução de decisão judicial devem ser pagos juros indemnizatórios, como forma de tal reconstituição. O art. 100º da LGT tem que se articular com o art. 43º da LGT ou com o anterior art. 24º do CPT, daí resultando que a lei não transfere para a sede do processo de execução a apreciação dos pressupostos dos quais depende a atribuição de juros indemnizatórios.

H)

Pelo que, não podia o acórdão recorrido ter considerado que os juros indemnizatórios se integravam no dever de reconstituição da situação actual hipotética e condenar a AT ao seu pagamento, em sede de execução de julgado, desde 10/06/97 e sobre a quantia de € 2.486.881,05.

I)

Ao ter condenado a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, em sede de execução de julgados, o Acórdão recorrido fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos do art. 24º do CPT.

J)

Quanto aos juros de mora, incidentes sobre de € 2.486.881,05, o momento a partir do qual os mesmos devem ser pagos deve ser corrigido.

K)

Deste modo, sobre a quantia de € 2.486.881,05, os mesmos são devidos pela não execução atempada do Acórdão do TCA no processo n.º 5366/01, e só podem ser contados decorridos que sejam 3 meses sobre a remessa dos autos ao órgão competente para a execução, nos termos do n.º 2 do art. 146º do CPPT, conjugado com o n.º 2 do art. 102º da LGT e n.º 1 do art. 175º do CPTA.

L)

Logo, tendo em conta que a Direcção de Finanças de Setúbal teve conhecimento daquela decisão judicial, em 17/02/04 (cfr. ponto 28, da Informação da Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária II, da Direcção de Finanças de Setúbal, datada de 20/7/04, e anexos 14 a 16 juntos aos autos) e, concedendo, que o processo necessário à execução da decisão judicial, pelo menos, se inicia por aqueles Serviços, só a partir de 17/05/04 começam a contar juros de mora e não, como o decidiu o Acórdão recorrido, a partir de 4/02/04, que são devidos até Outubro de 04, data em que foi paga a quantia referida de € 2 486.881,05.

M)

Finalmente e quanto à taxa de juros de mora, incidentes sobre ambas as quantias de € 2.486.881,05 e de € 122.290,28, decidiu o Acórdão ora recorrido que a mesma era de 12% ao ano, nos termos do disposto nos artigos 44º n.º 3 da LGT e 3º do DL n.º 73/99, de 16 de Março.

N)

Ao assim decidir fez o Acórdão recorrido, salvo o devido respeito, **uma incorrecta interpretação e aplicação de tais artigos, bem como, do art. 559º n.º 1 do CC e n.º 10 do art. 35º ex vi n.º 4 do art. 43º estes dois últimos da LGT**.

O)

Na verdade, ponderada tal questão, é agora entendido pelo ora recorrente que os artigos 44º nº3 da LGT e 3º do DL n.º 73/99, de 16 de Março reportam-se, unicamente, aos casos em que são devidos juros de mora por parte do sujeito passivo. Pelo contrário, quando é o Estado o devedor de juros de mora, e uma vez que tal situação não está contemplada quer no n.º 3 do art. 44º da LGT quer no art. 3º do DL 73/99, os juros devidos são os legais, nos termos do art. 559º n.º 1 do CC, aplicando-se o disposto no n.º 10 do art. 35º ex vi n.º 4 do art. 43º, ambos da LGT.

P)

Pelo que, a partir de 17/05/04 e até Outubro de 04, são devidos juros de mora, sobre a quantia de € 2.486.881,05, mas, à taxa de 4 %, ao ano, nos termos da Portaria n.º 291/03, de 8 de Abril, sendo essa a mesma taxa aplicável aos juros de mora devidos sobre a quantia de € 122.290,28.

Termos pelos quais (…) deve ser concedido provimento ao presente recurso e ser revogado o Acórdão recorrido que deve ser substituído por outro que considere que sobre a quantia de € 2.488.881,05 não são devidos quaisquer juros indemnizatórios, mas só juros de mora a partir de 17/05/04 e até Outubro de 04, e quanto à taxa de juros de mora que a mesma é de 4%».

1.2. Contra-alega a recorrida, defendendo a inadmissibilidade do recurso jurisdicional ao qual, de todo o modo, deve ser negado provimento, concluindo deste modo:

«Que se reconheça, a título prévio e de imediato, inadmissibilidade do presente recurso, ou, caso assim não entenda, que se mantenha a decisão aqui recorrida, reconhecendo-se o direito que assiste à Recorrida em receber o imposto, os juros indemnizatórios e de mora nos termos por ela peticionados e julgados pelo Tribunal *a quo*, aqui justificados com os seguintes fundamentos:

a)

O artigo 142.º, n.º 2, do CPTA prescreve que, em sede executiva, só se pode entender por "decisões sobre o mérito", e portanto possíveis de serem recorridas, apenas aquelas decisões que *i)* declarem a existência de causa legitima de inexecução, *ii)* pronunciem a invalidade de actos desconformes ou *iii)* fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução;

b)

Nos presentes autos de execução não foi verificada nenhuma das situações acima referidas, pelo que o recurso não pode ser admitido;

c)

Os pressupostos do direito aos juros indemnizatórios não exigem que o seu reconhecimento tenha de ser feito em qualquer procedimento judicial declarativo;

d)

De acordo com o artigo 100.º da LGT, com a jurisprudência corrente do STA e com a doutrina, os tribunais podem - e devem! - em fase executiva reconhecer o direito a juros indemnizatórios e de mora;

e)

Não é sustentável na Lei, nos princípios gerais de direito, na jurisprudência ou na doutrina, a posição do Recorrente segundo a qual os juros de mora são contados apenas a partir da data em que o órgão competente para a execução teve conhecimento da(s) decisão(ões);

f)

De acordo com a Lei, e vigorando entre nós a teoria da *reconstituição da situação actual hipotética,* o conteúdo do dever de executar tem de abranger o pagamento dos juros de mora a partir do termo do prazo para execução espontânea das decisões proferidas;

g)

É absolutamente contrário à Lei, e violador dos mais elementares princípios de um Estado de Direito, a tese do Recorrente segundo a qual a Administração deve suportar juros de mora a apenas 4% ao ano, enquanto os contribuintes suportam a 12 %.

h)

Tendo em consideração o comportamento doloso do Recorrente que insiste em recorrer mesmo quando a Lei não o permite, e em não pagar mesmo depois de condenada a fazê-lo, requere-se, nos termos do artigo 456.º do Código do Processo Civil, que seja o Recorrente condenado no pagamento de uma multa por se encontrar a litigar de *má-fé.*

Termos em que se requere que V. Excelências neguem provimento ao recurso interposto pelo SEAF mantendo, *in totum,* o acórdão recorrido».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«1. No processo judicial tributário o meio processual acessório de execução de julgado é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos (art. l46º n.º 1 CPPT).

Neste domínio, em sede executiva, apenas é admitido o recurso das decisões constantes do elenco infra indicado, consideradas incluídas nas decisões sobre o mérito da causa:

a) declarem a existência de causa legítima de inexecução

b) pronunciem a invalidade de actos desconformes

c) fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução (art. 142º n.º 2 CPTA).

Esta norma aplica-se aos processos executivos instaurados após a entrada em vigor do CPTA em 1.01.2004 (arts. 5º n.º 4 e 7º Lei n.º 15/2002, 22 Fevereiro).

É inaplicável a norma constante do art. 5º n.º 3 Lei n.º 15/2002, 22 Fevereiro porque o processo de execução do acórdão não estava pendente à data da entrada em vigor do CPTA.

2. No caso *sub judicio* não se verifica qualquer destas situações, na medida em que o acórdão impugnado julgando parcialmente procedente o pedido de execução de anteriores acórdãos do TCA, condenou a AT à restituição da quantia de € 122 290,28, acrescida de juros indemnizatórios e moratórios, nos termos constantes da respectiva fundamentação, no prazo de 30 dias.

3. A decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior (art. 687º n.º 4 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

Releva-se que a autoridade recorrida não se pronunciou sobre a questão da inadmissibilidade do recurso nas contra-alegações (fls. 506/508).

4. Pelo exposto promove o Ministério Público:

a) a declaração de inadmissão do recurso

b) a condenação do recorrente em taxa de justiça pelo incidente (art. 4º n.º 7 DL n.º 324/2003, 27 Novembro; arts. 2º n.º 1 e 16º n.º 1 CCJ)».

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente manifesta a sua discordância, nestes termos:

«(…)

De facto, a fls..., foi interposto recurso jurisdicional pelo ora recorrente do Acórdão, a fls..., na parte em que a AT foi condenada ao pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia de € 2.468.881,05 e na parte em que considerou os juros de mora incidentes sobre a mesma quantia, como devidos desde a data de 04/02/04, bem como, ao determinar que a taxa de juros de mora sobre ambas as quantias de € 122.290,28 e de € 2.468.881, é de 12% ao ano.

Assim, sendo o presente processo de execução de julgado, verifica-se que o mesmo visa não só o pagamento de uma quantia certa, correspondente à restituição do imposto pago pela ora recorrida, mas também, a apreciação de um pedido de condenação ao pagamento de uma indemnização traduzida em juros indemnizatórios e de mora. Efectivamente, atendendo à petição de execução apresentada pela ora recorrida, resulta que a **mesma efectua, pela primeira vez, um pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios**, pedido este formulado ao abrigo do art. 43º da LGT, **acrescido de juros de mora**.

Tal pedido não foi efectuado em sede do processo declarativo, Proc. n.º 5366/01, do Tribunal Central Administrativo, do qual foi requerida a presente execução.

Acresce que, quanto ao pagamento de quantia certa, correspondente ao reembolso do imposto que viria a ser anulado, a AT não contestou a presente execução, apenas contestou o pedido de atribuição de juros indemnizatórios, bem como, a data a partir da qual seriam devidos os juros de mora e a taxa aplicável, questão esta que só foi apreciada, judicialmente, pelo Acórdão do qual foi interposto recurso pelo ora recorrente.

Pelo que, quanto à matéria impugnada no presente recurso jurisdicional, só o Acórdão recorrido se pronunciou, **em primeiro grau de jurisdição**, sobre a mesma. **Não há qualquer outra decisão judicial que já tenha apreciado o pedido indemnizatório formulado pela ora recorrida** consubstanciado no pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de mora.

E nem se pretenda que o pagamento de tais juros não assume uma natureza indemnizatória, uma vez que o legislador ao prever e fixar a obrigação de pagamento dos mesmos, dentro de determinados pressupostos, também concretiza, na lei ordinária, o direito constitucional da responsabilização do Estado por acções ou omissões dos seus funcionários e agentes, no exercício e por causa do exercício de funções públicas, das quais resulte violação dos direitos liberdades e garantias ou prejuízos para os cidadãos.

Deste modo, **o objectivo dos juros indemnizatórios, previstos na lei fiscal, é a reparação de um dano causado pela Administração ao contribuinte, pelo facto da improdutividade forçada do dinheiro que indevidamente** desembolsou.

Volvendo agora às disposições do CPTA que regulam os recursos jurisdicionais parece-nos que, atendendo ao princípio *pro actione* previsto no CPC e consideravelmente alargado no CPTA, o art. 142º do CPTA tem que ser interpretado não de uma forma restritiva, como o parece fazer o Magistrado do

MP, mas de uma forma mais favorável e abrangente, com vista ao acesso ao direito e a uma tutela efectiva das posições subjectivas dos particulares.

Deste modo, a regra geral, em termos de recurso jurisdicional, é a de que é sempre admissível recurso das decisões que, **em primeiro grau de jurisdição, tenham conhecido do mérito da causa**, nos processos de valor superior à alçada do tribunal do qual se recorre (cfr. n.º 1 do art. 142º do CPTA).

O n.º 2 do mesmo artigo 142º vem também a incluir no âmbito do que se deve entender por situações de mérito, as decisões que, em sede executiva, **declarem a existência de causa legítima de inexecução, pronunciem a invalidade de actos desconformes ou fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução**.

Contudo, deste n.º 2 não resulta, quer-nos parecer, que só tais decisões sejam susceptíveis de recurso jurisdicional, em sede de processo executivo.

Na verdade, o que o legislador pretendeu foi estabelecer sempre **o direito ao recurso jurisdicional, nos casos em que a decisão da qual se recorre se pronuncia, em primeiro grau de jurisdição, sobre o mérito da causa**.

E, assim, justifica-se que, mesmo em sede executiva, haja recurso das decisões respeitantes a **incidentes de natureza declarativa**, como os enunciados no n.º 2, uma vez que **produzem um resultado que igualmente poderia ser alcançado por via de um processo declarativo** (veja-se Comentário ao CPTA, de Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Almedina, 2005, em anotação ao artigo 142º).

Para aferir da possibilidade de interposição de recurso de uma decisão proferida no âmbito de um processo executivo há, pois, que indagar sobre a natureza da decisão que aí é proferida.

Deste modo, quando essa decisão se reveste de um conteúdo declarativo, em que existe uma pronúncia, o conhecimento, em primeiro grau de jurisdição, do mérito da causa, tem que se reconhecer sempre o direito ao recurso dessa decisão, **uma vez que esse direito está claramente garantido pelo n.º 1 do art. 142º**.

No caso em concreto, o Tribunal **"**a quo" pronunciou-se, em primeiro grau de jurisdição, sobre um pedido de condenação ao pagamento de uma indemnização formulado pela ora recorrida que podia muito bem ser alcançado por via de um processo declarativo.

Deste modo, não só nos parece que essa decisão se pode muito bem incluir no n.º 2 do art. 142º do CPTA, quando prevê o recurso **de decisões que fixem uma indemnização**, uma vez que o Acórdão recorrido fixa, pela primeira vez, uma indemnização equiparável às fundadas na existência de causa legítima de inexecução, como também, ainda que assim não se entenda, sempre teria que ser conferido o direito ao recurso, **nos termos do n.º 1 do mesmo artigo**, dado que há, sem margem para dúvidas, uma decisão que, pela primeira vez, se pronuncia sobre o mérito de uma pretensão apresentada, também pela primeira vez, pela ora recorrida declarando o seu direito à mesma.

Acresce que, muita estranheza nos causa, neste momento processual, a posição do MP sobre a não admissibilidade do presente recurso, uma vez que já anteriormente foi interposto recurso jurisdicional da deliberação do TCASuI de 8/03/05, tendo esse recurso sido admitido e sido decidido, nos termos do Acórdão desse STA, de 2/02/06, a fls..., com revogação daquele Acórdão do TCASuI, para ampliação da matéria de facto, ampliação esta que foi considerada necessária para o conhecimento e decisão do recurso jurisdicional.

É, pois, nesta sequência e tendo esse Tribunal já se pronunciado sobre anterior recurso jurisdicional interposto pelo ora recorrente considerando-o admissível, que também não faz sentido, processualmente e, mais uma vez de acordo com o princípio *pro actione,* considerar como não admissível o presente recurso».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

***

2. A matéria de facto estabelecida é a que segue:

«a)

A ora requerente foi objecto de uma acção de fiscalização relativa ao IRC dos exercícios de 1990, 1991 e 1992, donde resultou a liquidação adicional total de 533.726.295$00 (€ 2.662.215,54) - cfr. processo instrutor;

b)

Destas liquidações deduziu a ora requerente reclamação graciosa, que uma vez indeferida, deduziu a mesma recurso hierárquico, tendo pelo despacho n.º 99/2000, do Exmo SEAF de 23.10.2000, sido concedido parcial provimento ao recurso e anuladas parte das liquidações em causa, num total de € 122.290,28 - cfr. mesmo processo;

c)

E da parte desfavorável deste despacho, deduziu a mesma recurso contencioso para o então Tribunal Central Administrativo, o qual por acórdão de 8.4.2003 (com um voto de vencido), transitado em julgado, concedeu parcial provimento ao recurso e determinou a anulação parcial do despacho do Exmo SEAF supra, ou seja quanto à diferença entre a taxa 15% e a de 5%, nos pagamentos efectuados à sociedade Neste Chemicals, S.A., tendo desta forma determinado uma anulação das liquidações no montante total de € 2.486.881,05 - cfr. mesmo processo e docs. de fls 16 e segs dos autos;

d)

Da parte do despacho referido em b) supra, que decidira favoravelmente à ora requerente, deduziu a mesma um processo de intimação para um comportamento a que coube o n.º 1/2002 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, tendo este mesmo Tribunal de 1ª Instância, proferido em 10.4.2002, sentença final favorável à requerente, intimando o SEAF a cumprir em sessenta dias o seu despacho, que, objecto de recurso, foi confirmada por acórdão do TCA de 17.6.2003, sujeito a arguição de nulidade, desatendida pelo acórdão de 3.12.2003, tendo, assim, aquela decisão da 1.ª instância transitado em julgado em 20.12.2003 - cfr. mesmo processo, docs. de fls 64 e segs e fls 62 e segs, 168 e segs, 239 e segs e 245 e segs do autos de intimação para um comportamento referidos, a que neste TCA coube o número de recurso 7.062/02;

e)

Mais se decidiu nessa sentença proferida nos autos de intimação para um comportamento, que a *AT deve praticar uma nova liquidação por forma a quantificar o valor do imposto a ser anulado, com a consequente anulação do imposto e o reembolso ao contribuinte do imposto pago e dos juros compensatórios, acrescido de juros indemnizatórios desde o termo do prazo de 30 dias a contar da decisão administrativa* - cfr. cópia da mesma sentença agrafada à contra capa;

f)

A ora requerente pagou em 9.6.1997, o IRC supra referido no montante de Esc. 533.726.295$00, ao abrigo do Dec-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto - cfr. mesmo processo e docs. de fls 68 e segs dos autos;

g)

A ora requerente veio requerer em 5.12.2003 ao Exmo Director-Geral dos Impostos a devolução da quantia referida em c) supra, acrescida dos juros indemnizatórios e de mora - cfr. mesmo processo e docs. de fls 78 e segs;

h)

E em 22.1.2004 a devolução da quantia referida em b) supra, acrescida de juros indemnizatórios e juros de mora - cfr. mesmo processo e docs. de fls 91 e segs;

i)

A Administração Tributária, em meados de Outubro de 2004, veio restituir à ora requerente o montante de € 2.486.881,05 relativo a parte do imposto referido em a) supra - cfr. nota de rodapé da réplica da requerente a fls 132 dos autos».

3.1. A primeira questão a decidir é a da admissibilidade do presente recurso jurisdicional, que a recorrida e o Exmº. Procurador-Geral Adjunto questionam, ambos fundados em que o artigo 142º n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) só concede recurso, em sede executiva, das decisões que «declarem a existência de causa legítima de inexecução, pronunciem a invalidade de actos desconformes ou fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução».

É seguro que, no caso, tem aplicação o artigo 142º do CPTA, por força da remissão feita pelo artigo 146º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), atendendo, também, a que a presente execução foi instaurada em 25 de Junho de 2004, já na vigência do CPTA.

Porém, já não é tão seguro que aquele artigo 142º n.º 2 deva interpretar-se como o fazem a recorrida e o Ministério Público.

O n.º 1 do artigo admite recurso jurisdicional das decisões proferidas em primeiro grau de jurisdição que conheçam do mérito da causa. A admissibilidade do recurso só fica dependente do valor do processo, que há-de exceder a alçada do tribunal que proferiu a decisão.

Deste modo, perante a letra do n.º 1 do artigo 142º do CPTA, poder-se-ia ser levado a pensar que não cabe recurso das decisões proferidas em sede executiva, por, face à natureza da forma de processo, delas se não poder dizer, com absoluto rigor, que conhecem do mérito da causa.

Talvez essa seja a razão de existência do n.º 2, no qual se consideram incluídas nas decisões proferidas sobre o mérito da causa as que «declarem a existência de causa legítima de inexecução, pronunciem a invalidade de actos desconformes ou fixem indemnizações fundadas na existência de causa legítima de inexecução».

Ou seja, a leitura conjunta dos dois nºs. faz concluir que o recurso jurisdicional é possível das decisões que conhecem do mérito da causa, proferidas, em regra, no processo declarativo; mas têm-se como tais, para efeitos de recurso, aquelas que, apesar de inseridas num processo de natureza prevalentemente executiva, são apontadas no n.º 2 do artigo 142º, e que não deixam de partilhar da natureza declarativa, ou porque afirmam a existência de causa legítima de inexecução, fixando, em consequência, indemnizações fundadas na impossibilidade de execução, ou porque pronunciam a invalidade de actos desconformes.

Ora, a sentença judicial que, pela primeira vez, aprecia e satisfaz o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, não deixa de ser uma decisão que conhece do mérito da causa, ou seja, do objecto do processo, pronunciando-se sobre a pretensão do autor, mesmo que proferida seja numa acção executiva. E, só por isto, tal decisão já cabe no n.º 1 do artigo 142º do CPTA, e é, por isso, susceptível de reapreciação por via de recurso jurisdicional.

Acresce que, nos processos executivos, de acordo com a concepção que preside ao novo contencioso administrativo, a que o CPTA dá corpo, não se aprecia, em regra, o fundo da causa, já que as decisões de mérito são proferidas nos processos declarativos, não servindo os executivos senão para lhes dar cumprimento. Essa concepção é, ainda, resultado do abandono do figurino do contencioso administrativo de mera anulação e da sua substituição pelo de plena jurisdição. Assim, perante a multiplicidade de meios processuais agora à disposição dos interessados, e da ampla liberdade de formulação e cumulação de pedidos, inclusive, indemnizatórios, pouco campo resta, no âmbito declarativo, para a execução de julgados; o que sobra é o que vem referido no n.º 2 do artigo 142º do CPTA.

Porém, no que respeita ao contencioso tributário, a realidade não coincide inteiramente com a que se observa no novo contencioso administrativo. O processo de impugnação judicial é, ainda, dirigido contra um acto tributário, que constitui o seu objecto, e o resultado do êxito da demanda não vai além de fazer desaparecer do mundo jurídico o acto impugnado. Bem pode defender-se que, aqui, se trata, ainda, de um contencioso de mera anulação, do que emergiria a impossibilidade de cumular pedido indemnizatório com o anulatório. E, nesta concepção, a atribuição de juros indemnizatórios – salvo espontâneo pagamento pela Administração – não poderia deixar de efectuar-se no processo de execução de julgados.

Assim, numa interpretação integrada, consentânea com o sistema vigente no contencioso tributário, os nºs 1 e 2 do artigo 142º do CPTA devem entender-se com o sentido de facultarem o recurso jurisdicional das decisões proferidas em 1ª instância em processos cujo valor exceda a alçada do tribunal, sempre que essas decisões conheçam do mérito da causa ou, ainda que proferidas em sede executiva, tenham natureza declarativa, como é o caso das que atribuam direito a juros indemnizatórios.

E, deste modo, o presente recurso jurisdicional é admissível.

3.2. A segunda questão a decidir é abordada pelo recorrente nas conclusões A) a I) das suas alegações.

Aí se contesta a possibilidade de, em execução de sentença de decisão proferida na impugnação judicial anulando a liquidação, se pedirem juros indemnizatórios que não foram solicitados na impugnação.

Como já se viu no antecedente ponto 3.1., é possível defender, a partir da natureza do processo de impugnação judicial, que este não admite, sequer, a formulação de pedido de juros indemnizatórios.

Quem assim entenda logo retira todo o sustentáculo ao entendimento propugnado pelo recorrente, pois o pedido de juros não poderia deixar de ser feito e, eventualmente, satisfeito, na execução do julgado.

Mas é verdade que este Tribunal tem, tradicionalmente, apreciado os pedidos de condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios formulados na impugnação judicial.

Ainda assim, e desde que vigora a Lei Geral Tributária (LGT), não tem rejeitado esses pedidos quando efectuados no processo de execução de julgado.

Acompanhando o acórdão de 6 de Novembro de 2002, no processo n.º 1077/02:

Estabelece o artigo 100º da LGT que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

O artigo 102º do mesmo diploma acrescenta que «a execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos»; «em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea».

Dispõe-se na mesma LGT, artigo 43º, que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido», sendo a respectiva taxa igual à dos juros compensatórios.

Constituindo a impugnação dos actos tributários de liquidação um contencioso de anulação, conforme correntemente se vem entendendo, e atrás se assinalou, impõe-se à Administração Fiscal, perante o êxito da lide impugnatória, que reconstitua a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Tal inclui, necessariamente, a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez. Mas também integra a reconstituição da situação o pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que o contribuinte esteve, desde o pagamento que efectuou, até ao reembolso, privado da utilização do correspondente capital.

A tanto não obsta a expressão «se for caso disso», ínsita no falado artigo 100º, pois, de acordo com o que vem entendendo o Tribunal, tal não limita a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios aos casos em que essa obrigação foi reconhecida na sentença da impugnação judicial. A aparente discrepância entre aqueles artigos 43º e 100º resolve-se reservando a estatuição do primeiro para as situações que nele estão expressamente previstas. Como se diz no acórdão de 19 de Dezembro de 2001, proferido no processo n.º 26608, «(...) quando ocorram as hipóteses constantes do art.º 43º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração. Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios».

Assim, e ao contrário do que defende o recorrente, o pedido de satisfação de juros indemnizatórios pode ser feito no processo de impugnação, mas, não o sendo, não fica precludida a possibilidade da obtenção desses juros, cabendo, ainda, a formulação do mesmo pedido em execução da sentença anulatória.

Isto porque a execução dos julgados administrativos implica a reconstituição da situação hipotética que existiria actualmente se não tivesse sido praticado o acto anulado, o que inclui a compensação pelos danos dele resultantes, entre eles, a privação da importância despendida.

Voltando a transcrever o aresto de 19 de Dezembro: «Não há aqui necessidade da existência de uma sentença judicial que expressamente comine essa concreta obrigação jurídica, porque ela representa actualmente, à face do disposto no art.º 43º da LGT, um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas aos serviços da administração. Sendo a causa da anulação do acto tributário, em consequência de cuja prática ocorreu o pagamento do tributo, um erro imputável aos serviços, por abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art.º 43º, n.º1, da LGT o faz depender».

Ora, tendo os serviços violado a lei, ao empreender a liquidação, como reconheceu a decisão judicial que a anulou, caíram em erro sobre os pressupostos de direito, erro que só a eles é imputável, pois, como repetidamente se vem afirmando, tal imputabilidade não se relaciona, necessariamente, com a culpa de qualquer dos agentes da Administração.

Como assim, à recorrida é devida, não apenas a restituição da quantia paga a título de imposto, que resultou anulada, como juros indemnizatórios sobre a essa quantia, contados desde a data desse pagamento até ao termo do prazo para cumprimento espontâneo da decisão final proferida na impugnação judicial.

O entendimento aqui seguido já foi sufragado pelo Pleno desta Secção – cfr. o aresto proferido no processo n.º 463/03 em 10 de Março de 2004.

3.3. A terceira questão é tratada pelo recorrente nas conclusões J) a L) das suas alegações.

Consiste em saber desde quando se contam os juros de mora sobre € 2.468.881,05.

A obrigação de devolução desta quantia emerge do acórdão de 8 de Abril de 2003 aludido na alínea c) da matéria de facto fixada. Ainda de acordo com a alínea g) dessa matéria de facto, a recorrida pediu a devolução à Administração em 5 de Dezembro de 2003, o que foi satisfeito em 22 de Janeiro de 2004.

A decisão judicial sob recurso fixou o termo inicial dos juros de mora em 4 de Fevereiro de 2004, no entendimento de que o prazo para o cumprimento espontâneo, com a consequente queda em mora, ocorrera na véspera, 3 de Fevereiro de 2004.

Todavia, o recorrente alega que o artigo 146º n.º 2 do CPPT dispõe que o prazo de execução espontânea das decisões judiciais se conta «a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução».

E pretende, consequentemente, que os juros de mora só são devidos após 3 meses a partir da data em que o processo foi recebido pela Administração, ou seja, 17 de Maio de 2004.

Mas a norma do artigo 146º n.º 2 do CPPT não está em adequada consonância com o já transcrito artigo 100º da LGT, segundo o qual a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Esta obrigação que impende sobre a Administração tem, como aponta JORGE LOPES DE SOUSA, no CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO, 5ª edição, vol. I, pág. 1047, «carácter imediato e incondicional», ou seja, impõe-se por força e só por força da decisão judicial (cfr. o artigo 205º n.º 2 da Constituição), não dependendo de qualquer actividade do interessado nem das vicissitudes do processo posteriores ao trânsito da sentença.

É claro que, ainda assim, não seria concebível que a lei impusesse à Administração o dever de reconstituir a legalidade instantaneamente, sem lhe dar o tempo razoável para proceder às correspondentes operações. Mas o que já não é aceitável, à luz do artigo 100º da LGT, é que a obrigação da Administração fique dependente da remessa do processo aos serviços, e esta do requerimento do interessado, quando é certo que a decisão nele proferida pelo tribunal é notificada ao seu representante, e que, hoje, o artigo 170º n.º 1 do CPTA, lhe confere para isso 30 dias; e, antes, os artigos 5º n.º 1 e 6º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, só depois de decorridos 30 dias após o trânsito da decisão judicial, sem cumprimento, permitiam ao interessado pedir à Administração que a executasse espontaneamente, dispondo ela, para cumprir, ainda sem mora, dos 60 dias seguintes a esse pedido.

Presentemente, face ao artigo 170º n.º 1 do CPTA, lei posterior ao CPPT, poderá defender-se que o artigo 146º n.º 2 deste último foi por ele tacitamente revogado; e que, hoje, o cumprimento da obrigação da Administração deve, sem dependência da remessa do processo, ter lugar dentro dos 30 dias seguintes à notificação da decisão judicial.

Em todo o caso, sempre a interpretação do n.º 2 do artigo 146º do CPPT deve ter presente a supremacia que o artigo 1º do diploma atribui à LGT. E dessa supremacia resulta não poder interpretar-se aquele artigo 146º n.º 2 com o sentido de só depois de pedida a remessa do processo à Administração pelo interessado, e ocorrida essa remessa, começar a correr o prazo para cumprimento do julgado.

Além da preponderância da LGT, há outra razão, apontada pelo citado Autor, na obra indicada (que, neste ponto, estamos a seguir de perto), a pág. 1047-1048: «(…) as normas relativas ao regime da execução dos julgados reportam-se às garantias dos contribuintes», cabendo na reserva relativa de competência da Assembleia da República, pelo que «o Governo não podia legislar sobre ela em sentido divergente com o indicado na lei de autorização legislativa em que se baseou (…), pelo que, não respeitando tal autorização, o referido n.º 2 deste art. 146º [no original é referido, por lapso manifesto, o artigo 164º] do CPPT, na parte referente em que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento de contagem do prazo, será organicamente inconstitucional».

E conclui o transcrito Autor que «a obrigação da administração tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial».

Em súmula, ao invés do que defende o recorrente, o termo inicial dos juros de mora não é fixado por referência ao momento em que o processo foi remetido ao órgão da Administração competente para a execução.

3.4. Quarta questão nos colocam as conclusões M) a P) das alegações do recorrente.

Respeita ela à taxa dos juros de mora.

A decisão recorrida entendeu que essa taxa é de 12% ao ano, nos termos dos artigos 44º n.º 3 da LGT e 3º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Mas o recorrente defende que tal taxa se não aplica aos juros devidos pelo Estado, regidos pelo artigo 559º n.º 1 do Código Civil – 4% ao ano.

É tema sobre que ainda recentemente se pronunciou esta Secção de Contencioso Tributário, reunida em Pleno, em 24 de Outubro de 2007, no processo n.º 1095/05, nos termos seguintes:

«(…) a Lei Geral Tributária não determina qual é a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo e o sistema fiscal prevê apenas duas taxas de juro: a taxa de juros legal de 4% ao ano, prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1 % ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Esta taxa mais elevada que a devida nas restantes espécies de juros justifica-se pelo facto de estar em causa a violação da obrigação principal do "dever fundamental" de pagar impostos. Ao não cumprir a obrigação tributária no prazo de cumprimento voluntário, num momento em que a liquidação já foi efectuada e o montante em dívida é já certo, líquido e exigível, o contribuinte impede o Estado Fiscal

de Direito de actuar, uma vez que este não pode "dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)" – Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

Ora, bem se vê que esta taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da predita violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento».

Quer pela persuasiva fundamentação que o suporta, quer por se tratar de posição ainda há pouco reafirmada no Pleno da Secção, quer porque essa ser a indicação dada pelo artigo 8º n.º 3 do Código Civil, é de manter o entendimento do transcrito aresto de 24 de Outubro de 2007, de onde resulta que se acolham os fundamentos do recurso jurisdicional, quanto a este ponto.

3.5. A quinta e última questão levanta-a a recorrida, ao pedir a condenação do recorrente como litigante de má fé.

Essa má fé estaria revelada no «comportamento doloso do Recorrente que insiste em recorrer mesmo quando a lei não o permite, e em não pagar mesmo depois de condenada a fazê-lo», apresentando «perante o tribunal uma pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorar».

Mas, como atrás se viu, não é exacto que o recorrente insista «em recorrer mesmo quando a lei não o permite»; ao invés, este Tribunal considera que há lugar ao presente recurso jurisdicional, pelo que, recorrendo, não faz o recorrente mais do que usar dos meios de defesa que lhe são propiciados pela lei.

Por outro lado, ao, apesar de condenado, não pagar, mantendo acesa a discussão em juízo sobre a dimensão da sua obrigação, o recorrente também outra coisa não faz senão utilizar legitimamente, porque de acordo com a lei, aqueles mesmos meios.

Por último, a pretensão do recorrente não se mostra carente de fundamento – tanto assim que a sua apreciação impôs ao tribunal de recurso um manifesto labor que, a ser como diz a recorrida, não seria necessário; e acaba por merecer, até, parcial acolhimento.

Daí que não se vislumbre a má fé do recorrente, integrável na noção do n.º 2 do artigo 456º do Código de Processo Civil, a justificar a condenação na multa reclamada pela recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar o aresto impugnado, na parte em que fixou a taxa dos juros de mora devidos pelo recorrente em 12%, estabelecendo-a, agora, em 4%, no demais negando provimento ao recurso e mantendo a decisão seu objecto.

Custas a cargo dos recorrente e recorrida, na proporção dos respectivos decaimentos, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau (vencido quanto à taxa dos juros de mora, por entender que esta é a que consta do n.º 3 do artigo 44.º LGT, conforme Ac. 431/07, de 3 de Outubro, deste STA).*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Métodos indiciários. Fundamentação. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

I — O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes e, como tal, visa responder às necessidades do seu esclarecimento, procurando-se informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto por forma a permitir-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e porque motivo se decidiu num sentido e não noutro.

II — Vindo questionada no recurso jurisdicional a suficiência da fundamentação constante da acta da comissão de revisão e não constando do probatório o respectivo conteúdo, impõe-se a baixa do processo ao Tribunal recorrido para ampliação da

matéria de facto, nos termos do artigo 729.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, por forma a possibilitar uma decisão a respeito dessa questão de direito.

Processo n.º 480/07-30.
Recorrente: Patrão e Filhos, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - Patrão e Filhos, Lda., com sede em Coimbra, vem recorrer do acórdão do TCA Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IVA e IRC dos exercícios 1991 a 1994, formulando as seguintes conclusões:

A. A decisão recorrida é nula nos termos do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, por incorrer em omissão de pronúncia.

B. De facto, a decisão recorrida não se pronunciou sobre a matéria vertida nas conclusões "E" e "G" do recurso interposto para o TCA.

C. Omitindo também pronúncia quanto à questão falta de fundamentação do acto de liquidação em face do conteúdo acta da Comissão de Revisão na qual se estribou a liquidação [cf. conclusões C e D do recurso interposto para o TCA].

D. O Acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento ao considerar fundamentada a liquidação com base no relatório da inspecção, inexistindo, em sede de liquidação, qualquer remissão para os fundamentos constantes desse relatório.

E. O relatório de inspecção não consubstancia a fundamentação do acto de liquidação, entendido como a decisão administrativa final do procedimento, razão pela qual o facto desse relatório se encontrar fundamentado não elimina o dever de fundamentação expressa da decisão final que determina o quantitativo do imposto exigido ao contribuinte.

F. Não pode admitir-se como válida uma fundamentação implícita ou uma remissão implícita ou presumível para os elementos constantes do procedimento.

G. No caso de uma fundamentação por remissão, a declaração de concordância com os fundamentos a que se adere tem de ser clara e inequívoca e individualizar, em concreto, qual o discurso fundamentador acolhido, de forma a possibilitar ao destinatário uma apreensão acessível das razões determinantes da actuação administrativa, pelo que o cumprimento do dever de fundamentação não pode, assim, ser aferido através da consideração de elementos constantes do processo administrativo para os quais não existiu expressa remissão.

H. O critério normativo inferido dos artigos 81º e 82.º do CPT (com correspondência actual no artigo 77.º da LGT) interpretado no sentido de admitir que a decisão final do procedimento seja fundamentada implicitamente por remissão não expressa para o processado anteriormente à liquidação, viola o disposto no artigo 268.º, n.º 3, da CRP.

I. Padecendo também de inconstitucionalidade, pelos mesmos motivos, o critério normativo resultante da interpretação das normas supra citadas interpretadas no sentido de fazer equivaler a fundamentação do relatório de inspecção à fundamentação da liquidação sem existência de qualquer remissão para aquele.

J. Estribando-se as liquidações em crise na decisão da Comissão de Revisão, lavrada em acta, é no seu teor que importa perscrutar o cumprimento do dever de fundamentação.

K. Ora, essa acta não contem um discurso apto a esclarecer o contribuinte quanto à motivação do valor acordado, designadamente quanto à indicação clara e congruente dos elementos e critérios utilizados na sua determinação e quanto à razão de terem sido recalculadas as margens de comercialização para os valores constantes da acta e não para outros (maiores ou menores) e a razão da manutenção da margem de lucro para o exercício de 1991.

L. A avaliação indirecta pressupõe a impossibilidade de comprovação directa da matéria tributável, não bastando que se dê como provado a existência de irregularidades, cabendo à AF o ónus de demonstrar fundamentadamente que as irregularidades detectadas impossibilitam o recurso à avaliação directa.

M. O Tribunal a quo apenas considerou provada a mera existência de irregularidades, nada tendo consignado, no probatório, quando à subsistência desse requisito fundamental para aplicação dos métodos indiciários e, bem assim, quanto à sua prova por banda da AF e quanto ao seu controlo jurisdicional, tal como requerido.

N. Não se tendo dado como provado que as irregularidades detectadas impossibilitavam o recurso à avaliação indirecta, incorre o Tribunal a quo em erro de julgamento pois considera suficiente para a aplicação de métodos indirectos a prova de meras irregularidades e anomalias, desacompanhada da demonstração da citada impossibilidade.

O. Sendo esse erro bem patente ao admitir a aplicação dos métodos indirectos ao exercido de 1991, dando como provado que os elementos fornecidos pelo sujeito passivo permitiam um controlo efectivo da sua situação fiscal.

P. O critério de quantificação mobilizado pela AF é ilegal, por inidóneo para quantificar presuntivamente o rendimento real da recorrente.

Q. No entanto, o Tribunal a quo escusou-se a sindicar a validade dos critérios de quantificação porque "tendo a Administração Tributária indicado também o critério de quantificação, cabia à recorrente o ónus de provar o excesso na quantificação."

R. Ora, a legalidade dos critérios de quantificação dos rendimentos está sujeita a controlo jurisdicional que afira da sua adequação material, sendo esta uma questão diferenciada do problema do ónus da prova do excesso da concreta quantificação.

S. O critério normativo, acolhido pelo Tribunal a quo, extraído do artigo 346.º do Código Civil (no sentido do actual 74.º, n.º 3, da LGT), com referência ao artigo 52.º do CIRC (actual 90.º, n.º 1, da LGT), interpretado no sentido de precludir a sindicabilidade jurisdicional da legalidade do critério de quantificação indirecta do rendimento tributável, nos casos em que o sujeito passivo não prove um excesso na quantificação, será patentemente inconstitucional, por violação do Princípio da Legalidade Fiscal, do Princípio da Tributação de acordo com o Rendimento Real (ainda que presumido) e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, nos termos do disposto no artigo 268.º, n.º 4, da nossa norma normarum. O mesmo se dizendo da norma do artigo 52.º do CIRC quando considerada impeditiva da sindicabilidade jurisdicional do critério de quantificação indirecta dos rendimentos.

T. Em todo o caso, o probatório é radicalmente insuficiente para permitir um controlo jurisdicional adequado do critério de quantificação, dele constando, apenas, que "a falta de identificação dos bens (...) inviabilizou a determinação (...) das margens de lucro praticadas""tendo a mesma sido determinada tomando por base valores existentes à data da visita inspectiva, 1995"; e que "a amostragem incidiu sobre 30 produtos diferentes, com preços variáveis", sem que constem os critérios de selecção da amostra a fundamentação da sua escolha e se relevem as condições concretas de exercício da actividade.

U. A decisão recorrida exigiu, para que fosse demonstrada a subsistência de uma fundada dúvida que a recorrente provasse a existência de um efectivo excesso na quantificação.

V. O que traduz uma contra contraditio in integrum que interpreta revogatoriamente a norma, por quanto tendo o contribuinte demonstrado o excesso na quantificação a anulação da liquidação não tem por fundamento a existência de "fundada dúvida", mas sim a plena satisfação do ónus da prova que lhe competia.

W. A aplicabilidade do regime considerando deve bastar-se com a valoração de elementos que permitam evidenciar essa "dúvida" em termos de poder concluir-se que "existem indícios de que a quantificação é errada", só assim se salvando a intencionalidade prático-normativa da norma.

X. O tribunal a quo não avaliou o material probatório na lógica de verificar, a partir dele, se esses indícios existiam ou não, e não o fez porque, erradamente, fez depender a aplicação da norma do CPT da prova absoluta do excesso de quantificação quando deveria ter perscrutado se os elementos aduzidos pela recorrente permitiam gerar indícios de que a quantificação se mostrava excessiva.

Y. Sendo o princípio da unidade do *corpus iuris* uma dimensão essencial do Estado-de-direito na medida em que aquele traduz uma exigência de unitária coerência normativo-sistemática e o dever de metodologicamente se relevar esse sentido "de unidade" — princípio este inferido do artigo 2.º da CRP — a interpretação da norma do artigo 121.º do CPT interpretada no sentido de fazer depender a existência de "fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário" da prova efectiva do excesso da quantificação, atenta contra aquele princípio e, bem assim, contra um critério de proporcionalidade em sentido amplo, também inferido daquele preceito constitucional, na medida em que tal norma exija que a dúvida fundada apenas possa ser precludida mediante prova efectiva e negativa - do excesso de quantificação.

2 - A recorrida Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls.689 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

a) O Douto Acórdão recorrido não é nulo: não tinha que conhecer do conteúdo do acto da Comissão de Revisão, questão que, além de completamente infundada, nem foi colocada na impugnação;

b) A matéria de facto não tinha que ser ampliada muito menos pela pretensa incongruência invocada: a recorrente só vê contradição porque não tem em conta todos os elementos do probatório, decorrentes dos documentos existentes no processo designadamente relatório da fiscalização, processo de revisão, peritagens;

c) A acta da Comissão não necessitava de conter mais elementos encontrando-se adequadamente fundamentada, tendo subjacente o Relatório da Inspecção;

d) A recorrente é que se esquece de mencionar que nessa acta está relatada a existência de acordo entre as partes, consenso esse referenciado no relatório de peritagem (fls 128), o que configura pouca boa fé na afirmação da falta de inteligibilidade do aí decidido...;

e) Não há qualquer erro de julgamento na apreciação feita pelo tribunal da suficiência dos critérios de quantificação ou sobre o ónus da prova: a Administração provou a presença dos requisitos legais para o uso de métodos indirectos e a suficiência da indicação do critério da quantificação, cabia à recorrente o ónus de provar o excesso de quantificação;

f) Não cabe ao STA apreciar a existência de "fundada dúvida", para efeitos contemplados no artº 121º n.º 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

3 -O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso:

I. Nulidade da decisão recorrida (art. 668º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil) por omissão de pronúncia relativamente às seguintes questões:

a) Falta de fundamentação do acto de liquidação em face do conteúdo acta da Comissão de Revisão na qual se estribou a liquidação [cf. conclusões C e D do recurso interposto para o TCA].

b) Matéria vertida nas conclusões "E" e "G" do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo (a matéria de facto é em si mesma contraditória e não foram valorados factos que abonam a favor de recorrente, importando corrigir o quadro factual);

II. Erro de julgamento do Acórdão recorrido ao considerar fundamentada a liquidação com base no relatório da inspecção, inexistindo, em sede de liquidação, qualquer remissão para os fundamentos constantes desse relatório.

III. Erro de julgamento da decisão recorrida ao considerar suficiente para a aplicação de métodos indirectos a prova de meras irregularidades e anomalias, desacompanhada da demonstração de que as irregularidades detectadas impossibilitavam o recurso à avaliação indirecta.

IV. Inconstitucionalidade, por violação do disposto no artigo 268, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, do critério normativo inferido dos artigos 81º e 82º do CPT (com correspondência actual no artigo 77.º da LGT) interpretado no sentido de admitir que a decisão final do procedimento seja fundamentada implicitamente por remissão não expressa para o processado anteriormente à liquidação.

V. Inconstitucionalidade, por violação do Princípio da Legalidade Fiscal, do Princípio da Tributação de acordo com o Rendimento Real (ainda que presumido) e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artº 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa) do critério normativo, acolhido pelo Tribunal a quo, extraído do artigo 346.º do Código Civil (no sentido do actual 74º, n.º 3, da LGT), com referência ao artigo 52.º do CIRC (actual 90.º, n.º 1, da LGT), interpretado no sentido de precludir a sindicabilidade jurisdicional da legalidade do critério de quantificação indirecta do rendimento tributável, nos casos em que o sujeito passivo não prove um excesso na quantificação, bem como da norma do artigo 52.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas quando considerada impeditiva da sindicabilidade jurisdicional do critério de quantificação indirecta dos rendimentos.

VI. Inconstitucionalidade da interpretação da norma do artigo 121º do Código de Processo Tributário no sentido de fazer depender a existência de fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário da prova efectiva do excesso da quantificação, por atentar contra o princípio da unidade do corpus iuris inferido do artigo 2º da Constituição da República Portuguesa.

Fundamentação: a nosso ver o presente recurso não pode proceder em qualquer uma das suas vertentes e pela seguinte ordem de razões:

1. No que se refere ao arguido vício de omissão de pronúncia começa a recorrente por alegar que o acórdão recorrido incorre e em manifesta falta de pronúncias sobre a questão de facto atinente à determinação judicial de qual foi o concreto último discurso da administração com base no qual praticou o acto tributário.

Argumenta que o acórdão recorrido não fixou no probatório qual foi o discurso concretamente aduzido pela administração para com base nele tributar definitivamente a recorrente.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Com efeito nos termos dos arts. 660º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

Ora, no caso, como se salienta no despacho de sustentação de fls. 696, o acórdão recorrido pronunciou-se sobre a questão da fundamentação do acto tributário, considerando que tal fundamentação resultava do relatório dos serviços de finanças, sendo que aí se elencavam os motivos que conduziram à aplicação de método indirectos.

Do mesmo modo se pronunciou o acórdão recorrido sobre a matéria vertida nas conclusões "E" e "G" do recurso interposto, o que resulta manifesto do ponto 5.3 daquele aresto (vide despacho de sustentação a fls. 696) (fls.6l0), ali se sublinhando que «se é certo que se deu como provado que o exercício de 1991 foi o único (dos inspeccionados) que permitia o controlo do exercício da actividade, não é menos certo, como resulta dos factos acima transcritos nas alíneas 1), v) e z6), que mesmo em relação a esse exercício ocorreram irregularidades que impossibilitavam o apuramento da matéria directos».

Não se verificam, pois, as arguidas nulidades pelo que improcede nesta parte a argumentação da recorrente.

2. Alega-se também erro de julgamento do Acórdão recorrido ao considerar fundamentada a liquidação com base no relatório da inspecção, invocando-se que «O relatório de inspecção não consubstancia a fundamentação do acto de liquidação, entendido como a decisão administrativa final do procedimento, razão pela qual o facto desse relatório se encontrar fundamentado não elimina o dever de fundamentação expressa da decisão final que determina o quantitativo do imposto exigido».

Também esta argumentação não pode proceder.

Como vem sido pacificamente entendido pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (vide, por todos, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2000, processo 1434/02, in www.dgsi.pt) a fundamentação pode «ser feita por adesão ou remissão de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo, já que este integra, nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma».

Ponto é que a fundamentação responda, às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática, o que, como se sublinha no acórdão recorrido (fls. 610), sucedeu no caso subjudice

3. Alega-se de seguida erro de julgamento da decisão recorrida ao considerar suficiente para a aplicação de métodos indirectos a prova de meras irregularidades e anomalias, desacompanhada da demonstração de que as irregularidades detectadas impossibilitavam o recurso à avaliação indirecta.

Também por aqui o recurso não deve obter provimento.

Com efeito é inquestionável que a verificação dos pressupostos legais da tributação por recurso a métodos indiciários envolve apreciação de matéria de facto, sendo que é em relação a esta parte que a recorrente funda a sua divergência com a decisão recorrida.

No caso estamos perante um recurso de decisão tomada pelo Tribunal Central Administrativo em segundo grau de jurisdição.

Pese embora o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção do D.L. n.º 229/96, de 29 de Novembro tenha extinguido, no contencioso tributário, o terceiro grau de jurisdição, o art. 1200 daquele diploma legal passou a dispor que tal extinção "apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

Assim, relativamente aos processos iniciados anteriormente ao início de vigência (que ocorreu em 15.09.1997 – artº 114º do Estatuto dos tribunais Administrativos e Fiscais e portaria n.º 398/97 de 18 de Junho) do Decreto-lei n.º 229/96, como no caso presente, mantém-se a possibilidade de recurso para a secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de decisões do Tribunal Central Administrativo proferidas em segundo grau de jurisdição.

Porém, neste tipo de processos, inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, n.º 4, do E.T.A.F.).

Assim, incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode o Supremo Tribunal Administrativo apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.12.2003, processo 1091/03, in www.dgsi.pt.

Como refere o Consº. Jorge de Sousa, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2002, processo 26679, in www.dgsi.pt: «mesmo entendendo-se que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722.º, n.º 2 do Código de Processo Civil)»

Necessário é, pois, que se invoque qualquer erro destes tipos.

Não é isso que sucede no caso subjudice, como decorre da análise das alegações de recurso, pelo que deverão improceder as conclusões D, L. M, N e O, e já que relativas ao reexame da matéria de facto provada pelas instâncias.

5. Invoca finalmente a diversas inconstitucionalidades, nomeadamente por violação do princípio da legalidade fiscal, do princípio da tributação de acordo com o rendimento real (ainda que presumido), do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artº 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa) do critério normativo, acolhido pelo Tribunal a quo, extraído do artigo 346.º do Código Civil (no sentido do actual 74.º, n.º 3, da LGT), com referência ao artigo 52.º do CIRC (actual 90.º, n.º 1,

da LGT), interpretado no sentido de precludir a sindicabilidade jurisdicional da legalidade do critério de quantificação indirecta do rendimento tributável, nos casos em que o sujeito passivo não prove um excesso na quantificação, bem como da norma do artigo 52.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas quando considerada impeditiva da sindicabilidade jurisdicional do critério de quantificação indirecta dos rendimentos e bem assim do principio da «unidade do corpus iuris»..

Afigura-se-nos que o recurso não pode proceder, já que não se demonstra efectivamente qualquer violação dos princípios constitucionais referidos.

Em primeiro lugar, porque, como resulta das conclusões acima transcritas, a recorrente não imputa específica e directamente àqueles preceitos da lei ordinária (arts. 52º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, 90, n.º 1 da Lei Geral Tributária, 81º, 82º e 121º do CPT) o vício da inconstitucionalidade.

Na verdade a recorrente imputa esse vício à actividade judicial consubstanciada no acórdão recorrido, pois que na sua óptica, os referidos normativos foram erroneamente interpretados e aplicados com violação dos preceitos constitucionais.

Mas não é essa a realidade que se colhe dos autos, nomeadamente da fundamentação ínsita no douto acórdão recorrido, a fls. 611 e segs.

Ali se diz que «tendo a Administração Tributária indicado também o critério de quantificação, cabia à recorrente o ónus de provar excesso na quantificação. E, a recorrente, tentou, efectivamente demonstrar esse erro só que, a nosso ver, não o conseguiu, fim limitando-se a invocar que a amostragem não era significativa, que os preços actuais eram diferentes dos dos exercícios inspeccionados, que na prestação de serviços não tinha lucros e invocando ainda os descontos praticados e a crise económica.

Porém, não provou a recorrente factos relevantes para infirmar a amostragem, baseada em mais de três dezenas de produtos (v. fls. 409), sendo certo que foi tido em conta que na prestação de serviços não tinha havido curso, considerando-se estes facturados a preço de custo e considerando ainda os descontos praticados em vendas com cartão de crédito, só que este valor era reduzido em face do volume de vendas».

Ou seja, à recorrente era concedido por lei, nomeadamente pelos normativos em causa e arts. 86 e segs. da Lei Geral Tributária, o poder bastante para elidir a presunção de que o rendimento declarado é inferior ao real e para pôr em causa os pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável.

Só que, como se demonstra no acórdão recorrido, a recorrente não logrou alcançar tal desiderato, e na impossibilidade de sindicar tal julgamento, porque relativo à matéria de facto, veio suscitar de novo a questão imputando à decisão judicial desconformidade constitucional na subsunção dos factos ao direito.

Mas o certo é que a recorrente não demonstra efectivamente qualquer violação dos princípios da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e tutela jurisdicional efectiva ínsitos nos referidos preceitos, e muito menos do principio da «unidade do corpus iuris» retomando e repisando argumentação relativa à verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos e à fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário, assunto que, como acima se referiu, por envolver apreciação de matéria de facto, não pode ser objecto do presente recurso.

Em face de tudo o exposto somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o acórdão recorrido."

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4 - O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto.

a) A impugnante, "Patrão e Filhos, Lda., com sede na Rua Visconde da Luz, 104, Coimbra, exerce a actividade de "Ourivesaria e Relojoaria" CAE 620.940, pela qual se encontra tributada pela 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, em IRC e IVA;

b) Em 28 de Março, de 1996, e com referência aos exercícios de 1991 a 1994, foi a impugnante fiscalizada para efeitos de IRC e IVA;

c) Com base no relatório em causa procedeu-se à correcção do lucro tributável em IRC daqueles exercícios;

d) Do quadro do relatório de fiscalização evidenciam-se as vendas que praticou a impugnante, com descontos, mediante cartões de crédito;

e) Sem que existam procedimentos de controlo interno;

f) Sendo que, na generalidade, os documentos, facturas e vendas a dinheiro, que titulam as vendas de mercadorias, ou prestações de serviços, não identificam, de forma adequada, os bens comercializados;

g) A falta de identificação dos bens comercializados inviabilizou a determinação e conferência, no respectivo exercício, das margens de lucro praticadas;

h) Tendo a mesma sido determinada tornando por base valores existentes à data da visita inspectiva, 1995;

i) Tal falta de identificação concreta, verifica-se nos inventários dos exercícios em análise;

j) Não sendo nestes descriminadas as taxas de IVA incidentes sobre cada produto;

1) Por mor de cruzada fiscalização inspectiva, foram determinadas omissões nos registos de aquisição de mercadorias, relativamente ao exercício de 1991;

m) Assim como duplicação de contabilização de aquisições de mercadorias, relativamente ao exercício de 1993;

n) Os serviços prestados consistem, essencialmente, na reparação de relógios ou outras peças e restauro de pratas;

o) Recorrendo a empresa a trabalhos especializados de terceiros;

p) Os custos dos trabalhos especializados são sempre superiores aos valores da prestação de serviços;

q) O valor contabilizado foi sempre inferior ao custo dos trabalhos executados no exterior para a sua obtenção;

r) Os inventários não contêm quaisquer elementos identificativos que permitam conciliar os mesmos com os restantes elementos de escrita;

s) As demonstrações de resultados comparados e os indicadores recolhidos, revelam um decréscimo na percentagem do lucro bruto sobre o preço de custo, assim evidenciada:

Exercícios 1991 1992 1993 1994 %

Lucro bruto de 37,05 35,63 % 32,33 % 31,66 % x

t) Sem que se pudessem evidenciar as razões da baixa das percentagens de "lucro bruto" evidenciadas pela contabilidade, reveladas decrescentes;

u) A amostragem incidiu sobre 30 produtos diferentes, com preços variáveis;

v) Nos exercícios em análise (1991/92/93/94), a empresa impugnante omitiu aquisições de mercadorias, contabilizando documentos de aquisições de mercadorias pertença de terceiros;

x) Omitindo proveitos de vendas de mercadorias e prestação de serviços;

z) Não descriminou os inventários físicos das existências de mercadorias por taxas de IVA;

Z1) Foi decorrência da peritagem efectuada a consideração de que, «no caso em apreço, a forma de elaboração dos inventários, quando todos os produtos por lei - imposição da Casa da Moeda - contrastaria - retira toda a possibilidade a quem tem de avaliar, examinar, a escrituração dos movimentos comerciais, de o fazer com rigor, limitando, desta forma, a análise»;

Z2) A partir do ano de 1991, em diante, os inventários são realizados sem referenciar os produtos;

Z3) Não sendo, portanto, individualizados;

Z4) O exercício de 1991 é o único (exercício) em que o inventário permite um controlo sobre a actividade;

Z5) Nos exercícios seguintes, isso já não sucede, deixando os inventários de permitir efectuar a análise da actividade exercida;

Z6) Decorre também dos Autos e o relatório de peritagem consagra que «os inventários dos exercícios de 1991 a 1994 embora permitam a destrinça das mercadorias sujeitas às diferentes taxas de IVA, com a colaboração dos gerentes da impugnante, não se encontram elaborados de forma a permitir controlo rigoroso da actividade do contribuinte» (fls. 127);

Z7) Em 1992, 1993 e 1994, os artigos de relojoaria não se encontram referenciados como sucedia em 1991;

Z8) Nos exercícios de 1993 e 1994, os artigos em ouro não registam peso, como sucedia em 1991 e 1992;

Z9) Aí também se conclui, mesmo, que «sendo os inventários elementos contabilísticos fundamentais para o apuramento da matéria colectável, não possibilitando o controlo inequívoco dos movimentos transaccionados, como sucede nos exercícios referidos, pelas razões apontadas, retiram credibilidade à escrita», (fls. 127).

5- O acórdão sob recurso, após concluir pela suficiência da fundamentação do acto tributário objecto da impugnação judicial e pela legalidade da utilização dos métodos indirectos no apuramento da matéria colectável, considerando ainda que a recorrente não cumprira o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação, negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra, que julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação do IVA e IRC dos exercícios de 1991 a 1994.

Insurgindo-se contra a decisão proferida, a recorrente vem, em suma, na sua alegação de recurso, para além de arguir a nulidade do acórdão recorrido com base em omissão de pronúncia, apontar erros de julgamento cometidos em decorrência de ter sido considerada fundamentada a liquidação com base no relatório da inspecção e suficiente para aplicação de métodos indirectos a prova de meras irregularidades e anomalias, sem que se demonstrasse que as mesmas impossibilitassem a avaliação directa, concluindo pela invocação de diversas inconstitucionalidades.

Vejamos.

Da nulidade do acórdão:

Constitui nulidade de sentença ou acórdão, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, a falta de pronúncia sobre questões que o Tribunal deva apreciar, sendo certo que, por força do disposto no n.º 2 do artigo 660.º do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham

submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pelas soluções dadas a outras.

Neste âmbito, a recorrente entende que a decisão recorrida não se pronunciara sobre a matéria vertida nas conclusões "E" e "G" do recurso interposto para o TCA, que se prendia com a contraditoriedade da matéria de facto dada como provada e com a selecção da matéria de facto para o probatório.

Não lhe assiste razão.

De facto, no ponto 5.2. do acórdão recorrido tal matéria é inequivocamente enfrentada e a propósito do que se acentuou quanto à primeira questão que "*..se é certo que se deu como provado que o exercício de 1991 foi o único (dos inspeccionados) que permitia o controlo do exercício da actividade, não é menos certo, como resulta dos factos acima transcritos nas alíneas l), v) e z6), que mesmo em relação a esse exercício ocorreram irregularidades que impossibilitavam o apuramento da matéria por métodos directos",* e quanto à segunda se afirmou que "*ao juiz, dentro do princípio da livre apreciação da prova, o juiz seleccionará os que julgar provados dentro de um critério de razoabilidade e experiência da vida".*

Carente de razão se mostra ainda a recorrente quando defende que o acórdão omitiu também pronúncia a respeito da matéria levada às conclusões "C" e "D", nas quais se coloca a questão da falta de fundamentação do acto tributário.

Na realidade, essa questão foi abordada no ponto 5.2. nos seguintes termos: "*Relativamente à falta de fundamentação do acto tributário, também a recorrente carece de razão. Com efeito, resultam do relatório elaborado pela fiscalização tributária (v. fls 105 a 108) os motivos pelos quais se utilizaram os métodos indirectos que conduziram à quantificação encontrada. Saber se a fundamentação é ou não válida do ponto de vista legal é matéria já relacionada com a validade substancial do acto e não com o vício de forma de falta de fundamentação".*

Como assim, importa concluir que o acórdão não enferma das nulidades que lhe vêm atribuídas e daí que improcedam as conclusões A., B. e C.

Dos erros de julgamento:

A questão jurídica fundamental a conhecer traduz-se na indagação da suficiência da fundamentação do acto tributário de liquidação, pelo que se impõe o seu conhecimento prioritário.

O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes e, como tal, visa responder às necessidades do seu esclarecimento, procurando-se informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto por forma a permitir-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e porque motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Tem, aliás, *"o dever legal de fundamentação, a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada e séria"* (acórdão de 02-02-06, recurso n.º 1114/05-30).

No caso "sub judicio", como se alcança do extracto que acima se destacou, o acórdão sob recurso concluiu pela suficiência da fundamentação do acto tributário com base no relatório elaborado pela fiscalização tributária, uma vez que aí constavam "os motivos pelos quais se utilizaram os métodos indirectos que conduziram à quantificação encontrada".

Contra essa suficiência se bate a recorrente na sua alegação de recurso, argumentando para tanto que o relatório de inspecção não consubstanciava a fundamentação do acto de liquidação, a qual se deve procurar na "decisão final que determina o quantitativo do imposto exigido ao contribuinte", sendo certo que tão pouco pode ser obtida "através de elementos constantes do processo administrativo para os quais não existiu remissão expressa", para concluir que é no teor da decisão da comissão de revisão, lavrada em acta, que "importa perscrutar o cumprimento do dever de fundamentação" -conclusões D a J.

A este último propósito, na conclusão K, a recorrente enumera as questões que, em seu entender, não ficaram suficientemente esclarecidas na acta e que teriam motivado, "maxime" o valor acordado, o recalculo das margens de comercialização e a razão da margem de lucro para o exercício de 1991.

Não se desconhece o contributo decisivo do relatório da inspecção para a opção pelo apuramento da matéria colectável mediante métodos indiciários, a esse respeito se acompanhando o acórdão recorrido quando considera que a fundamentação aí aduzida é suficiente.

Não obstante, a verdade é que, para além dessa matéria, outras sobejam e cujo esclarecimento se impõe por forma a dar expressão efectiva a uma tutela jurisdicional dos direitos da recorrente - cfr. acórdão de 24-10-07, no recurso n.º 480/07-30.

Ora, só mediante o conteúdo da acta da comissão de revisão será possível apurar da pertinência das questões que são colocadas na aludida conclusão K, o mesmo se dizendo no que tange à alegação de que não teria havido remissão expressa para a fundamentação constante do relatório da inspecção ou que teria ocorrido acordo entre os peritos, como afirma a Fazenda Nacional.

Ora, acontece que do probatório nada consta a respeito do conteúdo da acta da comissão de revisão, incluindo laudos dos peritos que a integram e outras incidências relevantes.

Em tal contexto, a decisão de direito a respeito da fundamentação do acto de liquidação tributário não é, por ora, possível, dada a insuficiência da base de facto, sendo certo que este Supremo Tribunal goza de competência, à luz do artigo 729, n.º 3 do CPC para verificar essa insuficiência e ordenar a baixa dos autos ao TCA Sul para ampliação da matéria de facto nos termos referidos, ficando prejudicado o conhecimento dos restantes erros de julgamento atribuídos ao acórdão sob recurso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ordenando-se, em consequência, a baixa dos autos ao TCA Sul para ampliação da matéria de facto nos termos acima referidos e nova decisão de direito em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Baeta de Queiroz — António Calhau.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso de Revista. artº 150º do CPTA. Admissibilidade. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Nos termos do disposto no artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/2002 de 22/2, as disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor e também não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior (nº 3 da citada Lei).

II — Assim, tendo o processo de oposição à execução fiscal sido autuado em 2/1/97, não é admissível o recurso de revista previsto no artº 150º do CPTA interposto do acórdão prolatado pelo TCA.

Processo n.º: 564/07-30.
Recorrente: Anabela Leitão Cabral Ferreira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Anabela Leitão Cabral Ferreira, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do TCA Sul que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª instância de Coimbra que, por sua vez, julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de IRS, relativo ao ano de 1990, no montante de 9.652.302$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) Por ter sido emitido a final de um procedimento tributário de liquidação e cobrança com origem numa declaração de rendimentos fraudulentamente apresentada por terceiro e não pela Executada e ora Recorrente, nem por outrem em seu nome ou representação, o título executivo em causa padece de falsidade manifesta e que constitui, por isso, fundamento de Oposição à Execução.

2) Ao não ter decidido assim, o douto Acórdão recorrido incorreu em errada interpretação e deficiente aplicação do preceituado no artº 286/1 c) do CPT (hoje com disposição correspondente no artº 204º do CPPT) e no artº 372/2 do CC.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 334 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

a) É irrelevante a natureza dos motivos que levaram o ex-marido da recorrente a entregar, em 1994, uma declaração (de substituição) conjunta de IRS referente ao ano de 1990;

b) Acontece que, face ao CIRS, o agregado constituído pela recorrente e seu marido, constituía nesse ano de 1990, a unidade de tributação em sede de IRS;

c) A liquidação não foi objecto de impugnação, nem aquando da notificação nem quando a ora recorrente diz ter tido conhecimento da situação;

d) E que face ao cadastro da DGCI nenhuma razão havia para entender que deveria ser de outra forma;

e) Não cabe à Administração Fiscal gerir litígios familiares, nem patrimoniais privados;

f) A lei fiscal não pode ser utilizada como instrumento de resolução de diferendos entre cônjuges ou ex-cônjuges;

g) O imposto foi correctamente liquidado e cabia à AF proceder à cobrança da importância liquidada, incluindo através de processo de execução;

h) O título executivo que traduziu a composição do agregado familiar existente juridicamente, para efeitos fiscais, à data em que foram auferidos os rendimentos, não sofre de qualquer incorrecção, muito menos é falso para efeitos de oposição à execução.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o presente recurso não ser admitido, pelas razões que constam do acórdão desta Secção do STA de 12/12/06, processo n.º 584/06, cujo sumário transcreve e, para a hipótese de assim se não entender, o mesmo não merece provimento, devendo confirmar-se o acórdão impugnado.

Da referida questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), sem que qualquer delas sobre a mesma se tivesse pronunciado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) Os autos de execução fiscal ora sob oposição foram instaurados tendo por título executivo a mencionada certidão da Direcção dos Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Rendimento da Direcção Geral das Contribuições e Impostos;

B) A dívida fiscal assim certificada resulta do não provável pagamento da liquidação do IRS efectuada sob o nº 532.300.33.20, no ano de 1995;

C) Essa liquidação foi realizada com base nos elementos indicados na declaração anual de rendimento referente a 1990;

D) Apresentada na Repartição de Finanças do Concelho de Mira em 29 de Novembro de 1994;

E) A oponente contraiu matrimónio com Fernando João de Jesus Lourenço em 7 de Setembro de 1985,

F) Segundo o regime da comunhão de adquiridos;

G) No final do ano de 1989 a oponente separou-se de facto do Fernando João de Jesus Lourenço;

H) Deixando de manter com ele qualquer espécie de comunhão de casa de cama e de mesa;

I) Desde então, não mais recebeu do referido Fernando João de Jesus Lourenço qualquer contribuição pecuniária;

J) A oponente instaurou acção de divórcio litigioso que deu entrada no Tribunal Cível da Comarca de Vagos em 16 de Maio de 1991 e aí correu termos sob o n.º 52/91;

K) Em Outubro de 1994 a oponente passou a viver em situação de união de facto com o Sr. Raúl Eduardo Nunes Esteves;

L) Com quem veio a casar, em segundas núpcias, no dia 6 de Janeiro de 1995;

M) Na declaração apresentada em 29 de Novembro de 1994 na Repartição de Finanças do Concelho de Mira fez-se constar que a oponente ainda era casada com Fernando João de Jesus Lourenço;

N) Quando o casal estava separado de facto desde finais de 1989 e divorciado desde finais de 1991;

O) Que a oponente continuava a residir na localidade da Lentisqueira em Mira;

P) Quando ela no final de 1989, voltara para casa de seus pais,

Q) E que, desde Outubro de 1994, se encontrava a residir em Lisboa, com o seu novo companheiro;

R) Indicando como rendimentos do casal os vencimentos de Fernando João de Jesus Lourenço; como sócio gerente da firma Brasão Lda em 1990 e as mais valias auferidas com a venda de terrenos a esta firma;

S) Quando a oponente nada auferia desses rendimentos;

T) Nem tão pouco a filha do casal, a quem o referido Fernando João de Jesus Lourenço não prestara pensão alimentar alguma;

U) A mencionada declaração de rendimentos não foi subscrita pela oponente;

V) Em 27 de Maio de 1997, a oponente pagou na Tesouraria da Fazenda Pública do Concelho de Mira a importância de três milhões duzentos e noventa e cinco mil e treze escudos (Esc. 3.295.013$00).

3 – Importa, em primeiro lugar, apreciar a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, aliás, de conhecimento oficioso, porque prejudicial.

Conforme resulta do requerimento de fls. 309, o presente recurso vem interposto "ao abrigo do preceituado no artº 150º CPTA, que é de Revista – artº 150º/1 CPTA…".

Estabelece, porém, o artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 15/02 de 22/2, que aprovou o CPTA, que "as disposições do Código de Processo nos Tribunais Administrativos não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor".

E acrescenta no seu n.º 3 que "não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que excluem recursos que eram admitidos na vigência da legislação anterior, tal como também não o são as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior".

Ora, os presentes autos de oposição à execução fiscal foram instaurados em 2/1/97.

Sendo assim, à data da entrada em vigor do CPTA (1/1/04 - cfr. artº 7º da citada Lei, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 4-A/03 de 19/2), aquele processo já se encontrava pendente.

Pelo que o predito artº 150º do CPTA, que consagra o recurso de revista para este STA, "quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista da importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito" e que não era admissível na vigência da legislação anterior, não tem aplicação nos presentes autos.

E o facto de o Exmº Relator ter proferido decisão em que o admitiu, tal decisão não vincula este Supremo Tribunal, como resulta do preceituado no artº 687º, n.º 4 do CPC: "a decisão que admita o recurso…não vincula o tribunal superior…".

Deste modo, o presente recurso não pode ser admitido.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 12/12/06, in rec. n.º 584/06, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer e que aqui vimos seguindo de perto.

4 – Nestes termos, acorda-se em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Taxa de ocupação de subsolo. Imposto. Inconstitucionalidade. Domínio público municipal. Contrato de concessão. Lei de bases da concessão. Distribuição de gás natural. Princípio da igualdade. Inconstitucionalidade orgânica.

Sumário:

I — É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

II — A imposição do pagamento de taxas desse tipo a empresa distribuidora de gás natural e não também a empresas, suas clientes, que consomem esse produto, não viola o princípio da igualdade.

III — A definição dos bens do domínio público e o seu regime inserem-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e já se inseriam nessa reserva à face da redacção da Constituição vigente em 1991, saída da revisão constitucional de 1989 [art. 168.º, n.º 1, alínea z)].

IV — Assim, eventuais alterações do domínio público municipal só poderiam ser efectuadas pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, o que, não aconteceu com o DL n.º 33/91, de 16 de Janeiro, que aprovou as bases de concessão, em regime de serviço público, e construção das respectivas infra-estruturas, de redes de distribuição de gás natural.

V — Por isso, se se pudesse encontrar no referido DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão uma hipotética alteração, total ou parcial, da inclusão do subsolo das estradas municipais no domínio público municipal ou alteração do seu estatuto jurídico, esses diplomas seriam, nessa parte, organicamente inconstitucionais.

Processo n.º 603/07-30.
Recorrente: Representante da Fazenda Pública junto do Município de Lisboa.
Recorrida: Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – LISBOAGÁS GDL – SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S. A., impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em Junho de 2004, actos de liquidação, praticados pela Câmara Municipal de Lisboa, de taxas de ocupação da via pública referentes ao ano de 1997.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou procedente a impugnação, declarando nulos os actos tributários de liquidação impugnados.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1ª – A sentença recorrida considerou que o tributo devido por concessão de licença de ocupação de via pública por motivo de obras e por ocupação ou utilização do subsolo do domínio municipal no ano de 1997 configura um verdadeiro imposto, por inexistência de nexo sinalagmático e, em consequência, julgou a impugnação procedente.

2ª – O elemento distintivo entre taxa e imposto é a existência ou não de sinalagma.

3ª – O sinalagma reconduz-se a três modalidades típicas: a actividade administrativa de prestação de um serviço, a utilização do domínio público e a remoção de um limite imposto à livre actividade dos particulares.

4ª – A sentença recorrida errou na qualificação do tributo devido pela ocupação da via pública com tubagens no subsolo, porque existe efectiva utilização do subsolo do domínio público municipal em proveito próprio da concessionária.

5º – Quando o uso privativo do domínio público é consentido a pessoas determinadas, com base num título jurídico individual, como sucede com a Impugnante, que do mesmo retira uma especial vantagem no exercício da actividade que prossegue, impõe-se que a regra da gratuitidade da utilização comum do domínio público ceda perante a regra da onerosidade.

6ª – A sentença recorrida peca quando considera que a ocupação e utilização dos bens dominiais em apreço não se destina à satisfação de necessidades individuais da concessionária, mas à satisfação de necessidades colectivas.

7ª – Paralelamente com as utilidades colectivas proporcionadas pela existência de uma rede de gás natural, que a concessionária assegura, no cumprimento das obrigações assumidas no âmbito do contrato de concessão, é esta mesma concessionária quem beneficia directamente da ocupação do domínio público municipal.

8ª – A recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos.

9ª – O tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessas ocupação e utilização em benefício da recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda.

10ª – A Jurisprudência mais recente considera que o tributo em apreço consubstancia uma verdadeira taxa, mesmo quando o sujeito passivo da obrigação tributária reveste a qualidade de concessionária de serviço público.

11ª – O tributo em apreço configura uma verdadeira taxa, cuja criação/exigibilidade não estava, por natureza, sujeita ao princípio de reserva de lei formal, consagrado no nº. 2, do artigo 103º e na alínea i), do artigo 165º, da C.R.P..

12ª – O Município de Lisboa está legalmente autorizado a cobrar taxas pela ocupação do domínio público a todas as entidades que não beneficiem de uma isenção legal expressa nesse sentido.

13ª – Os actos de liquidação subjudice têm a sua base legal:

a) no nº. 4, do artigo 238º, da C.R.P., que determina que «as autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei»;

b) na alínea c), do artigo 11º, da L.F.L. aprovada pela Lei nº. 1/87, de 6 de Janeiro;

c) na alínea 1), do nº. 2, do artigo 39º, da Lei nº. 100/84, de 29 de Março, que atribui competência à Assembleia Municipal para «estabelecer, nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos» e, ainda,

d) no artigo 22º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano financeiro de 1997.

14º – Os actos de liquidação em apreço limitaram-se a aplicar a lei vigente à data da ocorrência dos factos tributários, não padecendo, assim, de qualquer vício.

15ª – A sentença recorrida errou na interpretação jurídica subjacente à qualificação da taxa devida pela ocupação da via pública com tubagens no subsolo como imposto, violando o disposto no n.º 4, do artigo 238º, da C.R.P., na alínea c), do artigo 11º, da L.F.L. aprovada pela Lei nº. l /87, de 6 de Janeiro, na alínea 1), do nº. 2, do artigo 39º, da Lei nº. 100/84, de 29 de Março e, ainda, no artigo 22º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para o ano financeiro de 1997.

16ª – A sentença recorrida errou por considerar a liquidação impugnável a todo o tempo, rejeitando a excepção de extemporaneidade suscitada pela recorrente.

17ª – Não obstante o acto impugnado não padecer de qualquer vício, não basta a Impugnante invocar a existência de uma nulidade para que a impugnação seja admitida a todo o tempo.

18ª – A alegada inconstitucionalidade da norma tributária – que, como vimos, não se verifica – constitui erro sobre os pressupostos de direito e, em consequência não determina a nulidade do acto de liquidação, mas tão só a respectiva anulabilidade.

19ª – A impugnação dos actos anuláveis está sujeita aos prazos previstos na lei processual aplicável, in casu, ao artigo 123º, do Código de Processo Tributário.

20ª – A caducidade do direito à impugnação constitui excepção peremptória, a qual conduz à absolvição do pedido, nos termos do nº. 3, do artigo 493º e do artigo 496º, do C.P.C., aplicáveis ao processo judicial tributário por força do disposto na alínea e), do artigo 2º, do C.P.P.T.,

21ª – O princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 268º, nº. 4, da Constituição da República Portuguesa, não possibilita a sua efectivação anárquica, antes está sujeito a regras, como, por exemplo, o uso do meio processual adequado ou o estabelecimento de prazos para esse exercício.

22ª – A sentença recorrida fez errada aplicação do direito, ao permitir à Impugnante o acesso à via judicial que lhe estava vedada nos termos da lei processual aplicável, quando devia ter absolvido a Administração tributária do pedido, violando, em consequência o disposto no nº. 4, do artigo 268º, da C.R.P., no artigo 123º, do C.P.T., no nº. 3, do artigo 493º e no artigo 496º, ambos do C.P.C., aplicáveis ao processo judicial tributário por força do disposto na alínea e), do artigo 2º, do C.P.P.T..

Nestes termos e nos demais de Direito, invocando o douto suprimento de V. Exª, se requer que seja concedido provimento ao presente recurso e revogada a douta decisão recorrida, para que se faça a já costumada JUSTIÇA!

A impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. A introdução e expansão do Gás Natural constituiu uma inequívoca opção estratégica do Estado Português que visou diversificar o sistema energético nacional, sendo o acesso ao mesmo uma necessidade colectiva que confere a cada cidadão ou empresa uma utilidade individual verdadeiramente imprescindível.

2. O Estado português assumiu como missão de serviço público dotar o país de redes de distribuição regional de Gás Natural de que todos beneficiamos, tendo optado por prosseguir tal desiderato, não directamente, mas através de concessões.

3. Enquanto concessionária, a Recorrida obrigou-se a construir para o Estado todas as infra-estruturas necessárias à implantação da rede de distribuição regional de gás natural, e a distribuir Gás Natural a preços que não são livres sem que por isso tenha possibilidade de repercutir taxas que lhe sejam cobradas aos utentes da rede.

4. Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte, (ver definição adoptada pelo Ac. STA de 16.06.99 tirado no âmbito do Recurso n.º 23175).

5. Uma taxa implica, pois, não apenas existência de uma prestação pública, mas também a divisibilidade dessa prestação sob pena de apenas uma entidade pagar por todos os beneficiários de tal prestação o que violaria os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

6. No caso do tributo impugnado, à prestação pública – possibilidade de ocupação do subsolo – corresponde fundamentalmente um beneficio colectivo, não se limitando a mesma apenas, nem sobretudo, a dar resposta ou satisfação aos interesses da Recorrida e, nessa medida os custos inerentes devem ser financiados por impostos e não por taxas.

7. Perante o exposto, impunha-se concluir – como concluiu o M.º Juiz a quo – que o tributo designado de taxa a que respeitam os presentes autos não respeita inteiramente o requisito da bilateralidade já que a sua criação não se deve a necessidade de dar resposta a uma necessidade gerada directa ou indirectamente pela Recorrida mas antes para satisfazer interesses gerais de todos os munícipes, os quais se materializam, em último termo, em interesses colectivos.

8. Quanto muito, apenas seria de admitir a repercussão sobre a Recorrida de eventuais custos especiais que esta ocasionasse ao Município pelo seu específico uso do subsolo mas, para tanto, teria o Município de definir quais os "custos específicos" incorridos por si o que manifestamente não acontece até porque não existem. Pelo menos não são conhecidos.

9. No caso em apreço, não estamos perante uma utilização de bens dominiais para satisfação de necessidades individuais da Recorrida mas sim, perante uma ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público.

10. Trata-se de bens públicos utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas, sem que se possa individualizar quem, e em que medida, pode individualmente usufruir das utilidades dessa ocupação.

11. Deste modo, não existindo uma contrapartida individualizada para a Recorrida do pagamento daquelas "taxas", as quantias que a CML pretende cobrar a esse título extravasam claramente os limites legais daquela figura,

12. Trata-se de um imposto dissimulado e inadmissível na nossa ordem jurídica na medida em que se encontra vedado aos municípios face à Constituição e à lei criar impostos.

13. Conclui-se, assim, que estando o poder tributário dos municípios limitado, pela Constituição e pela lei, ao estabelecimento de taxas, as liquidações efectuadas têm de se considerar nulas tal como, e bem, foi decidido pelo Tribunal a quo.

14. Contrariamente ao que sustenta o IRFP, o facto de a Recorrida ter uma estrutura empresarial – como a tem vg. uma empresa publica municipal – e visar o lucro não permite que se diga que a mesma beneficia de forma "mais individualizada" do domínio público do que qualquer outra empresa ou entidade – vg. uma unidade fabril -que consuma Gás Natural na sua produção.

15. Com efeito, a Recorrida usou "individualmente" o subsolo para instalação do serviço público de distribuição de gás – sua actividade produtiva – como a fábrica usa "individualmente" o subsolo para aceder ao gás que consome na sua actividade produtiva. O lucro (que pode nem existir), de uma e de outra apenas será, quanto muito, um indício de capacidade contributiva (característica dos impostos – cfr. artigo 4.º da LGT) e nunca um índice de maior ou menor interesse no uso do subsolo.

16. Não há, pois, motivo para que se diga que a mesma retira uma utilidade tão especial, diferente, ou tão "individualizável" que a distinga dos demais utentes da rede pública, até porque a instalação de redes no subsolo garante um factor de produção, seja à Recorrida, seja à hipotética fábrica do nosso exemplo.

17. E se assim não se entender, sempre se dirá que estamos perante uma grosseira violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa na medida em que não há razões bastantes para que se entenda que se deve tributar a Recorrida e não os demais beneficiários da rede como se começou por aludir no ponto inicial da presente peça.

18. Mais: enquanto que a fábrica se pode desvincular da "utilidade", a Recorrida não pode, por imposição legal já que tem mesmo que ir construindo a rede independentemente de haver uso para a mesma. Mais ainda: os preços da Recorrente são tabelados e os da hipotética fábrica não.

19. No entanto, ainda que se viesse a entender que o tributo em causa constitui uma taxa, o que se admite sem conceder por mera cautela de patrocínio, ainda assim, se diria que a mesma seria nula por violação do disposto no artigo 133.º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo.

20. Conforme foi alegado na p.i. de impugnação, a ilegalidade do tributo – admitindo que seja uma taxa – e consequente nulidade, resulta da desconformidade do mesmo e das normas que o instituem com o contrato de concessão celebrado entre o Estado e a Recorrida e, bem assim com a Lei de Bases em que o mesmo assentou.

21. O Estado para prosseguir as atribuições a seu cargo dispõe da prerrogativa de usar os bens do domínio público, já que por definição este compreende os bens afectos, por lei, a fins de interesse público.

22. Tendo optado pela concessão do serviço público de distribuição de gás natural a uma entidade privada, transferiu para esta não só um conjunto de direitos e de obrigações, como também um conjunto de prerrogativas de autoridade de que dispõe para prosseguir essa atribuição – cfr. art. 23.º, alínea c) do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 8/2000, de 8 de Fevereiro, e concretamente, a prerrogativa de utilização de bens do domínio público [tout court] – ou seja, quer tais bens sejam do Estado, quer sejam do município -, na medida em que tal seja necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural.

23. Assim, o subsolo das vias de circulação que integram o domínio público municipal é afecto na sua utilização à instalação das condutas e equipamentos do serviço público de gás natural, ou seja, a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado.

24. Por conseguinte, em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural, a CML ficou privada dos poderes de administração e disposição sobre a porção do subsolo da via pública considerada necessária à instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão, uma vez que aquela ficou afecta a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado.

25. Deste modo, apenas o Estado, enquanto entidade concedente pode definir, por força da lei que aprovou as Bases da Concessão, as condições em que o concessionário poderá exercer o direito que lhe é atribuído por aquelas bases de implantar no domínio público, qualquer que ele seja, a rede de gás natural, pelo que não pode a CML, sob pena de invasão das atribuições do Estado-concedente, pretender regular as condições do uso pelo concessionário do subsolo das vias públicas considerado necessário à implantação da rede de gás natural de Lisboa.

26. Ora, o acto de liquidação de taxas pela ocupação do subsolo pela rede da Recorrida, sendo praticado por um órgão do município, acaba por invadir a área de responsabilidade e de atribuições do Estado-concedente, ao envolver a administração de um bem dominial cujo uso passou a ficar afecto, por lei, ao próprio Estado, e sobre o qual apenas o Estado poderá dispor o que viola o disposto no artigo 133.º, n.º 2, al.. b) do Código de Procedimento Administrativo.

27. Aliás, e pela mesma razão, não havia aqui também lugar a qualquer acto de licenciamento ou de autorização municipal pela ocupação de parte do subsolo da via pública em virtude da colocação de redes de tubagem para distribuição de gás natural pela Recorrida.

28. O caso da Recorrida não é, aliás, situação única ou excepcional, destacando-se, nomeadamente, o caso do Metropolitano de Lisboa, EP, a quem o Estado, através do Decreto-Lei n.º 439/78, de 30 de Dezembro, conferiu o encargo de manter e desenvolver o serviço público de transportes colectivos fundado no aproveitamento do subsolo de Lisboa conferindo-lhe, por esta forma, o direito de usar o subsolo do domínio público municipal sem que tal uso fique condicionado a licença de ocupação por parte da Câmara Municipal de Lisboa ou ao pagamento de uma taxa municipal de utilização.

29. O que acaba de se dizer sai ainda mais reforçado quando é a própria CML que, em flagrante violação dos mais básicos princípios de Direito Administrativo, resolve oficiosamente – uma vez que a Recorrida, por não lhe reconhecer qualquer legitimidade para a prática do acto, nunca requereu à CML o licenciamento pela ocupação de parte do subsolo da via pública – emitir uma licença de ocupação do subsolo em nome da Recorrida, em 1995, tendo vindo, desde então (e mais uma vez oficiosamente), a renová-la anualmente.

30. Com efeito, estando em causa um serviço público concedido pelo Estado – e não pelo Município – nunca a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal poderia ficar dependente da vontade discricionária do titular desse domínio, sob pena de, se assim fosse, ficarem ameaçados o cumprimento das obrigações contratuais da concessionária e – o que é o mais importante – a regularidade, continuidade e eficiência do serviço (cfr. cláusula 7ª do contrato – Doc. n.º 1 junto à p.i.).

31. Deste modo, e como escrevem o Prof. Doutor Freitas do Amaral e o Dr. Lino Torgal, em parecer junto aos autos sobre a legitimidade das taxas exigidas pela CML à Recorrida, a título de ocupação da via pública com tubagens de gás existentes no subsolo, «parece claro que o princípio da continuidade (do serviço público) não só pressupõe, como exige, que as redes regionais de gás natural geridas pelas concessionárias, enquanto estruturas que suportam o desempenho de uma actividade de serviço público do Estado, se encontrem de modo permanente adequadamente conservadas e operacionais», pelo que para dar cumprimento a essa obrigação «não faria qualquer sentido que essa actuação, no que ao domínio público municipal respeita, ficasse dependente da obtenção de licenças junto dos órgãos competentes dos municípios».

32. Assim, na opinião do Prof. Doutor Freitas do Amaral e do Dr. Lino Torgal, a expressão «a concessionária tem o direito de utilizar, nos termos que venham a ser fixados, as ruas, praças, etc.», constante da alínea c) do art. 23.º do Decreto-Lei n.º 374/89, "não significa, pois, de todo em todo, «nos termos que venham a ser fixados por licença municipal» mas, «pura e simplesmente, que as concessionárias do gás natural terão direito à utilização do domínio público municipal nos termos previstos por cada contrato de concessão».

33. Ora, a este propósito, estipula-se na cláusula 23.ª, n.º 3, do contrato de concessão, apenas, que "a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal deverá, sempre que possível, ser formalizada por protocolo (cfr. Doc. n.º 1 junto à p.i.)" sem dependência, pois, de qualquer acto unilateral, de natureza permissiva, da câmara municipal, admitindo-se inclusivamente a própria dispensa da formalização dessa cedência e utilização, no caso de a mesma resultar inviável.

34. E nem se diga que de acordo com a cláusula 23.º, n.º 3 do contrato de concessão (cfr. Doc. n.º 1 junto à p.i.) o direito ao uso dominial conferido à Recorrida é um direito que, para ser exercido, terá de ser formalizado mediante protocolo com o Município, colocando assim em dúvida o direito ao uso consignado na Base XVII da concessão, uma vez que, como igualmente se explana e conclui no aludido parecer, o mencionado protocolo não é sequer uma condição necessária para que o referido uso se concretize, pois prevê-se que, em caso de desacordo com a autarquia quanto às condições do mesmo, o Estado assegurará directamente o uso em causa, reafectando para o efeito o domínio público necessário à implantação e exploração das infra-estruturas da rede de gás natural.

35. Essa reafectação do bem vai além do que se estabelece na Base XVII pois já não é apenas o uso do bem público pelo concessionário que é garantido pelo concedente, mas sim a própria titularidade do bem dominial, que é retirada ao Município e passa a ser afectada ao concessionário.

36. Tal é por demais demonstrativo da manifesta prevalência do interesse nacional sobre os interesses patrimoniais da autarquia e da consequente compressão dos poderes desta em matéria de administração do seu domínio.

37. Caso se entenda insuficiente o quanto fica dito a propósito da nulidade do acto de liquidação das taxas impugnadas, sempre se dirá ainda que não podem ter a natureza de taxas os tributos exigidos pela CML, porquanto não cabendo a esta o poder de dispor sobre a porção do seu domínio na medida do necessário à instalação da concessionária (em virtude da celebração do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede), falta aqui – para além do supra mencionado requisito da individualização da contrapartida – a própria natureza de contrapartida que seria essencial para que se pudesse falar de uma verdadeira e própria taxa.

38. Efectivamente, quanto muito a CML teria direito, atendendo à desafectação do uso dominial – ainda que limitada a um uso específico – a alguma compensação, na medida em que por força do Decreto-Lei n.º 33/91, complementado pelos despachos que aprovam o traçado da rede, possa ter sido

lesada na sua capacidade de afectar os bens em causa a outros usos e de assim os poder empregar para satisfazer as atribuições a seu cargo. Porém, nunca poderia pretender cobrar regularmente uma taxa.

39. Estamos, assim, perante um tributo que não é exigível, nem devido.

40. Como acima se demonstra, claro se torna que devem proceder os argumentos relativos à nulidade invocada, pelo que não procede a excepção de extemporaneidade invocada pelo IRFP.

41. De qualquer forma, sempre se dirá que, diversamente do sustentado pelo IRFP, os actos que desrespeitam preceitos constitucionais são nulos.

42. Com efeito, o único desvalor para um acto desconforme com a constituição só pode ser a nulidade, mesmo que seja considerada atípica (Professor Marcelo Rebelo de Sousa, in "O valor jurídico do acto inconstitucional").

43. Mais. A recorrida invocou inconstitucionalidades orgânicas, uma vez que entende que o Município criou e aplicou um tributo para qual não tinha competência.

44. Ora, é entendimento da jurisprudência constitucional, citando-se, entre outros, o Acórdão n.º 408/89, de 31 de Janeiro de 1990, que as inconstitucionalidades orgânicas não podem ser convalidadas, uma vez que o vício afecta a própria formação da norma ordinária.

45. Assim sendo, a doutrina – Miguel Galvão Teles, in "Inconstitucionalidade pretérita" nos "Dez anos da Constituição"; Gomes Canotilho e Jorge Miranda nos seus Manuais de Direito Constitucional; e Marcelo Rebelo de Sousa, in "O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional" – tende a aproximar o vício da inconstitucionalidade do regime da nulidade, recusando a possibilidade de convalidação da norma inconstitucional.

46. Também no Acórdão n.º 80/86, o Tribunal Constitucional entendeu que sendo a norma nula desde a origem, por força de inconstitucionalidade, tornam-se igualmente inválidos não somente os efeitos directamente produzidos por ela (e daí a reposição em vigor de normas que haja revogado), mas também os actos jurídicos praticados ao seu abrigo (actos administrativos, negócios jurídicos, etc.).

47. Claro se torna, pois, que, sem prejuízo da nulidade decorrente da violação 133º n.º 2 alínea b) do CPA, matéria que o M.º Juiz a quo não apreciou, estamos, no âmbito das matérias analisadas na douta sentença recorrida, perante nulidades, improcedendo por isso invocada excepção de extemporaneidade.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado ***IMPROCEDENTE, MANTENDO-SE A DECISÃO RECORRIDA.***

Quando assim não se entenda, deverão os autos baixar à primeira instância para conhecimento dos vícios e argumentos invocados pela impugnante, ora recorrida, na p.i. e que não foram analisados na douta sentença recorrida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

É jurisprudência pacífica na Secção a que sustenta que o acto de liquidação feito ao abrigo de norma que viola princípios constitucionais não é nulo, mas apenas anulável e, por isso, a sua anulação há-de ser pedida dentro dos prazos assinados pelo legislador ordinário (Cf., por todos, o acórdão do Pleno de 16.11.05, r. n.º 19/04-50).

Por outro lado nas datas dos factos tributários em causa vigorava o regime de reclamação prévia necessária da liquidação perante o órgão autárquico por ele responsável, nos termos do art. 22.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

No caso dos autos a impugnação judicial nem foi precedida de reclamação prévia, nem foi deduzida dentro do prazo do art. 123.º do CPT.

Sucede, porém, que o Meritíssimo Juiz «a quo» não estabeleceu, na sentença recorrida, os factos necessários à apreciação das questões acabadas de expor.

Sou, assim, de parecer que se ordene a adequada ampliação da matéria de facto e se mande aplicar, depois, o direito acima definido, tudo ao abrigo do art. 730.º do CPC, assim, se dando provimento ao recurso.

As partes foram notificadas deste douto parecer e apenas se pronunciou a Impugnante, dizendo o seguinte:

LISBOAGÁS GDL – SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S.A., *Recorrida nos autos à margem identificados, tendo sido notificada do teor do parecer do Ministério Público, vem, muito respeitosamente, expor e requerer a V. Exa. o seguinte:*

Refere o Ilustre Magistrado do Ministério Público no mencionado parecer que é jurisprudência pacífica que o acto de liquidação feito ao abrigo de norma que viola princípios constitucionais é meramente anulável.

Depreende a Recorrida que, com tal afirmação, se pretende a apreciação da invocação de nulidade como fundamento da presente Impugnação.

A avaliação da invocada nulidade tem consequências na tempestividade da Impugnação e por isso a questão assume uma relevância fulcral.

Sucede porém que também foi invocada uma nulidade relativa à invasão das atribuições do Estado-Concedente, nulidade essa que foi invocada nos artigos 19º e seguintes da p.i. bem como nas contra-alegações de recurso (página 7 e seguintes das mesmas), alegação essa que se reitera.

É ainda abordada a questão relativa à necessidade de reclamação prévia prevista pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro sobre a qual há que relevar o seguinte.

A mencionada Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, foi revogada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto onde, no artigo 30º, se remetia para a aplicação das normas do Código de Processo Tributário.

O Código de Processo Tributário não tinha qualquer previsão relativa à necessidade de reclamação prévia à Impugnação Judicial nos casos idênticos aos presentes autos.

A Impugnação Judicial ora em apreço, deu entrada em tribunal em 09/06/2004, altura em que já estava em pleno vigor as normas processuais do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nessa altura, não existia qualquer previsão relativa à necessidade de reclamação prévia à apresentação da Impugnação Judicial, existindo apenas a norma do artigo 102º n.º 3 do CPPT que dispõe que, no caso de o fundamento da acção ser nulidade, a mesma pode ser intentada a todo o tempo.

De acordo com o disposto no artigo 12º n.º 3 da Lei Geral Tributária – e já assim era no artigo 3º do CPT – a lei processual é de aplicação imediata.

Nestes termos, à data da apresentação da acção, estava em vigor o disposto no artigo 102º n.º 3 do CPPT e o artigo 30º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pelo que não existia necessidade de apresentação de reclamação prévia.

Nestes termos, a Recorrente vem novamente pugnar pela inadmissibilidade da argumentação da Recorrente, bem como não concorda com o parecer do Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Por despacho do Relator, as partes foram convidadas a pronunciar-se, nos termos do art. 715. º, n.º3, do CPC, sobre as questões colocadas na 1.ª instância que não foram apreciadas na sentença recorrida.

A Recorrida reiterou os argumentos invocados nas contra-alegações do recurso.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, na parte que se reporta aos vícios imputados ao acto impugnado, remete para o que referiu nas suas alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. A GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, é concessionária do serviço público da Rede de Distribuição Regional de Gás Natural de Lisboa, nos termos do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, tendo sucedido em todos os direitos e obrigações à GDP - Gás de Portugal, S. A. - art. 8.º n.º l do Decreto-Lei n.º 132/95, de 6 de Junho;

2. Nessa qualidade realizou obras inerentes à rede de distribuição de gás no subsolo;

3. A CML liquidou e exigiu à GDP o pagamento do montante total de 209.400.000$00 (€1.044.482,80), a título de taxa por ocupação da via pública, com tubagens de gás existentes no subsolo, referente ao ano de 1997 (doc. a fls. 83 e s. e 216 e s., o que se dá por integralmente reproduzido);

4. No n.º 17 do art. 21.º da "Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais" para o ano financeiro de 1998 consta: "Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes (por metro linear ou fracção e por ano): a) com diâmetro até 20 cm - 215$00; b) com diâmetro superior a 20 cm – 435$00" (cfr. doc. a fls. 198-198 v., o que se dá por integralmente reproduzido).

3 – O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público suscita a questão da obrigatoriedade de reclamação prévia necessária, nos termos do art. 22.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

Porém, como nota a Impugnante, em 2004, quando apresentou a impugnação, aquela Lei n.º 1/87 já estava revogada pelo art. 36.º, n.º 1, da Lei n.º 42/98, pelo que, não contendo esta Lei qualquer norma semelhante àquele art. 22.º, não era necessária já a referida reclamação prévia.

O que sucede, porém, é que a serem qualificáveis como anulabilidade dos vícios imputados ao acto impugnado, o prazo de impugnação poderia ter-se esgotado na vigência daquela Lei n.º 1/87, por não ter sido deduzida tempestivamente a referida reclamação prévia necessária.

Assim, só no caso de se vir a entender que, ao contrário do que se decidiu na sentença recorrida, os vícios imputados ao acto não são qualificáveis como nulidade, poderá interessar apurar a data exacta em que ocorreram as notificações dos actos impugnados, uma vez que os actos nulos podem ser impugnados a todo o tempo (art. 102.º, n.º 3, do CPPT).

No entanto, mesmo que os vícios sejam qualificáveis como anulabilidade, a ampliação da matéria de facto só se justificará se se concluir que o acto impugnado enferma desses vícios.

Por isso, a necessidade ou não de ampliação da matéria de facto depende da solução que se der às questões da existência e da natureza dos vícios imputados aos actos de liquidação impugnados, designadamente, só se justificará se se concluir que os tributos foram cobrados ilegalmente e o vício que os afecta é gerador de mera anulabilidade.

4 – Na sentença recorrida entendeu-se, em suma,

– que o tributo cobrado relativo à ocupação de domínio público municipal tem a natureza de imposto e não de taxa;

– não estando a criação de impostos atribuída ao poder local, os actos das autarquias que os criem são organicamente inconstitucionais e a sanção jurídica aplicável é a da nulidade por falta de atribuições e usurpação de poder, por o acto de criação de impostos caber ao poder legislativo;

– por isso, os actos de liquidação impugnados são nulos [art. 133.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPA].

Assim, a solução encontrada na sentença recorrida depende da qualificação do tributo em causa como imposto ou taxa, pelo que se começará por abordar essa questão.

5 – A questão da natureza dos tributos cobrados por ocupação do subsolo do domínio público municipal por empresas de distribuição de gás natural foi já apreciada várias vezes por este Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Constitucional, sendo unânime a jurisprudência no sentido de lhes atribuir natureza de taxas.

A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público. ([1])

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspectividade ínsita numa relação sinalagmática.

Nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa, é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da Impugnante, seja ou não exclusivo.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitadas as possibilidades de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público e para outras concessões do seu uso pela autarquia, com cobrança das respectivas taxas.

O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada, naturalmente vocacionada para obtenção de lucros.

De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art. 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público. Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente. ([2])

Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada, não é obstáculo à aplicação da taxação prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público.

Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade.

Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional ([3]) e deste Supremo Tribunal Administrativo ([4]) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado, ao abrigo do disposto no art. 21.º, n.º 17, da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal de Lisboa para o ano financeiro de 1998, têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art. 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987, ([5])

6 – Decidindo-se que os tributos em causa tem a natureza de taxas e não de impostos, fica prejudicado o conhecimento das questões atinentes à tempestividade da sua impugnação, inclusivamente a natureza do vício que existiria se a natureza dos tributos fosse a de impostos.

No entanto, a Impugnante invoca violação do princípio da igualdade, que importa apreciar por força do preceituado no art. 204.º da CRP.

A questão de violação do princípio da igualdade é colocada pela Impugnante ponderando a sua situação e a de uma fábrica hipotética, que usa individualmente o subsolo para aceder ao gás que consome na sua actividade produtiva.

O princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei é estabelecido pelo art. 13.º da CRP.

Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações

iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. ([6])

No caso em apreço, considerando a situação hipotética desenhada pela Impugnante e conjecturando a generalidade das situações possíveis, não se vislumbra como pode ocorrer violação daquele princípio.

Se essa hipotética fábrica é cliente da empresa fornecedora de gás natural, está na situação de qualquer outro cliente, que é manifestamente diferente da que comercializa esse produto: o cliente paga o gás que consome em cujo preço são, ou podem ser, repercutidos os encargos tributários da empresa que o comercializa; aquele não tira lucro da comercialização de gás, enquanto a empresa fornecedora de gás natural visa lucrar com essa comercializção.

Se se trata de uma hipotética fábrica que retira directamente gás do subsolo, se esse subsolo for municipal ou as condutas necessárias para aceder a ele utilizarem subsolo do domínio público municipal da Câmara Municipal de Lisboa não se vê por que razão não poderia haver tributação com a taxa em causa nestes autos.

Se se trata de uma hipotética fábrica que retira gás ou utiliza condutas de gás em subsolo que não se insere no domínio público municipal de Lisboa, então não será tributada com a taxa em causa; mas, claro, a Impugnante, se não utilizasse esse subsolo de bens do domínio público do município de Lisboa também não a pagaria.

Assim, não se vislumbra qualquer discriminação da Impugnante em relação a qualquer outro cidadão a nível da imposição do pagamento da taxa em causa.

7 – A Impugnante suscita, porém outra questão, que não foi apreciada na sentença recorrida, por ficar prejudicada pela posição assumida sobre a legalidade das taxas cobradas.

O ar. 715.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do preceituado no art. 281.º do CPPT e nos arts. 749.º e 762.º, n.º 1, do CPC, estabelece que «*se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários*». ([7])

A aplicação deste art. 715.º, n.º 2, aos recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo em que este tem poderes de cognição restritos a matéria de direito impõe-se por o art. 726.º do CPC não afastar a aplicação daquele n.º 2 do art. 715.º (mas apenas do seu n.º 1) aos recursos de revista. ([8])([9]).

Na parte final das contra-alegações apresentadas no presente recurso jurisdicional, a Impugnante pede que sejam apreciadas essas questões, com baixa do processo à 1.ª instância, mas o regime legal atrás referido impõe que o conhecimento se faça no próprio recurso jurisdicional, desde que tal seja possível (n.º 2 daquele art. 715.º).

Assim, passar-se-á a apreciar a questão, da ilegalidade do tributo por violar o contrato de concessão e a Lei de Bases em que esse contrato assentou e a consequente invasão das atribuições do Estado, geradora de nulidade, à face do disposto no art. 133.º, n.º 2, alínea b), do CPA.

8 – Quanto a esta questão, a tese da Impugnante (que é a de que o DL n.º 33/91, de 16 de Janeiro, que aprovou as bases de concessão, em regime de serviço público, e construção das respectivas infra-estruturas, de redes de distribuição de gás natural ou o contrato de concessão terem alterado o regime dos bens do domínio público municipal) depara com um obstáculo intransponível que é a invalidade constitucional de quaisquer hipotéticas alterações que tivessem sido introduzidas por esses diplomas.

Na verdade, a definição dos bens do domínio público e o seu regime inserem-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e já se inseriam nessa reserva à face da redacção da Constituição vigente em 1991, saída da revisão constitucional de 1989 [art. 168.º, n.º 1, alínea z)].

Assim, essas eventuais alterações só poderiam ser efectuadas pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, o que, não aconteceu, pois o DL n.º 33/91 foi emitido ao abrigo da competência legislativa própria do Governo. ([10])

Por isso, se se pudesse encontrar no referido DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão uma hipotética alteração, total ou parcial, da inclusão do subsolo das estradas municipais no domínio público municipal ou alteração do seu estatuto jurídico, esses diplomas seriam, nessa parte, organicamente inconstitucionais. ([11])

Assim, não pode, com base nos direitos atribuídos à concessionária do serviço público de distribuição de gás natural pelo Governo naquele DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão, concluir que foram por esses diplomas restringidos os poderes da Câmara Municipal de Lisboa de cobrar taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal.

Consequentemente, não pode também, com base naqueles diplomas, concluir-se que a Câmara Municipal de Lisboa invadiu as atribuições do Governo, ao estabelecer taxas pela ocupação do subsolo

do domínio público municipal por empresas que comercializam gás natural, pelo que não ocorre, consequentemente, a nulidade invocada pela Impugnante, prevista no art. 133.º, n.º 2, alínea b), do CPA.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar a impugnação improcedente.

Custas pela Impugnante, neste STA e na 1.ª instância, com procuradoria de 24%.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.*

([1]) Neste sentido, podem ver-se:

– SOUSA FRANCO, Finanças Públicas e Direito Financeiro, volume II, 4.ª edição, página 64;

– ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, volume I, páginas 42-43;

– DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 1996, página 27;

– BRAZ TEIXEIRA, Princípios de Direito Fiscal, 1979, página 43-44;

– PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, volume I, página 165.

([2]) Por exemplo, pode ser compaginável com atribuição constitucional de dominialidade pública a autorização de uso privativo de uma zona do domínio público para construção de um restaurante ou um quiosque, que se destinam a satisfazer necessidades públicas, mas já não o será a autorização da construção de uma residência para uso particular exclusivo.

([3]) Acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006.

([4]) Acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de 27-4-2005, recurso n.º 1338/04.

([5]) Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no art. 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

([6]) Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

– n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 183;

– n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 192;

– n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 396, página 123;

– n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, página 90;

– n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 81;

– n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;

– n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, página 129;

– n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 455, página 152;

– n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 460, página 284;

– n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 485, página 26.

([7]) Não se trata de uma situação enquadrável no art. 684.º-A do CPC, que a Impugnante invoca a fls. 413, pois, relativamente às questões não apreciadas a Impugnante não decaiu, como é pressuposto da aplicação do n.º 1 daquele artigo.

([8]) Trata-se de situação diferente da que, também relativa a conhecimento em substituição, se prevê no art. 753.º, n.º 1, do CPC, para os casos em que o tribunal recorrido não conheceu do mérito da causa, pois, para estes, existe a norma especial do n.º 2 do art. 762.º do CPC, que será aplicável em todos os casos em que o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito.

([9]) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 10-7-2002, proferido no recurso n.º 26688, e de 12-1-2005, proferido no recurso n.º 808/04.

([10]) A mesma inconstitucionalidade orgânica afectaria os diplomas que, relativamente à introdução do gás natural no país, antecederam o DL n.º 33/91, designadamente os Decretos-Lei n.ºs 374/89, de 25 de Outubro, 284/90 e 285/90, ambos de 18 de Setembro, pois nenhum deles se baseou em autorização legislativa.

O mesmo sucede com o DL n.º 8/2000, de 8 de Fevereiro, que alterou aquele DL n.º 33/91, embora estas alterações nunca pudessem ter relevância por as taxas impugnadas se reportarem ao ano de 1997.

([11]) Esta inconstitucionalidade orgânica, conduzindo à invalidade das hipotéticas normas que tivessem alterado a definição ou o regime do domínio público municipal, torna dispensável apreciar outra questão que se poderia equacionar, de inconstitucionalidade material, consubstanciada na possibilidade de leis ordinárias alterarem a definição do conteúdo do domínio público municipal relativamente aos bens expressamente arrolados no art. 84.º da CRP, na redacção de 1989, entre os quais se incluem as estradas.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Julgamento da matéria de facto. Omissão. Remessa para documentos. Remessa para segmentos dos articulados.

Sumário:

I — Não satisfaz a exigência da lei, que impõe ao juiz a discriminação, na sentença, da matéria provada e da não provada, fundamentando, a remessa para segmentos dos articulados e para documentos juntos ao processo.

II — Ao dar por provado um documento, a cujo exame crítico não procede, a sentença apenas estabelece a existência de tal documento, mas não fixa quais dos factos que dele se podem retirar estão provados e quais os que o não estão.

III — Ao dar como provada «a matéria de facto constante dos artigos» da petição inicial que indica, o juiz não procede ao exame crítico das provas, distinguindo entre factos provados e não provados.

Processo n.º: 611/07-30.
Recorrente: Sovereign Trust Portugal – Serviços de Assistência Financeira, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **SOVEREIGN TRUST PORTUGAL – SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA FINANCEIRA, LDA**., com sede em Lagoa, recorre da sentença de 24 de Abril de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 2001 e 2002.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Não é verdade que as facturas emitidas pela recte. não reúnam os requisitos legais, mais concretamente o previsto na alínea b), do n.º 5 do art. 35.º do CIVA,

2.

Com efeito, a mera remissão para os contratos basta para identificar os serviços em questão, dado que tais contratos, que são do perfeito conhecimento da SOVEREIGN TRUST (GIBRALTAR) LTD, identificam os serviços contratados e que à impugnante incumbe prestar, bem como a sua natureza e custo.

3.

Tais serviços foram suficientemente identificados, razão pela qual no decurso do procedimento de inspecção, a Administração Tributária teve acesso a toda a informação que necessitava para levar a cabo cabalmente a sua acção fiscalizadora.

4.

O facto das facturas estarem redigidas em Língua Inglesa também não leva à conclusão que não têm forma legal, pois são aplicáveis, aqui, as normas constantes dos arts. 35º a 39º do CIVA, nos quais vêm estabelecidas as formalidades que as facturas devem respeitar.

5.

Em nenhum destes artigos, ou em qualquer legislação complementar ao CIVA vem prevista a língua em que devem ser redigidas as facturas; com efeito, em relativamente a este ponto existe apenas a orientação da Administração Fiscal citada pelos serviços de inspecção.

6.

Regulam esta matéria os arts. 55º do CPPT e 68º da LGT; estes artigos estabelecem a vinculação da Administração Tributária às suas próprias orientações, conferindo aos contribuintes um maior grau de certeza na interpretação das normas sobre que estas orientações versem.

7.

O que aponta no sentido de ser apenas a própria Administração a vinculada pelas suas instruções (neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, Vislis 2000, pág. 286 e António Lima Guerreiro, LGT Anotada, Rei dos Livros 2000, pág. 314), e não os contribuintes: estes devem pautar a sua actuação pelo estabelecido nas leis fiscais, no caso o CIVA, que estabelece as regras relativas a cada caso.

8.

Aplicando este raciocínio ao facto de as facturas serem emitidas em língua inglesa, dir-se-á que nunca a impugnante poderia ser penalizada com a liquidação adicional de imposto sobre as operações tituladas pelas facturas em questão, por tal facto, posto que tal não decorre de qualquer das leis fiscais em vigor.

9.

Admitindo, por mera hipótese e sem conceder que as referidas facturas não reúnem os requisitos legais apontados pelo Tribunal *a quo,* sempre se dirá, conforme resulta também da jurisprudência citada pelo Tribunal *a quo,* que "A exigência da observância desses requisitos nos referidos documentos - facturas - tem como escopo permitir à Administração tributária o controlo da situação financeira tributária..." (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.05.04, citado pelo Tribunal *a quo).*

10.

Assim, sempre deveria o Tribunal *a quo* ter avaliado se tal omissão era suficiente para impedir a Administração tributária de fiscalizar cabalmente a actuação da recte., o que manifestamente não é o caso.

11.

Ora, a Administração Tributária, no processo de inspecção tributária que desencadeou, solicitou e recolheu toda a informação que entendeu necessária, da qual resulta, conforme o próprio Tribunal *a quo* acaba por reconhecer, que as operações em causa estão isentas de IVA.

12.

Uma leitura mais atenta da jurisprudência citada pelo Tribunal *a quo* leva à conclusão que as situações ali tratadas não são necessariamente idênticas aquela tratada nos autos.

13.

Aliás, em situações idênticas à dos autos, têm entendido os Tribunais de forma diferente: *"E após estas considerações a Mmª Juiz «a quo» debruçou-se sobre as facturas emitidas por* (...) *relativas a comissões sobre serviços prestados na comercialização de vendas.*

Sendo que as facturas não discriminam as vendas sobre que incidiram tais comissões nem a percentagem auferidas com as vendas nem as entidades pagadoras dessas comissões exibiu facturas ou documentos equivalentes do pagamento dessas comissões a AF não revelou tais montantes (tais facturas como passadas na forma legal, por não discriminarem os serviços prestados) como custos e a Mmº juiz entendeu igualmente como deixou referido no ponto 6.1 da sentença que as testemunhas que depuseram sobre tais gastos não mereciam credibilidade pelas razões aí expostas e não contraditadas pelo que nesta parte julgou a impugnação improcedente.»

A recorrente em sede de recurso e quanto a tais facturas veio juntar cópia do contrato efectuado com a A. que se iniciou em 1995 e ao qual são anexadas as facturas (...) *e dá uma explicação referente ao montante aqui descrito chamando em seu socorro o depoimento das testemunhas (...) Ora se tivermos em conta estes dados e os documentos juntos pela Recorrente e o relacionarmos com o depoimento das testemunhas indicadas constata-se que as facturas não relevadas, passam a preencher os requisitos exigidos pelo art. 35º, n.º 5, do CIVA..."*

(cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23.06.2005, em www.dgsi.pt)

Termos em que (…), deve ser dado provimento ao presente recurso e revogada a decisão recorrida, substituindo-se tal decisão por outra que anule as liquidações adicionais impugnadas pelo recte. nos autos».

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo deste modo:

«a)

O artº 28º n.º 1 em conjugação com o n.º 5 do artº 35º do CIVA, cria um dever de documentação com um formalismo muito preciso e rigoroso atendendo às características do IVA, designadamente pela sua natureza plurifásica que determina o mecanismo das deduções.

b)

É esse elevado grau de formalização a que a facturação é sujeita que lhe confere valor probatório para efeitos de direito de dedução.

c)

As facturas que serviram de suporte às liquidações impugnadas, independentemente de não serem redigidas em língua portuguesa, como dispõe o n.º 3 do Dec. Lei n.º 238/86, de 19 de Agosto, não preenchem os requisitos formais mínimos exigidos, pois ao fazer remissão para um contrato a montante não identifica correctamente os serviços, pelo que não estão em condições de comprovar as operações efectuadas pela impugnante.

d)

E da análise desse contrato verifica-se que nele a impugnante se obriga a prestações da mais diversa natureza, nem todas abrangidas pela norma de conflito que determina a tributação no local em que o destinatário tem a sede da sua actividade económica (artº 6º, n.º 9 do CIVA).

e)

Pelo que é manifesto que, face à formalidade exigida, a remissão para tal contrato, feita na facturação, não é bastante para se considerar que estão reunidos os requisitos legais previstos no n.º 5 do artº 35º do CIVA.

f)

Sendo certo que observância desses elementos constitui formalidade substancial.

g)

E por isso, como tem sido sufragado na doutrina e Jurisprudência, designadamente a mencionada na douta sentença, para aferir a efectiva realização das operações a que as facturas se referem, não são admitidos outros meios de prova.

h)

No acórdão citado pela recorrente, na tentativa de demonstrar que em situações idênticas à dos autos, têm entendido os Tribunais de forma diferente ao dos autos, é discutida situação diferente daquela que ora se está a analisar, desde logo porque o que está a ser apreciado é uma liquidação de IRC e consequentemente o enquadramento legal não é similar, nomeadamente o grau de formalismo exigido nas facturas e documentos equivalentes que servem de suporte às operações realizadas.

Termos em que bem decidiu o Meritíssimo Juiz "*a quo",* devendo, por isso, o recurso apresentado improceder (…)».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, «tendo em conta o teor das facturas em questão (cujas cópias se encontram a fls. 75-104)».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«***3. Factos Provados.***

A matéria de facto constante dos art.ºs 1.º a 8.º, 9.º (até à "Impugnante" e desde "não presta"), 10º a 12º, 13º (até à expressão "Impugnante") da petição inicial, 8.º (a expressão "as facturas" e entre as expressões "remissão" e "prestados") e 13.º (desde a expressão "com") da contestação e os documentos de folhas 75 a 104.

4. Factos não provados.

A matéria de facto constante dos art.º 13.º da petição inicial (desde a expressão "sendo") e 14.º da contestação (até à expressão "apresentada")».

3. A leitura da matéria de facto que no antecedente ponto 2. se transcreveu da sentença impugnada, tal qual ela a fixou, patenteia que estamos perante uma absoluta omissão de julgamento sobre os factos.

Conforme se vê dessa matéria de facto, ela consubstancia-se na remissão para parte de alguns artigos da petição inicial, com expressa exclusão de alguns segmentos e expressões, e inclusão de outros; além de se darem como provados vários documentos juntos ao processo.

O artigo 123º do Código de Procedimento e de Processo Tributário impõe ao juiz que, depois de identificar «os factos objecto de litígio», discrimine a matéria provada da não provada, fundamentando, à semelhança do que dispõe o Código de Processo Civil no seu artigo 659º n.º 2. Essa discriminação implica, necessariamente, um juízo que, incidente sobre o material probatório disponível, crie na mente do julgador uma convicção sobre a realidade de determinados factos e/ou sobre a inveracidade de outros.

Os documentos juntos ao processo constituem, por si, na perspectiva em que se coloca a sentença, factos provados. A sua existência, porque constam dos autos, constata-se sem mais. Mas a prova da existência dos documentos (enquanto meios probatórios) é, no caso, irrelevante, e nada tem a ver com o seu conteúdo, esse, sim, a carecer de um juízo probatório que conduza à afirmação sobre quais dos factos neles referidos estão provados e quais os que não estão. Na sentença não há rasto de um juízo desta natureza.

Quanto aos articulados, eles contêm, como revela o teor da própria sentença, vários materiais - factos, juízos de valor, referências ao direito -, por isso que o Mmº. Juiz teve necessidade de, ao remeter para eles, retirar expressões e/ou palavras neles contidas, por alheias à matéria factual. Ainda aqui se não revela que, sobre os factos alegados, o julgador tenha tomado posição, que tenha formulado um juízo crítico fundamentado sobre a sua realidade; tudo o que se apercebe é um labor de separação do que constitui matéria de facto do que o não é.

Eis por que, apesar de a sentença conter um capítulo dedicado à matéria de facto, estamos perante a completa omissão de julgamento sobre os factos materiais da causa.

Essa omissão pode ser conhecida pelo tribunal de recurso independentemente de invocação pelas partes, face ao disposto no 729º n.º 3 do Código de Processo Civil. É que, sem factos assentes, e carecendo o tribunal de recurso, quando actua como de revista – e é o caso – de poderes para os estabelecer ele mesmo, o julgamento não é possível, porque o direito é aplicado às realidades da vida que no processo se apuram.

No sentido do presente, e em caso similar, decidiu este Tribunal em 31 de Outubro de 2007, no processo n.º 596/07, mediante aresto que aqui se seguiu de perto.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário em, concedendo provimento ao recurso, anular a decisão impugnada, para ser substituída por outra que proceda ao julgamento da matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Providência cautelar. Antecipação do juízo sobre a causa principal. Prescrição da obrigação tributária referente a «direitos aduaneiros».

Sumário:

I — Uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

II — Não há lugar à repetição da prestação que tenha sido realizada sem oposição ao exercício do direito prescrito.

III — O processo de providência cautelar, previsto no n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é meio adequado à suspensão de execução de garantia bancária atinente a dívida resultante de obrigação prescrita.

IV — Quando o Tribunal concluir pela verificação da prescrição da obrigação tributária em causa no processo de providência cautelar de suspensão dos «actos de execução de accionamento da garantia bancária», justifica-se «antecipar o juízo sobre a causa principal», nos termos do n.º 1 do artigo 121.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

V — Por força do artigo 99.º da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho), e nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, verifica-se a prescrição da obrigação tributária referente a «direitos aduaneiros» liquidados no dia 21-6-1994, e cuja respectiva impugnação judicial, instaurada em 12-9-1996, tenha estado "parada por causa não imputável ao contribuinte" desde o dia 3-4-1998 até ao dia 1-7-1999.

Processo n.º 717/07-30.
Recorrente: Director da Alfândega de Setúbal.
Recorrido: Antram-Associação Nacional de Transportes e Mercadorias.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Director da Alfândega de Setúbal vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que, nestes autos de providência cautelar de suspensão da eficácia «do acto de execução de accionamento de garantia bancária», em que é requerente a ora recorrida "Antram-Associação Nacional de Transportes Públicos de Mercadorias", antecipando o juízo sobre a causa principal, julgou verificada a «prescrição da dívida em causa nos presentes autos» e anulou «os actos de execução de accionamento da garantia bancária».

1.2 Em alegação, a entidade recorrente apresenta as seguintes conclusões.

1ª A decisão recorrida que anulou os actos de execução de accionamento da garantia bancária n.º 241250 do BES, por ter julgado verificada a prescrição da dívida exequenda, relativa a direitos aduaneiros e a imposto sobre o tabaco, na sequência de pedido de decretamento de providência cautelar de suspensão da eficácia da decisão de execução, que foi notificada a 24 de Abril de 2007, não se limitou a suspender a eficácia do acto, visto que antecipou o juízo sobre a causa principal, embora não possa deixar de ser tida como uma decisão "respeitante à adopção de providências cautelares", para efeitos de imediata produção de efeitos jurídicos, face à necessária interpretação extensiva do n.º 2 do artº 143º do CPTA, na redacção dada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro.

2ª Assim sendo, a decisão judicial de que se recorre tem por efeito impedir, com efeitos imediatos, a execução da decisão de cobrança de direitos aduaneiros e imposto sobre o tabaco, o que constitui grave violação do disposto nos artºs 70º e 244º do CAC, visto que ao abrigo dessa regulamentação comunitária só as autoridades aduaneiras têm competência para adoptar, em primeira mão, a medida cautelar aí prevista, quanto mais não seja a requerimento do interessado, o qual poderá, apenas posteriormente, interpor recurso judicial de decisão administrativa desfavorável através de acção principal e sem prejuízo também de interposição de providência cautelar, apenas nessa fase, que venha a ser acompanhada da competente acção principal, intentada em reacção à decisão das autoridades aduaneiras, a que se reporta o art. 244º do CAC (Cfr. as doutas anotações de Jorge Lopes de Sousa in "Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado", Vol. I, Áreas Editora, 2006, a págs. 1093 - nota 13 - "Tutela cautelar no Código Aduaneiro Comunitário" Cfr. também, Nuno Aleixo, Pedro Rocha e Ricardo de Deus, in Código Aduaneiro Comunitário Anotado e Comentado", Editora Rei dos Livros, 2007, a págs. 1031; Ac. do STA de 28 de Janeiro de 1998, proferido no Proc. n.º 022401, publicado no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 473, pág. 260, em Acórdãos Doutrinais, ano XXXVII n.º 443, Novembro de 1998, pág. 1409, e ainda em Ciência e Técnica Fiscal n.º 389, pág. 217).

3ª Logo, a sentença recorrida ao anular os actos de execução, ao abrigo do n.º 2 do artº 121º do CPTA, desrespeitou manifestamente a regulamentação comunitária, designadamente os arts. 7º e 244º do CAC, em clara violação do n.º 4 do artº 8º do CRP, o qual consagra o princípio do primado do direito comunitário.

4ª Para além do mais, a sentença recorrida ao anular os actos de execução da garantia, decidiu antecipar o juízo sobre a causa principal, por efeito da conversão do processo de providência cautelar num processo para decisão de mérito, fazendo aplicação de um regime que não é de todo aplicável ao contencioso tributário, pois nem o n.º 6 do art. 147º do CPPT, aplicável ao caso dos autos, remete globalmente para as normas do CPTA que regulam as providências cautelares, nem sequer o n.º 4 do art.º 268º da CRP exige a possibilidade de os processos cautelares serem convolados em processos principais, sendo por outro lado certo que, de qualquer modo, a aplicabilidade do art. 121º do CPTA ao contencioso tributário estará à partida afastada, pela circunstância de a aplicação do regime aí previsto

se encontrar limitada aos casos em que "atendendo à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos" se impõe com manifesta urgência a resolução definitiva do caso, o que não ocorre quando estão em causa interesses de natureza patrimonial, ainda para mais de uma entidade garante (recorrida) nos termos de Convenção Internacional, a qual seria suposto que honrasse os seus compromissos, para garantia da segurança jurídica das operações de trânsito e do cumprimento das obrigações fiscais às mesmas associadas, não se socorrendo, ao invés, de sucessivas interposições de recursos, que acabou aliás por perder concludentemente, para vir afinal invocar a prescrição de dívida tributária, tentando dessa forma beneficiar do adiamento sucessivo da resolução judicial definitiva.

5ª Acresce que, tendo o pedido de pagamento sido dirigido à recorrida, a 12 de Agosto de 1996, dentro do prazo de 2 anos a que alude a primeira parte do n.º 2 do art.º 11º da Convenção TIR, na qualidade de associação fiadora, responsável conjunta e solidariamente pela dívida aduaneira constituída, a prescrição nunca ocorreu.

6ª Por outro lado, tendo presente o preceituado no n.º 2 do artº 11º, in fine, da Convenção TIR, a prescrição nunca operaria no caso sub judice, mesmo que não se considerassem aqueles pedidos de pagamento iniciais, pois foi ainda dirigido à ora recorrida, em 24 de Abril de 2007, em sede de procedimento de cobrança, novo pedido de pagamento dos montantes em dívida, muito antes do decurso do prazo de um ano a contar da data em que a decisão judiciária se tornou executória, tendo em conta que o Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, que decidiu em última instância a impugnação judicial deduzida pela recorrida, foi proferido em 28 de Fevereiro de 2007.

7ª Efectivamente, ao contrário do que afirma a sentença de que agora se recorre, o prazo ínsito no n.º 2 do artº 11º da Convenção TIR, deve ser entendido como um prazo de prescrição, por um lado porque, por contraposição, os prazos indicados no n.º 1 do mesmo preceito vêm sendo considerados, pela jurisprudência comunitária e nacional, prazos de caducidade, aplicáveis à situação da recorrida, enquanto associação responsável conjunta e solidariamente com os devedores principais (Cfr. Ac. do TJCE de 23 de Setembro de 2003, proferido no Proc. C - 78/01; e Ac. do STA de 26 de Janeiro de 2005, no Proc. n.º 0582/04, que decidiu a impugnação judicial contra a ora recorrente), e por outro lado, tendo em conta os termos inequívocos do preceito em causa, que utiliza a expressão "pedido de pagamento das quantias visadas nos parágrafos 1 e 2 do artº 8º", o que só pode ser contextualizado no âmbito do procedimento de cobrança a que alude a alínea h) do n.º 1 do artº 54º da LGT, no seio do qual cabe antes falar de prescrição, tanto mais que as quantias em causa já haviam sido liquidadas e comunicadas à recorrente a 28/05/1996 e a 12/09/1996, conforme consta aliás do probatório da sentença recorrida.

8ª Em abono da qualificação do prazo previsto no artº 11º, n.º 2 da Convenção TIR, como prazo de prescrição, refira-se ainda que o artº 454º, n.º 2, das DACAC, previa que a cobrança dos direitos e demais imposições devidas fosse realizada nos termos das disposições comunitárias ou nacionais, o que não podia deixar de constituir já uma clara alusão aos prazos de caducidade previstos no artº 221º do CAC, entendimento que veio a ser confirmado pela redacção do artº 455º-A, introduzida posteriormente nas DACAC, pelo Regulamento n.º 2454/93, da Comissão, que remete quanto ao processo de cobrança para os arts. 217º a 232º do CAC, atenta a omissão do CAC quanto à regulamentação da prescrição, circunstância essa que levará necessariamente a concluir que o n.º 2 do artº 11º da Convenção TIR contém um prazo de prescrição e não de caducidade, ao invés do que considerou a sentença recorrida.

9ª Refira-se ainda que, o equilíbrio que os artºs 221º e 233º do CAC pretendem acautelar, entre, por um lado, a necessidade de proteger os recursos próprios da Comunidade e, por outro, a preocupação de garantir a protecção dos interesses legítimos dos operadores económicos ao nível da segurança jurídica, ficaria seriamente comprometido com o entendimento, adoptado pela sentença recorrida, de que o n.º 2 do artº 11º da Convenção TIR consagra um prazo de caducidade, tendo presente o desfasamento manifesto daí decorrente para com os prazos de caducidade previstos nos nºs 3 e 4 do artº 221º do CAC, o que teria por efeito introduzir um tratamento diferenciado dos operadores económicos, sem que existam interesses constitucionalmente relevantes que o justifiquem, em violação clara do princípio da igualdade consagrado no artº 13º da CRP, aplicável ex vi do n.º 2 do artº 266º da CRP e do artº 55º da LGT.

10ª Ao invés, impõe-se antes considerar, em sede de interpretação conforme à Constituição, que o artº 11º, n.º 2, da Convenção TIR, consagra antes um prazo de prescrição e não de caducidade, assim se conseguindo também a compatibilização desse preceito legal com as disposições conjugadas dos nºs. 3 e 4 do artº 221º do CAC e dos artºs 454º e sgs. das DACAC, atentos inclusivamente os termos da remissão actual constante designadamente do artº 455º-A das DACAC, quanto ao processo de cobrança, para os arts. 217º a 232º do CAC.

11ª De qualquer forma, ainda que não fosse de acolher a qualificação do prazo ínsito no n.º 2 do artº 11º da Convenção TIR como prazo de prescrição, aplicável no caso dos autos, o que de todo o modo não se concede, verifica-se que a sentença ora recorrida fez errada aplicação do art.º 297º do Código Civil, no que toca à aplicação dos prazos de prescrição decorrentes das disposições de direito interno.

12ª Com efeito, ainda que se desconsiderasse o prazo de prescrição previsto no n.º 2 do artº 11º da Convenção TIR, o qual deveria prevalecer do ponto de vista da hierarquia das fontes de direito, nos termos do n.º 2 do artº 8º da CRP, verifica-se que, ainda que se aplicassem os prazos previstos no direito interno, o prazo de prescrição que começou a correr a 1 de Janeiro de 1995 (a dívida constituiu-se a 21 de Junho de 1994), se interrompeu a 16 de Setembro de 1996 com a apresentação da impugnação judicial, por força do n.º 2 do artº 34º do CPT, efeito esse que se degradou em efeito suspensivo pelo facto de o processo ter estado parado para parecer do Ministério Público entre 3 de Abril de 1998 e 1 de Julho de 1999, o que determinou que o aludido prazo de prescrição começasse novamente a correr a partir do dia 4 de Abril de 1999, altura em que ainda se encontrava em vigor o artº 99º da Reforma Aduaneira, na redacção dada pelo D.L. n.º 244/87, de 16 de Junho, aplicável no caso sub judice por estarem em dívida todas as imposições fiscais internas, preceito legal que remetia para o prazo prescricional de 10 anos, previsto no artº 34º do CPT.

13ª Consequentemente, o prazo prescricional aplicável a 4 de Abril de 1999, altura em que o prazo de prescrição começou novamente a correr no caso sub judice, era o de 10 anos decorrente da remissão do artº 99º da Reforma Aduaneira, na redacção do D.L. n.º 244/87, de 16 de Junho, e não o prazo de 8 anos previstos no n.º 1 do artº 48º da LGT, prazo esse mais curto e que, em bom rigor, só se poderia ter por aplicável no caso em apreço a partir de 13 de Novembro de 1999, visto que só nessa data deixou de vigorar a aludida redacção do artº 99º da Reforma Aduaneira, por força do artº 7º do D.L. n.º 472/99, de 8 de Novembro.

14ª Assim sendo, caso se aplicasse o prazo de 8 anos previsto no artº 48º da LGT, a prescrição da dívida só ocorreria a 13 de Novembro de 2007, visto que nos termos do no 1 do artº 297º do Código Civil aplicável ex vi do n.º 1 do artº 5º do D.L. n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo mais curto do que o fixado na lei anterior só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a qual só se possa aplicar às situações constantes da previsão do artº 99º da Reforma Aduaneira, na redacção do D.L. n.º 244/87, 16 de Junho, a partir de 13 de Novembro de 1999.

15ª Não obstante, atendendo a que a aplicação do prazo de prescrição de 8 anos, previsto no artº 48º da LGT, às situações em que se verifique, em sede de liquidação a posteriori, estarem em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, só se tornaria possível a partir de 13 de Novembro de 1999, constata-se que segundo a lei antiga faltaria afinal menos tempo para o prazo prescricional se completar, pois por um lado, desde a data em que começou a correr o prazo de prescrição (01/01/1995) até à data em que se interrompeu o prazo por efeito de apresentação de impugnação judicial (16/09/1996), decorreu um ano, nove meses e dezasseis dias, e por outro, a 04/04/1999, data em que cessou o efeito interruptivo, faltavam 8 anos, 2 meses e 15 dias para se completar o prazo de 10 anos decorrente do n.º 1 do artº 34º do CPT, o que implica que, somados aqueles dois períodos temporais, viesse a ocorrer a prescrição a 19 de Junho de 2007, data ainda assim posterior à data da comunicação para pagamento, acto de execução praticado a 24 de Abril de 2007, anulado pela sentença recorrida com fundamento na prescrição da dívida exequenda, acto que deve ao invés manter-se, sem prejuízo de se constatar que o prazo de prescrição se terá, de todo o modo, novamente interrompido, a 5 de Junho de 2007, por efeito da dedução da providência cautelar pela ora recorrente.

16ª No entanto, caso subsistam dúvidas quanto à qualificação do prazo previsto no n.º 2 do art. 11º da Convenção TIR, aprovada em nome da Comunidade, nos termos do art. 1º do Regulamento (CEE) n.º 2112/78, do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e como tal vinculativo para as Instituições da Comunidade e para os Estados-Membros, por força do n.º 7 do art. 300º (ex- artigo 228º), sempre poderá esse Colendo Tribunal, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, submeter ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as seguintes questões prejudiciais:

1ª questão: Poderá o n.º 2 do art. 11º da Convenção TIR ser interpretado no sentido de conter um prazo de caducidade do direito à liquidação especial relativamente aqueles que decorrem do art. 221º do CAC, ou pelo contrário, deverá aquele preceito ser interpretado no sentido de conter um prazo especial de prescrição, atendendo a que o CAC é omisso quanto à regulamentação da prescrição, prevalecendo assim sobre as normas de prescrição do direito interno?

2ª questão: Independentemente da qualificação do prazo ínsito no n.º 2 do art. 11º da Convenção TIR, deverá o mesmo aplicar-se ao procedimento de cobrança, em prejuízo da aplicação das disposições nacionais?

Nestes termos e nos demais de Direito, que serão doutamente supridos por V. Exas., deverá proceder o presente recurso, com a revogação da sentença recorrida, assim se mantendo o acto pela mesma anulado, sem prejuízo do reenvio prejudicial supra requerido, caso esse Colendo tribunal entenda que a decisão das questões colocadas é necessária ao julgamento da causa.

1.3 A recorrida contra-alegou e produziu as seguintes conclusões.

1. A decisão recorrida ao impedir a execução da decisão de cobrança de direitos aduaneiros não viola o disposto nos artigos 7.º e 244.º do CAC desde logo porque como resulta dos factos provados a ora Recorrida requereu à entidade aqui Recorrente que esta não accionasse a garantia bancária e reco-

nhecesse que a dívida tributária em causa estava prescrita, previamente à instauração da providência cautelar.

2. A suspensão da eficácia do acto executivo do accionamento da garantia mostrou-se o meio necessário a efectivar o direito da ora Recorrida pois como é reconhecido unanimemente pela jurisprudência e dispõe o artigo 304.º, n.º 2, do Código Civil, a satisfação de uma dívida de imposto prescrito não permite a repetição do indevido uma vez reconhecida a prescrição.

3. Aliás, de acordo com a interpretação que o TCJE faz do direito comunitário não é vedado aos particulares intentarem providências cautelares para assegurar a efectividade do direito comunitário, designadamente dos princípios da protecção da confiança legítima, da tutela jurisdicional efectiva e da segurança jurídica.

4. A alegação de que não foi pedida a suspensão do acto de execução vai contra os factos dados como provados na sentença recorrida e parece assentar num formalismo que não se compadece com os princípios da actuação administrativa (cfr., por ex., artigo 69.º, als, a) e b), do CPPT), a aplicação prática do Direito e a melhor jurisprudência sufragada pelo tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

5. A interpretação de que os artigos 7.º e 244.º do CAC não permitem a instauração de uma providência cautelar nos moldes que veio a ser deferido pelo Tribunal a quo constitui uma interpretação constitucionalmente não admissível por sacrificar excessivamente o disposto nos artigos 20.º e 268.º da Constituição, inconstitucionalidade que aqui expressamente se argui.

6. A decisão de conversão da providência cautelar em decisão de mérito ao abrigo do mecanismo legal do artigo 121.º do CPTA agora contestado pela Alfândega não foi minimamente posta em causa quando em devido tempo foi convidada para o fazer e trata-se de uma decisão válida e altamente sustentada pela argumentação vertida pelo Meritíssimo Juiz a quo na sentença recorrida.

7. A dívida de direitos aduaneiros cuja prescrição foi reconhecida pelo Tribunal a quo encontra-se efectivamente prescrita de acordo com a fundamentação e nos termos doutamente explicitados na sentença recorrida.

8. O artigo 11.º da Convenção TIR consagra regras relativamente à caducidade do direito à liquidação de direitos aduaneiros derivados da Convenção TIR, não contendo nenhuma regra sobre a prescrição da dívida aduaneira.

9. O artigo 11.º, n.º 2, segunda parte, da Convenção TIR, consagra uma regra sobre a caducidade do direito à liquidação de direitos aduaneiros quando antes de efectuada a liquidação foi posto em causa judicialmente o primeiro aviso por escrito que as entidades aduaneiras estão obrigadas a fazer à entidade garantida, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, da Convenção TIR.

10. Mesmo que se entendesse que esse prazo de um ano referido na segunda parte do número 2 do artigo 11.º da Convenção TIR era um prazo de prescrição, tratava-se sempre de um prazo de prescrição do direito de liquidar os direitos e não um prazo de prescrição da dívida tributária, matéria esta não regulada pela Convenção nem directamente pelo Código Aduaneiro Comunitário.

11. No caso dos autos e como resultado da factualidade provada, a liquidação foi efectuada tempestivamente, no prazo de dois anos a que alude a primeira parte no número 2 do artigo 11.º da Convenção TIR, tendo sucedido que a dívida de imposto não foi cobrada no prazo previsto na lei encontrando-se, consequentemente, prescrita.

12. Ainda que o artigo 454.º, n.º 2, das Disposições da Aplicação do CAC (na sua redacção inicial) fizesse uma alusão ao artigo 221º do CAC que disciplina sobre a caducidade do direito à liquidação, não se pode afirmar como consequência necessária ou sequer lógica que então o número 2 do artigo 11.º da Convenção TIR regularia sobre a prescrição.

13. Como se deixou demonstrado e ao contrário do que alega a Alfândega não existe nenhum desfasamento manifesto entre os prazos do artigo 221.º, nos 3 e 4 e os prazos do artigo 11.º, n.º 2, da Convenção TIR. Pelo contrário, os prazos são semelhantes pelo que não se verifica nenhuma violação do princípio da igualdade.

14. O artigo 99.º da Reforma Aduaneira (na redacção do Decreto-Lei n.º 244/97, de 16 de Junho) consagra uma norma sobre o prazo da caducidade de liquidar direitos aduaneiros em consequência de actos fraudulentos e não uma norma sobre prescrição da dívida aduaneira.

15. Mas, sem conceder, mesmo que por pura hipótese de exercício académico se considerasse que o artigo 99.º da Reforma Aduaneira consagrava uma norma sobre prescrição, ainda assim - e ao contrário do que alega a Alfândega - a dívida já estaria prescrita.

16. Com efeito, se é indiscutível que a remissão do artigo 99.º para o prazo consagrado no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos se considera efectuada para o prazo de 10 anos consagrado no Código de Processo Tributário desde a entrada em vigor deste último diploma (1 de Julho de 1991) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, diploma este que revoga o normativo anterior, também não pode ser discutido - a isso obriga a boa técnica interpretativa - que a partir de 1 de Janeiro de 1999, com a entrada em vigor da LGT e a revogação do artigo 34.º do CPT (cfr. artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), o novo prazo de prescrição de 8 anos passa-se a aplicar

aos prazos em curso, contado a partir de 1 de Janeiro de 1999 (desde que, segundo o prazo antigo, não falte menos tempo para o prazo se completar a prescrição - artigo 297.º do Código Civil).

17. Mas, no entender da ora Recorrida, ainda que por absurdo se levasse os argumentos expedidos pela Recorrente ao limite, ainda assim, a dívida já estava prescrita pois não ocorreu nenhuma causa interruptiva da prescrição na medida em que, de acordo com o artigo 49.º da LGT, a instauração de uma providência cautelar não é susceptível de interromper a prescrição.

18. Caso Vossas Excelências entendam que subsistem dúvidas na interpretação da Convenção TIR que são essenciais para a boa resolução da causa - o que só por dever de patrocínio se admite - então a Recorrida sugere que sejam submetidas ao TJCE as seguintes questões prejudiciais:

1ª Questão: Contra a sua própria letra, a segunda parte do número 2 do artigo 11.º da Convenção TIR deve ser aplicada aos casos em que o pedido de pagamento das quantias visadas nos parágrafos 1 e 2 do artigo 8.º foi dirigido à associação responsável pelas autoridades competentes antes da apresentação em juízo de qualquer questão relacionada com a aplicação da Convenção ou, conforme resulta directamente da letra da norma, somente às situações em que o pedido de pagamento é apenas efectuado e dirigido após o trânsito em julgado da decisão judiciária?

2ª questão: Independentemente da qualificação do prazo ínsito no n.º 2 do art. 11º da Convenção TIR, deverá o mesmo aplicar-se ao procedimento de cobrança, em prejuízo da aplicação das disposições nacionais?

Nestes termos e nos demais de Direito, que serão doutamente supridos por V. Exas., deverá proceder o presente recurso, com a revogação da sentença recorrida, assim se mantendo o acto pela mesma anulado, sem prejuízo do reenvio prejudicial supra requerido, caso esse Colendo tribunal entenda que a decisão das questões colocadas é necessária ao julgamento da causa.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Vistos a sentença recorrida, as alegações e as contra-alegações de recurso, sou de parecer que, para já, se coloque ao TJCE, ao abrigo do art.º 234º (ex - art.º 177º) do Tratado de Roma, a seguinte questão (sem prejuízo das formuladas pelas partes naquela peça): os artos. 243º n.º 2 als. a) e b) e 244º § 2 do CAC devem, ou não, ser interpretados no sentido de o seu regime prevalecer, em casos como o dos autos, sobre o regime que resulta dos artos. 112º e 128º do CPTA?

1.5 Notificadas sobre o parecer do Ministério Público, a entidade recorrente veio dizer, no essencial, «que a questão suscitada pelo douto parecer do Ministério Público deve ser colocada ao TJCE, se dúvidas subsistirem quanto à impossibilidade de extinção da execução no caso dos autos»; e a ora recorrida veio dizer que «a questão suscitada pelo Digno Representante do Ministério Público se afigura desnecessária para a boa resolução do litígio».

1.6 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Havemos, em primeiro lugar, de enfrentar a questão da possibilidade, no presente caso, do decretamento da providência cautelar de suspensão de eficácia «do acto de execução de accionamento de garantia bancária» – aventada não só pela entidade ora recorrente, mas também, de certo modo, pelo Ministério Público.

O n.º 2 do artigo 304.º do Código Civil estabelece que não pode ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita com ignorância da prescrição. E «este regime é aplicável a quaisquer formas de satisfação do direito prescrito», nos termos do mesmo n.º 2 do mesmo artigo 304.º.

Se o cumprimento da obrigação prescrita é feito com conhecimento da prescrição, há renúncia tácita, nos termos do n.º 2 do artigo 302.º. Se o devedor ignorava que a dívida estava prescrita, não há renúncia, mas a lei não permite a repetição da prestação, como se não fosse devida – cf. Pires de Lima e Antunes Varela, no Código Civil Anotado, vol. 1, 2.ª edição revista e aumentada, em anotação ao artigo 304.º.

Cf., a este respeito por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-9-2007, proferido no recurso n.º 194-07.

Mas, de acordo com os termos do n.º 1 do artigo 304.º do Código Civil, uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

E o n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário consagra «providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários».

Para obter tal providência cautelar, deverá o requerente, e nos termos do mesmo n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária (…)».

Neste tipo de processos – diz Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, I vol. a pp. 1095 e ss., em anotação ao artigo 147.º –, «deverá entender-se que há receio de lesão irreparável quando a não adopção da medida cautelar provoque uma situação de facto consumado, isto é, uma situação em que, no caso de procedência da pretensão formulada no processo principal, não será possível reconstituir a nível da esfera jurídica do requerente

a situação que existiria se a sua pretensão tivesse sido objecto de decisão no próprio momento em que foi formulada».

E a este entendimento não pode obstar o disposto no artigo 244.º do Código Aduaneiro Comunitário. Sob o título "Direito de recurso", este artigo 244.º estabelece como segue.

A interposição de recurso não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada.

Todavia, as autoridades aduaneiras suspenderão, total ou parcialmente, a execução dessa decisão sempre que tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou que seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado.

Quando a decisão contestada der origem à aplicação de direitos de importação ou de direitos de exportação, a suspensão da execução dessa decisão fica sujeita à existência ou à constituição de uma garantia. Contudo, essa garantia pode não ser exigida quando possa suscitar, por força da situação do devedor, graves dificuldades de natureza económica ou social.

Este artigo 244.º do Código Aduaneiro Comunitário não deve impressionar em demasia, pois mais não é do que a afirmação no campo estritamente aduaneiro de um princípio de procedimento tributário geral, de que não é a impugnação judicial (a "interposição de recurso" de que se fala) que tem a virtualidade de um efeito suspensivo da execução do acto tributário de liquidação.

Com efeito, nos termos do artigo 244.º em foco, e muito embora essa garantia não deva ser exigida «quando possa suscitar, por força da situação do devedor, graves dificuldades de natureza económica ou social», tal como no direito procedimental e processual tributário geral, «a suspensão da execução dessa decisão fica sujeita à existência ou à constituição de uma garantia».

E a lei, modelarmente aliás, não deixa de preceituar que «Todavia, as autoridades aduaneiras suspenderão, total ou parcialmente, a execução dessa decisão sempre que tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou que seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado».

Consta dos autos que a ora recorrida «apresentou junto da Alfândega de Setúbal requerimento a informar que o imposto cujo pagamento foi solicitado (…) se encontra prescrito, solicitando o conhecimento da prescrição, e que se abstenha de executar a garantia prestada».

A este requerimento a entidade ora recorrente respondeu não ter ocorrido a prescrição, pelo que indeferiu o pedido de abstenção de execução da garantia bancária.

Ora, considerando que o pagamento de uma dívida prescrita não pode fundamentar a devolução ou "repetição do indevido", significa que, no caso, o indeferimento pela Administração Aduaneira do pedido da ora recorrida, de abstenção de execução da garantia bancária, a não ser contrariado judicialmente, geraria uma situação de facto consumado quanto à satisfação de uma dívida que a ora recorrida tem por prescrita.

E a possível procedência da pretensão formulada no processo principal (anulação dos actos de execução da garantia em contrário da verificação da prescrição da dívida garantida) não permitiria reconstituir a situação que existiria na hipótese de a pretensão da ora recorrida dever ter sido objecto de deferimento (de não execução da garantia por virtude de prescrição da dívida garantida) no próprio momento em que tal pretensão efectivamente foi formulada (junto da Administração Alfandegária e neste processo de providência cautelar).

Como assim, havemos de dizer que a requerente, ora recorrida, invoca e prova no caso «o fundado receio de uma lesão irreparável». E que, perante a alegação de prescrição da obrigação tributária, cujos actos de execução da respectiva garantia estão em causa, é evidente o periculum in mora para a ora recorrida da decisão favorável que viesse a ser proferida na acção principal.

É forçoso concluir, então, que foi bem admitida a requerente, ora recorrida, a obter a providência cautelar achada adequada à defesa do direito que alega – ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Impressionado talvez por sinais no caso de um espesso fumus boni juris, o Tribunal a quo abalançou-se muito para além da summaria cognitio, característica natural de toda a providência cautelar, e antecipou o julgamento da causa principal.

Importa, por isso, equacionar agora a questão da possibilidade de antecipação do julgamento da causa principal.

Jorge Lopes de Sousa (ob. e loc. citados) explica que «tendo os processos de providências cautelares a favor dos contribuintes e outros obrigados tributários natureza instrumental, por estarem vocacionados para assegurar a utilidade de decisões a proferir noutros processos, o regime previsto neste artigo 147.º para as intimações para comportamento é manifestamente insuficiente para definir o regime jurídico daqueles processos»; «por isso, há que fazer apelo à legislação subsidiária arrolada no artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, fazendo opção entre ela de acordo com a natureza dos casos omissos, como nele se refere, o que conduz à aplicação subsidiária das regras do CPTA sobre providências cautelares»; «assim, o regime aplicável às providências cautelares previstas neste artigo 147.º, n.º 6, será constituído pelas especialidades que puderem ser aplicáveis constantes

dos n.ºs 3 e 4 deste artigo 147.º, pelo regime geral das providências cautelares reguladas no CPTA e pelas normas do contencioso tributário de aplicação geral».

E sobre a possibilidade de decisão da causa principal no processo cautelar, o mesmo Autor (ob. e loc. citados) refere que «uma inovação introduzida pelo CPTA é a possibilidade de, na pendência do processo da providência cautelar, se houver "manifesta urgência na resolução definitiva do caso, atendendo à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos", o tribunal antecipar o juízo sobre a causa principal, isto é, converter o processo de providência cautelar num processo para decisão de mérito (artigo 121.º, n.º 1, do CPTA)».

Todavia, entende ainda o mesmo Autor (ob. e loc. citados) que é «duvidosa a possibilidade de aplicação do regime daquele artigo 121.º no contencioso tributário, pois a sua aplicabilidade está limitada aos casos em que a natureza das questões e a gravidade dos interesses envolvidos imponham "manifesta urgência na resolução definitiva do caso" e essa limitação parece afastar a possibilidade de aplicar esse regime quando estão em causa meros interesses de natureza patrimonial, como sucede normalmente nos processos tributários».

Sob a epígrafe "Decisão da causa principal", o artigo 121.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos dispõe como segue.

1. Quando a manifesta urgência na resolução definitiva do caso, atendendo à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos, permita concluir que a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar e tenham sido trazidos ao processo todos os elementos necessários para o efeito, o tribunal pode, ouvidas as partes pelo prazo de 10 dias, antecipar o juízo sobre a causa principal.

2. A decisão de antecipar o juízo sobre a causa principal é passível de impugnação nos termos gerais.

Como se vê, a lei diz que o Tribunal para «antecipar o juízo sobre a causa principal» deve chegar à conclusão de «que a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar».

E deve o Tribunal atender «à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos», como corroborante dessa conclusão-decisão de antecipação do julgamento da causa principal, de molde a deduzir daí «a manifesta urgência na resolução definitiva do caso», exigindo-se ainda que na situação «tenham sido trazidos ao processo todos os elementos necessários para o efeito» (o que, por óbvio, parece que nem seria necessário dizer).

Liminarmente, diremos do nosso entendimento de que a pura situação de estarem em causa na providência cautelar "meros interesses de natureza patrimonial" não deverá por si só consequenciar um juízo impeditivo do julgamento antecipado sobre a causa principal – pois a verdade é que, em abstracto e a anteriori, não poderá dizer-se dos conflitos de interesses de natureza patrimonial que, pela circunstância simples de serem patrimoniais apenas, lhes faltará sempre a dignidade bastante e a gravidade suficiente (que lhes confira urgência de resolução).

Deve aqui dizer-se, aliás, que são naturalmente conceitos relativos, com um alto grau de indeterminação, os conceitos legais utilizados – da "natureza" das questões, e da "gravidade" dos interesses –, cujo verdadeiro conteúdo só em concreto é possível preencher, gozando o juiz em situações que tais de uma irrecusável margem de subjectividade na interpretação e aplicação da lei.

De resto, a enunciação legal – falando de "natureza das questões", de "gravidade dos interesses envolvidos" – não se revela nem taxativa nem exaustiva, podendo, por tal sinal, outras causas ou outros factores, não expressamente previstos na lei, fundamentar ou contribuir para fundamentar a conclusão do Tribunal de que «a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar».

É nosso entendimento, ainda, que, em face dos termos da lei e das circunstâncias do caso concreto, o juiz, «atendendo à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos», pode ter de atender preponderantemente ou «à natureza das questões» em causa ou «à gravidade dos interesses envolvidos», para daí depreender «a manifesta urgência na resolução definitiva do caso» e, assim, concluir que «a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar», consequentemente, acabando por decidir «antecipar o juízo sobre a causa principal».

No presente processo de providência cautelar, a decisão de antecipação do julgamento da causa principal oferece a seguinte fundamentação – cf. fls. 120 deste processo.

Compulsados os autos para a decisão da providência cautelar requerida, e após um estudo dos autos de impugnação n.º 67/99 que se encontra apenso, entendo que foram trazidos ao processo cautelar todos os elementos necessários que permitam o julgamento sobre o mérito da causa principal.

Por outro lado, em face da natureza da questão (prescrição) e a gravidade dos interesses envolvidos (a mora que se pode verificar na decisão da acção principal, face ao grande volume de processos pendentes, independentemente do sentido da decisão final, implicará custos financeiros elevados para qualquer das partes, considerando o elevado montante em causa e a garantia prestada, e por outro lado, o processo de impugnação n.º 67/99 refere-se a imposto liquidado em 1996, cuja decisão definitiva não se deve alongar por mais uma série de anos, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional

efectiva plasmada no artigo 268.º n.º 4 da CRP) entende-se que há manifesta urgência da resolução definitiva do caso, pelo que a situação em causa, não se compadece com a simples adopção da providência cautelar devendo ser antecipado o juízo sobre a causa principal, nos termos do disposto no artigo 121.º n.º 1 do CPTA.

O Tribunal a quo, como se vê, resolveu antecipar o juízo sobre a causa principal, nos termos do disposto no artigo 121.º n.º 1 do CPTA, por haver concluído «que a situação em causa não se compadece com a simples adopção da providência cautelar», depois de se ter apercebido que «há manifesta urgência da resolução definitiva do caso», «em face da natureza da questão (prescrição)» «e a gravidade dos interesses envolvidos» (mormente os «custos financeiros elevados para qualquer das partes, considerando o elevado montante em causa e a garantia prestada», especialmente por causa da «mora que se pode verificar na decisão da acção principal, face ao grande volume de processos pendentes»).

No presente processo de providência cautelar de suspensão dos actos de execução de garantia bancária, a prescrição da obrigação que está na base da dívida garantida aparece como a questão essencial a decidir.

Pode dizer-se que, tanto para a decisão do processo de providência cautelar de suspensão dos actos de execução da garantia bancária, como para a decisão a proferir na acção (principal), de anulação dos actos de execução dessa mesma garantia, é necessário um juízo prévio acerca da verificação, ou não, da prescrição da obrigação que origina a dívida garantida.

E esse juízo prévio de prescrição há-de assentar fundamentalmente sobre os mesmos elementos que se querem seguros, tanto no presente processo de providência cautelar, como na respectiva acção principal, pois que a declaração de prescrição de uma obrigação, pela própria natureza das coisas, não se compagina com uma averiguação meramente perfunctória de uma prescrição cuja verificação seja apenas provável ou simplesmente aparente.

Entendemos, assim, que, muito para além da real pertinência dos fundamentos relativos «à gravidade dos interesses envolvidos» apontados no Tribunal a quo, a «natureza» de uma questão como a prescrição pode, por si só, justificar a antecipação de um juízo sobre a causa principal.

Na verdade, emitido que seja um juízo sobre a efectiva verificação da prescrição da obrigação em causa, pode manifestar-se desde logo a necessidade premente de uma resolução definitiva do caso, já que se afigura perdulário e inútil adoptar em tal circunstância uma simples providência cautelar.

Como assim, tendo o Tribunal a quo, no presente processo de providência cautelar, concluído por que se verificava a prescrição da obrigação tributária em causa, aparece bem estribada a decisão de antecipação de um juízo sobre a causa principal, pois que respeita os ditames legais – decisão à qual, de resto, as partes, notificadas para o efeito do seu proferimento, nada vieram opor (cf. fls. 120 e ss.).

Outra questão é a da pertinência, ou não, do pedido de "reenvio prejudicial" para o Tribunal de Justiça da União Europeia a ponto de saber se «o n.º 2 do artigo 11.º da Convenção TIR» deverá ser «interpretado no sentido de conter um prazo especial de prescrição».

O artigo 234.º (ex-artigo 177.º) do Tratado CEE reza como segue.

O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

a) sobre a interpretação do Tratado;

b) sobre a validade e interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade;

c) sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por um acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre a questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

O principal texto legislativo que rege o regime TIR é a Convenção Aduaneira Relativa ao Transporte Internacional de Mercadorias Efectuado ao Abrigo das Cadernetas TIR (Convenção TIR - 1975), concluída sob os auspícios da Comissão Económica para a Europa das Nações Unidas (CEE/ONU) – cf. o Decreto-Lei n.º 102/78, publicado no 1.º Suplemento da 1.ª série do Diário da República, de 20-9-1978.

A Convenção TIR foi adoptada pela Comunidade Europeia em nome dos Estados-Membros pelo Regulamento (CE) n.º 2112/78, de 25 de Julho de 1978.

Assim, estamos francamente em presença do que, nos termos da alínea b) do supracitado artigo 234.º do Tratado CEE, se designa de «actos adoptados pelas Instituições da Comunidade», em relação aos quais o Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a respectiva validade e interpretação.

Sendo real a pertinência da questão para a resolução da causa, e desconhecendo-se a existência de interpretação anterior do Tribunal de Justiça sobre a questão, acontece, porém, que o problema de saber se «o n.º 2 do artigo 11.º da Convenção TIR» deve, ou não, ser «interpretado no sentido de conter

um prazo especial de prescrição», constitui, segundo o nosso entendimento, uma questão totalmente clara no sentido de que o n.º 2 do artigo 11.º da Convenção TIR não contém um «prazo especial de prescrição», mas, diversamente, e sem qualquer violação do Direito Comunitário (que se veja), prevê um prazo de caducidade do direito de liquidar, ou um prazo de notificação para pagamento da liquidação (como adiante melhor se poderá ver).

E, consoante é jurisprudência corrente do Tribunal de Justiça, «o artigo 177.º, 3.º parágrafo do Tratado (agora 234.º), deve ser interpretado no sentido de que uma jurisdição, cujas decisões não são susceptíveis de um recurso judicial de direito interno, é obrigada, sempre que uma questão de direito comunitário lhe é posta, a observar a sua obrigação de reenvio, a menos que tenha concluído que a aplicação correcta do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável» – cf., por todos, o acórdão de 6-10-1982, proferido no caso CILFIT, sumariado em João Mota de Campos, in Manual de Direito Comunitário, Fundação Calouste Gulbenkian, 2000, a pp. 404 e 405, onde se trata da "total clareza da norma em causa" como excepção à obrigação de reenvio.

Termos em que se indefere o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, da entidade ora recorrente, e também o da ora recorrida, por se prender com a mesma problemática (o pedido de reenvio do Ministério Público está prejudicado pela resposta dada supra à questão da possibilidade, no presente caso, de providência cautelar de suspensão de eficácia «do acto de execução de accionamento de garantia bancária»).

E, então, em face do teor da sentença recorrida (que julgou verificada a «prescrição da dívida em causa nos presentes autos»), das posições assumidas pela entidade recorrente e pela recorrida, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se ocorre, ou não, a prescrição da obrigação tributária referente ao «pagamento do montante de € 170.919,69 relativo a direitos aduaneiros».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) Em 21/06/1994 a Alfândega de Setúbal apurou uma dívida de imposto aduaneiro da CEE e imposto sobre o tabaco no montante total de Esc. 212.811.748$00 no âmbito do processo de cobrança a posteriori n.º 45/95 (cfr. documentos a fls 15 a 21 dos autos).

B) A requerente, na qualidade de responsável solidária enquanto Associação Nacional de Transportes, foi notificada pela Alfândega de Setúbal para o pagamento da dívida mencionada na alínea anterior nos termos do disposto no n.º 2 e 3 do art.º 10.º da Convenção TIR (cfr. documento a fls 20 dos autos).

C) Em 28/05/1996 a requerente foi notificada pela Alfândega de Setúbal do deferimento do pedido de prestação de garantia bancária (cfr. documentos a fls 22 dos autos).

D) Em 12/09/1996 a requerente prestou a garantia bancária n.º 241250 do Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa no montante de Esc. 34.266.100 para garantir o montante exigido pela Direcção de Alfândega de Setúbal por dívida de imposto sobre o tabaco e direitos aduaneiros CEE (cfr. documento a fls 23 dos autos).

E) Em 16/09/1996 a requerente apresentou no Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa impugnação judicial da liquidação mencionada em A) que assumiu o número processual 28/96 e posteriormente no tribunal tributário de 1ª instância de Setúbal o número processual 67/99 (cfr. processo de impugnação em apenso).

F) O processo de impugnação mencionado na alínea anterior esteve para vista do Ministério Público entre 03/04/1998 a 1/07/1999 (cfr. fls 480 a 499 do processo de impugnação em apenso).

G) Em 19/01/2000 foi proferida sentença nos autos de impugnação n.º 67/99 do tribunal tributário de 1.ª instância de Setúbal que julgou a impugnação improcedente (cfr. fls 518 a 534 do processo de impugnação em apenso).

H) Em 25/11/2003 foi proferido Acórdão pelo TCA, processo n.º 4898-01 que revogou a sentença recorrida e anulou a liquidação impugnada (cfr. fls 623 a 629 do processo de impugnação em apenso).

I) Em 26/01/2005 foi proferido acórdão pelo STA que revogou o acórdão mencionado na alínea anterior e manteve a decisão proferida em instância (cfr. fls 769 a 775 do processo de impugnação em apenso).

J) Em 28/02/2007 foi proferido acórdão da secção do Pleno do STA, processo n.º 528/04-50 no processo de impugnação mencionado em E) que julgou findo o recurso (cfr. fls 1003 e ss do processo de impugnação em apenso).

K) A Alfândega de Setúbal, na sequência do trânsito em julgado do Acórdão do STA mencionado na alínea anterior, remeteu ofício à requerente, que a notifica para, no prazo de 10 dias, proceder ao pagamento do montante de € 170.919,69 relativo a direitos aduaneiros, sob pena de ser accionada a garantia bancária do Banco Espírito Santo (cfr. documento a fls 11 dos autos).

L) Em 02/05/2007 a requerente apresentou junto da Alfândega de Setúbal requerimento a informar que o imposto cujo pagamento foi solicitado pelo ofício mencionado na alínea anterior se encontra prescrito, solicitando o conhecimento da prescrição, e que se abstenha de executar a garantia prestada (cfr. documento de fls 12 dos autos).

M) Em 07/05/2007 foi proferido despacho pelo Director da DGAIEC no sentido de que o facto de ter havido uma interrupção superior a um ano não se deve a facto imputável a administração tributária, e a norma do art.º 49º n.º 2 da LGT foi expressamente revogada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/12, pelo que confere à requerente um prazo suplementar de 10 dias para proceder ao pagamento do montante de € 170.919,69, e que decorrido o prazo sem ser efectuado o respectivo pagamento será accionada a garantia bancária prestada (cfr. documento a fls 13 e 14 dos autos).

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

2.2 A Convenção TIR-1975 visa no fundamental «facilitar os transportes internacionais de mercadorias por veículos rodoviários», considerando «que o melhoramento das condições dos transportes constitui um dos factores essenciais para o desenvolvimento da cooperação» entre as Partes contratantes – cf. os considerandos preliminares da Convenção.

Para os fins desta Convenção, entende-se por «operação TIR», o transporte de mercadorias de uma estância aduaneira de partida até uma estância aduaneira de destino, sob o regime, designado por «regime TIR», estabelecido pela Convenção; e por «associação responsável», uma associação aprovada pelas autoridades aduaneiras de uma Parte contratante para servir de fiadora das pessoas que utilizam o regime TIR – cf. o artigo 1.º da Convenção.

A associação responsável comprometer-se-á a pagar os direitos e taxas de importação ou de exportação devidos, acrescidos, se for caso disso, de juros de mora que deveriam ter sido pagos por virtude das leis e dos regulamentos aduaneiros do país em que tiver sido constatada uma irregularidade relativamente a uma operação TIR. A referida associação será responsabilizada, conjunta e solidariamente com as pessoas devedoras das quantias acima mencionadas, pelo pagamento dessas quantias – cf. o n.º 1 do artigo 8.º da Convenção.

O pedido de pagamento das quantias visadas nos parágrafos 1 e 2 do artigo 8.º será dirigido à associação responsável nunca antes de três meses, contados a partir da data em que essa associação tiver sido avisada da não quitação, da quitação com reservas ou da quitação obtida abusiva ou fraudulentamente, e nunca depois de dois anos contar da mesma data. Todavia, relativamente aos casos que forem apresentados em juízo no prazo de dois anos atrás indicado, o pedido de pagamento será feito no prazo de um ano, a contar da data em que a decisão judiciária se tornou executória – cf. o n.º 2 do artigo 11.º da Convenção.

Como se vê, a Convenção TIR, em troca de «facilitar os transportes internacionais de mercadorias por veículos rodoviários», sujeita «a associação responsável», «conjunta e solidariamente com as pessoas devedoras», a responsabilidade de «pagar os direitos e taxas de importação ou de exportação devidos, acrescidos, se for caso disso, de juros de mora que deveriam ter sido pagos por virtude das leis e dos regulamentos aduaneiros do país em que tiver sido constatada uma irregularidade relativamente a uma operação TIR»; e estabelece que «o pedido de pagamento das quantias visadas» «dirigido à associação responsável» deva ser feito em determinados prazos (os indicados no n.º 2 do artigo 11.º da Convenção).

Mas a Convenção TIR nada estabelece quanto à extinção (nomeadamente por prescrição) de tal obrigação de pagamento, uma vez feito, nos prazos determinados, «o pedido de pagamento das quantias visadas».

Nos termos do artigo 99.º da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho), «Sempre que as autoridades aduaneiras verificarem que não foi possível determinar o montante das imposições a cobrar em consequência de um acto fraudulento, bem como quando verificarem que se encontra em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, o prazo para a acção de cobrança é o previsto no art.º 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL. n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963».

O acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-9-2006, proferido no recurso n.º 315/06 fez aplicação do artigo 99.º da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho) à caducidade, no entendimento, porém, de que a "acção de cobrança" abrange quer a caducidade quer a prescrição, sendo certo que o dito artigo se socorreu das regras da prescrição.

Entendimento a que decididamente aderimos, determinando-se a aplicação do dito artigo 99.º da Reforma Aduaneira (também) à prescrição das obrigações tributárias aduaneiras.

O artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, sob a epígrafe "(Prescrição das dívidas de contribuições e impostos. Prazo. Interrupção. Conhecimento oficioso)", dispõe, no seu corpo, que «É de vinte anos, sem distinção de boa ou má fé, o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado, se prazo mais curto não estiver fixado na lei. A prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial». E o seu § 1.º acrescenta que «A reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição. Cessa, porém, este efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante

mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação».

Correspondentemente ao artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário (diploma entrado em vigor em 1 de Julho de 1991, conforme o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, da respectiva aprovação), veio dispor, sob a epígrafe de "Prescrição das obrigações tributárias", que «A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei» (n.º 1); que «O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial» (n.º 2); e que «A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação» (n.º 3).

E, sucedendo a este artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 48.º da Lei Geral Tributária (em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 1999), dispõe, no seu n.º 1, que «As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

Aqui chegados, pudera-se fazer problema saber se o prazo da lei nova (Lei Geral Tributária) se começará a contar apenas a partir da entrada em vigor (em 13-11-1999) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8-11 [cf. conclusões 13.º e seguintes da recorrente].

Considera-se no próprio preâmbulo deste Decreto-Lei n.º 472/99, de 8-11, que «as soluções da lei geral tributária prevalecem obviamente sobre as normas em sentido contrário dos vários códigos e leis tributárias que ficaram, a partir de 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, revogadas tacitamente, por incompatibilidade. Apenas ficou salvaguardada a legislação especial. Essa ressalva, no entanto, não pode fundamentar soluções desarmónicas com as da lei geral tributária, que ponham em causa a unidade do sistema fiscal».

De resto, o artigo 99.º da Reforma Aduaneira (na redacção deste Decreto-Lei n.º 472/99, de 8-11) refere-se a «impostos a cobrar na sequência da prática de actos fraudulentos» (apenas) e estabelece claramente um prazo de caducidade, e não de prescrição, ao estatuir, ipsis verbis, que «o direito de liquidar os impostos caduca no prazo de oito anos, contados da data em que ocorreu o facto tributário».

Como assim, não se vê razão para que, por causa do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8-11, o prazo de prescrição de oito anos da Lei Geral Tributária não se comece a contar imediatamente da entrada em vigor desta Lei Geral (em 1-1-1999).

Em correspondência essencial com o n.º 3 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe de "Interrupção e suspensão da prescrição" estabelece que "A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição» (n.º 1); que «A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação» (n.º 2); e que «O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso» (n.º 3).

Verificando-se uma sucessão de leis no tempo no que respeita ao prazo de prescrição, para saber qual a lei aplicável, há que convocar o artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, que dispõe que «a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

Isto é, se a lei nova fixar um prazo mais curto do que o fixado na lei antiga, então, se, segundo a lei antiga faltar menos tempo, do que o fixado pela lei nova, para o prazo se completar, é aplicável a lei antiga; mas, se, segundo a lei antiga faltar mais tempo para o prazo se completar, a lei nova é aplicável aos prazos que já estiverem em curso, sendo que o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei. O que bem se compreende, já que assim se concretiza a intenção do legislador: reduzir o prazo, sem operar qualquer efeito retroactivo – cf., por exemplo, e por mais recente, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06.

Como referem Ruben Carvalho e Francisco Pardal, citando Manuel Andrade, a situação em causa "reconduz-se a uma suspensão e reatamento do curso da prescrição" – cfr. Código de Processo das Contribuições e Impostos anotado, 2.ª edição, pp. 182/183. Em tal hipótese, e ao contrário do que acontece no Código Civil – artigo 326.º -, não começa a correr um novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente. Uma vez que a lei faz cessar o efeito interruptivo, não se inutiliza o prazo já decorrido, procedendo-se à contagem do prazo em termos da dita suspensão e reatamento do prazo prescricional. Como refere Benjamim Rodrigues, Problemas Fundamentais de Direito Tributário, p. 285, na dita hipótese, o efeito interruptivo – que, de

outro modo, inutilizaria todo o tempo decorrido anteriormente – degenerou-se em simples suspensão por um ano. Ou, de outro modo: aí, a interrupção da prescrição converte-se em mera suspensão (cf., ainda o mesmo acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 112/06).

Como se vê, para julgar decorrido o prazo de prescrição, é necessário fazer-se a prova de um facto positivo: o de se ter escoado o lapso de tempo fixado na lei para a prescrição; e a prova de um facto negativo: o de inexistência de causa de interrupção ou de suspensão da prescrição, durante esse lapso de tempo indicado na lei.

Cf. o que acaba de dizer-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-3-2007, proferido no recurso n.º 1171/06.

2.3 No caso sub judicio, «no âmbito do processo de cobrança a posteriori n.º 45/95», foram liquidadas, em 21-6-1994, dívidas respeitantes a «imposto aduaneiro da CEE e imposto sobre o tabaco» [cf. alínea A) do probatório].

A requerente, ora recorrida, na qualidade de responsável solidária enquanto Associação Nacional de Transportes, foi notificada pela Alfândega de Setúbal para o pagamento da dívida mencionada, nos termos do disposto no n.º 2 e 3 do artigo 11.º da Convenção TIR – cfr. o documento de fls. 20 dos autos.

Em 12-9-1994, foi pela ora recorrida prestada garantia bancária em relação a essas dívidas [cf. alínea D) do probatório].

Em 16-9-1996, a ora recorrida apresentou impugnação judicial da liquidação das ditas dívidas «de imposto aduaneiro da CEE e imposto sobre o tabaco» [cf. alínea E) do probatório].

A dita impugnação veio a ser julgada finda, por acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-2-2007, transitado em julgado –, mantendo-se a decisão da 1.ª instância (e também do Supremo Tribunal Administrativo), de improcedência da proposta impugnação judicial [cf. alíneas G) a K) do probatório].

A Alfândega de Setúbal, na sequência do trânsito em julgado do referido acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, remeteu ofício à ora recorrida, em que a notifica para, no prazo de 10 dias, proceder ao «pagamento do montante de € 170.919,69 relativo a direitos aduaneiros», sob pena de ser accionada a garantia bancária do Banco Espírito Santo [cf. alínea K) do probatório].

Em 2-5-2007 a ora recorrida apresentou junto da Alfândega de Setúbal requerimento a informar que o imposto cujo pagamento foi solicitado pelo ofício mencionado na alínea anterior se encontra prescrito, solicitando o conhecimento da prescrição, e que se abstenha de executar a garantia prestada (cf. o documento de fls. 12 dos autos).

Em 7-5-2007 foi proferido despacho pelo Director da DGAIEC no sentido de que o facto de ter havido uma interrupção superior a um ano não se deve a facto imputável à administração tributária, e a norma do artigo 49.º n.º 2 da LGT foi expressamente revogada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/12, pelo que confere à requerente um prazo suplementar de 10 dias para proceder ao pagamento do montante de € 170.919,69, e que decorrido o prazo sem ser efectuado o respectivo pagamento será accionada a garantia bancária prestada (cf. documento a fls. 13 e 14 dos autos).

Este «despacho do Director da DGAIEC no sentido de que o facto de ter havido uma interrupção superior a um ano não se deve a facto imputável à administração tributária (…)», de indeferimento da pretensão da ora recorrida, é imediatamente lesivo dos direitos ou interesses desta, e, como tal, apresenta-se esse despacho como contenciosamente recorrível de modo directo.

Em causa está, portanto, a prescrição, ou não, da obrigação de «pagamento do montante de € 170.919,69 relativo a direitos aduaneiros».

A referida impugnação judicial, apresentada pela ora recorrida, onde se questionava a dívida agora em foco, esteve parada, sem qualquer movimentação, entre o dia 3-4-1998 e o dia 1-7-1999 [cf. alínea F) do probatório].

No caso, e segundo o regime legal acima descrito, o prazo de prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário (em 1-1-1995), e interrompe-se com a apresentação da impugnação judicial (em 16-9-1996), voltando, no entanto, a contar-se um ano sobre a paragem da impugnação judicial (a partir de 4-4-1999), integrando-se ainda o tempo decorrido desde a ocorrência do facto tributário até à instauração da impugnação judicial.

Verifica-se, então, que, iniciado no dia 1-1-1995, e interrompido no dia 16-9-1996, o prazo prescricional voltou a contar-se passado um ano (4-4-1999) sobre a paragem da impugnação judicial (em 3-4-1998), acrescendo a essa contagem o tempo decorrido antes da instauração da impugnação judicial (em 16-9-1996) – o que, tudo contado até à data de hoje, perfaz seguramente mais de 8 anos.

Como assim, encontra-se excedido o prazo prescricional de 8 anos previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária, aqui aplicável (lei nova) – uma vez que, à data da sua entrada em vigor (1-1-1999), que fixou um prazo mais curto (8 anos) do que o fixado pela lei antiga (10 anos), não faltava mais tempo do que o fixado pela lei antiga, para o prazo de prescrição se completar.

Com efeito, desde 1-1-1999 (entrada em vigor da Lei Geral Tributária) até à data de hoje (16-1-2008), vão 9 anos e 15 dias.

Estamos, desta maneira, a concluir – e em resposta ao thema decidendum – que se verifica a prescrição da obrigação tributária referente ao «pagamento do montante de € 170.919,69 relativo a direitos aduaneiros».

Pelo que podemos de algum modo dizer com a sentença recorrida que, «estando prescrita a dívida, não pode a Alfândega de Setúbal exigir o pagamento desta e praticar actos de execução de accionamento da garantia bancária pela falta desse pagamento, uma vez que a dívida não é exigível».

Razão por que deve ser confirmada a sentença recorrida, pois que laborou com essencial acerto.

E, então, havemos de convir que, uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

Não há lugar à repetição da prestação que tenha sido realizada sem oposição ao exercício do direito prescrito.

O processo de providência cautelar, previsto no n.º 6 do artigo 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é meio adequado à suspensão de execução de garantia bancária atinente a dívida resultante de obrigação prescrita.

Quando o Tribunal concluir pela verificação da prescrição da obrigação tributária em causa no processo de providência cautelar de suspensão dos «actos de execução de accionamento da garantia bancária», justifica-se «antecipar o juízo sobre a causa principal», nos termos do n.º 1 do artigo 121.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

Por força do artigo 99.º da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho), e nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, verifica-se a prescrição da obrigação tributária referente a «direitos aduaneiros» liquidados no dia 21-6-1994, e cuja respectiva impugnação judicial, instaurada em 12-9-1996, tenha estado "parada por causa não imputável ao contribuinte" desde o dia 3-4-1998 até ao dia 1-7-1999.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela entidade recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Contribuição autárquica. Avaliação de imóvel em compropriedade. Falta de notificação. Reclamação do acto da avaliação. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 134.º, n.º 7 do CPPT, a impugnação judicial de actos de fixação do valor patrimonial só pode ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação.

II — No caso de compropriedade, a actualização do valor patrimonial de um prédio deve ser notificada a todos os comproprietários, sob pena de ilegalidade do acto de liquidação do imposto resultante daquele.

III — Não pode ser invocada a falta de notificação dum dos comproprietários quando essa omissão é da sua responsabilidade por o prédio em causa não se encontrar registado em seu nome e o mesmo quando o adquiriu não ter apresentado qualquer declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz, como lhe era imposto pelo artigo 14.º, n.º 1, alínea i) do CCA, nem a AF dela ter conhecimento.

Processo n.º: 755/07-30.
Recorrente: Mário Manuel de Sousa e Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Mário Manuel de Sousa e Silva, residente em Paredes, impugnou judicialmente a liquidação de IMI relativa ao ano de 2002, no valor de 11.218,51 €, que incidiu sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Castelões de Cepeda, em Paredes, sob o artigo 1546.

Por sentença de 31/5/2007 da Mma. Juíza do TAF de Penafiel foi a impugnação deduzida julgada improcedente e, em consequência, mantido o acto tributário impugnado.

Não se conformando com tal decisão dela vem agora o impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Este recurso é interposto da douta sentença proferida nos autos que julgou improcedente a impugnação judicial do agravante;

2.ª- A douta decisão assenta a sua fundamentação no disposto no art.º 134.º do CPPT, entendendo que "…*a presente impugnação não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa.*";

3.ª- Para aplicação do direito, releva a matéria de facto apurada nos autos elencada na douta sentença e discriminada, na parte que o agravante entende ser relevante, nestas alegações;

4.ª- A omissão do agravante em não requerer a actualização da matriz na sequência da transmissão operada em 15-9-1993 não contém a virtualidade de lhe retirar o direito de, como comproprietário, ser validamente notificado do resultado da avaliação feita na sequência do pedido de inscrição de imóvel na matriz urbana;

5.ª- Na sequência do pedido de certificação da ocorrência da caducidade do direito de liquidar o imposto de sisa feito pelo agravante, o Serviço de Finanças de Paredes poderia ter ordenado a notificação do agravante para os actos de fixação do valor patrimonial, o que não fez;

6.ª- O agravante somente vem a tomar conhecimento do valor tributário fixado no procedimento de avaliação quando é confrontado com a nota de cobrança em apreço e impugnada, continuando a desconhecer o procedimento administrativo que levou àquela fixação;

7.ª- A reclamação graciosa pressupõe sempre a regular intervenção do interessado no mesmo procedimento, o que não foi o caso;

8.ª- O preceituado no art.º 134.º do CPPT pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso, ou a reacção deste por incorrecção na inscrição matricial do valor patrimonial, o que também não foi o caso;

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

- Em causa está a nota de cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2004 006539003, emitida para o ano de 2002, no valor de 11.218,51 euros, com referência ao prédio urbano, sito na Rua D. Gabriel, n.º 1, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1546 da freguesia de Castelões de Cepeda, concelho de Paredes, do qual o impugnante é comproprietário na proporção de 45/100.

- O acto tributário de liquidação impugnado foi emitido em 27.01.2006, na sequência de requerimento apresentado em 04.01.2006 pelo impugnante, junto do Serviço de Finanças de Paredes, para efeitos de liquidação do imposto de Sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito à sua liquidação.

- O ora impugnante adquiriu o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa, por sentença proferida em 14 de Julho de 1993 pelo Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em 15.09.93.

- Até à data da referida sentença, o imóvel em causa era, na totalidade, propriedade da empresa FUCSIA – Confecções de Vestuário, Lda., NIPC 502.045.310, com sede no Lugar de Pias, Castelões de Cepeda, Paredes.

- Na sequência daquela transmissão, o ora impugnante não apresentou declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz.

- Na sequência da apresentação, em 06.01.92, de declaração modelo 129, para efeitos do disposto no art.º 14.º do Código da Contribuição Autárquica, a empresa FUCSIA foi notificada, em 5.11.93, por carta registada com aviso de recepção, do valor resultante da avaliação do imóvel – 1.616.105,19 euros, tendo a notificação sido devolvida em 11.11.93, com a anotação "recusado pelo destinatário".

- Na sequência da notificação e caso não concordasse com o valor fixado, poderia apresentar reclamação, requerendo 2.ª avaliação, nos termos do art.º 278.º do Código da Contribuição Predial.

- A liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis em causa, promovida na sequência do conhecimento, por parte do Serviço de Finanças, da mudança da propriedade do imóvel, foi efectuada com base no valor patrimonial de 2.068.614,64 euros.

- Determinado em conformidade com o disposto no art.º 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, que define o regime transitório para efeitos de actualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos não arrendados.

III – O presente recurso tem como objecto a sentença proferida pela Mma. Juiz do TAF de Penafiel na impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra a liquidação de contribuição autárquica de 2002 e não de imposto municipal sobre imóveis, como erroneamente se refere na petição inicial e na sentença recorrida, pois o CIMI apenas entrou em vigor em 1 de Dezembro de 2003, sendo que o CCA continuou a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor do CIMI (artigos 31.º, n.º 5 e 32.º, n.º 1 do DL 287/2003, de 12 de Novembro).

Na referida impugnação judicial, o ora recorrente alegou ser dono e legítimo possuidor de 45/avos do prédio urbano que identifica, e a que a contribuição autárquica impugnada se reporta, desde Setembro de 1993, fracção adquirida à anterior e única proprietária até então, a qual por não ter sido notificada da fixação do valor patrimonial do prédio em causa não pôde dele reclamar nem requerer segunda avaliação, o que constituindo preterição de formalidade legal essencial vicia o acto de liquidação impugnado, pelo que pede a anulação deste acto, com as legais consequências.

Na sentença recorrida, a Mma. Juiz "a quo" julgou improcedente a impugnação judicial com o fundamento de que não foram preteridas formalidades essenciais no procedimento de avaliação do imóvel nem a impugnação judicial poderia ter sido deduzida uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa, nos termos do n.º 7 do artigo 134.º CPPT.

É verdade que a impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação (artigo 134.º, n.º 7 do CPPT).

Só que neste caso o recorrente não veio impugnar qualquer acto de fixação de valor patrimonial mas sim o acto de liquidação subsequente que lhe foi notificado, com fundamento de que a anterior proprietária nunca fora notificada da fixação do valor patrimonial que constituiu o valor tributável para efeitos de contribuição autárquica, o que constituiria, em seu entender, preterição de formalidade legal essencial que viciaria o acto de liquidação impugnado.

Assim, não haveria que fazer aqui apelo a tal normativo por não caber em sua previsão o caso em apreço.

Quanto à alegada preterição de formalidade legal, vejamos.

Na vigência do CCA, os prédios urbanos eram avaliados segundo as correspondentes regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (artigo 8.º, n.º 1 do DL 442-C/88, de 30 de Novembro).

Não há dúvida, como resulta do probatório, que o recorrente era já comproprietário do prédio avaliado à data em que a AF procedeu à notificação do outro comproprietário – a sociedade Fucsia – Confecções de Vestuário, Lda, em 5/11/1993, pois havia adquirido o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa por sentença proferida em 14/7/1993 pelo Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em 15/9/93.

E que a notificação a que a FP procedeu do resultado da primeira avaliação na sequência da inscrição na matriz do prédio se não dirigiu ao recorrente mas apenas ao outro comproprietário.

Mas tal só ocorreu porque à data o prédio não se encontrava registado em seu nome e porque o recorrente quando adquiriu 45 % do mesmo não apresentou qualquer declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz, como, de resto, lhe era imposto pelo artigo 14.º, n.º 1, alínea i) do CCA.

É certo que, nos termos do n.º 3 deste normativo, a AF procederá oficiosamente à inscrição dos prédios na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no referido n.º 1, mas para tal é preciso que delas tenha conhecimento.

E só em 4/1/2006 o recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças de Parede requerimento para efeitos de liquidação do imposto de sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito à sua liquidação.

Não colhe, pois, a argumentação do recorrente no sentido de que foi preterida formalidade legal consubstanciada na falta da sua notificação da fixação do valor patrimonial para dele, querendo, reclamar.

A notificação foi, de facto, efectuada e teve como destinatário o único proprietário inscrito na matriz à altura e de que a AF tinha conhecimento, ou seja, o outro actual comproprietário.

Improcedem, desta forma, os fundamentos do presente recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Contribuição autárquica. Terreno para construção. Destinação subjectiva. Fundamentação de actos administrativos e tributários.

Sumário:

I — Se no título aquisitivo é indicado que os terrenos transaccionados são para construção, devem estes ser considerados prédios urbanos, por força desta destinação subjectiva, nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1 e 3, do Código da Contribuição Autárquica.

II — O acto que indefere reclamação graciosa pode ser fundamentado por remissão.

III — Para efeito de liquidação de contribuição autárquica e com atinência ao que dispõe o artigo 158.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, encontra-se devidamente fundamentado o acto de liquidação que indica a localização, o artigo matricial, o valor patrimonial, a data da liquidação, o ano a que esta respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada prédio urbano.

Processo n.º: 768/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Banco Comercial Português, S.A., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de Contribuição Autárquica referente ao ano de 2000.

Fundamentou-se a decisão em que "existe facto tributário" nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), e n.º 3, do Código de Contribuição Autárquica (ou, "ainda que assim não se entendesse", "à luz do disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea *d*), n.º 4 e artigo 3.º, n.º 2, todos do CCA") e, também, na fundamentação "bastante e suficiente" da liquidação, "ainda que por referência ao projecto de indeferimento".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª - A contribuição autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios e não sobre o respectivo rendimento real ou presumido (v. art.º 103.º/2 da CRP; cfr. art.º 1.º do CCA; Ac. TCA (Norte) de 2006.03.16, Proc. 155/03);

2.ª - Em consequência das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, emitidas pela Câmara Municipal de Silves, o recorrente não era no ano de 2000 e não é actualmente proprietário de quaisquer lotes de terreno – fracções de território autárquico devidamente delimitadas, com individualidade própria, integradas num plano e destinadas a uma obra de edificação urbana -, com as características, confrontações, áreas, classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários sub judice;

3.ª - O recorrente não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que é manifesta a ilegalidade dos actos sub judice (v. art.º 103.º da CRP; cfr. art.ºs 2.º e 8.º do CCA);

4.ª - Face à impossibilidade de aproveitamento urbanístico dos alegados lotes sub judice, em consequência da inexistência dos licenciamentos adequados, aqueles terrenos não dispõem de "autonomia económica", nem integram o património do ora recorrente como lotes autónomos (v. art.º 2.º/1 do CCA), não podendo "ter utilização geradora de quaisquer rendimentos" (v. art.º 3.º/2 do CCA), pelo que não podem ser tributados como prédios urbanos ou terrenos para construção (v. art.º 6.º do CCA; cfr. Ac. TCA (Sul) de 2001.10.02, Proc. 4643/00, in www.dgsi.pt);

5.ª - A declaração de ciência constante do título aquisitivo, no sentido da afectação dos pretensos lotes em causa à construção, baseou-se em pressupostos inexactos (v. alíneas C e F dos FA), pelo que é absolutamente irrelevante in casu (v. Ac. TCA (Sul) de 2000.12.19, Proc. 3670/00, in www.dgsi.pt);

6.ª - Os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no art.º 268.º/3 da CRP e no art.º 77.º da LGT (cfr. art.ºs 124.º e 125.º do CPA);

7.ª A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos art.ºs 103.º e 268.º/3 da CRP, 1.º, 2.º, 3.º, 6.º e 8.º do CCA, 77.º da LGT e 124.º e 125.º do CPA.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência deste STA, em razão da hierarquia, uma vez que o recorrente manifestou "clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório" e afirmou "factos que o Tribunal recorrido não estabeleceu na sentença", o que se "apura nomeadamente da conjugação da conclusão 3.ª, em que o recorrente refere que «não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica…» com o teor da decisão recorrida, nomeadamente o probatório nos seus pontos G e H".

Notificado deste parecer, o recorrente veio sustentar que na dita conclusão 3.ª apenas se suscitam questões de direito.

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

A) Em 1993-03-26, a Câmara Municipal de Silves emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/93 para o prédio rústico sito na freguesia de Porto Côvo, município de Sines, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sines sob o n.º 749, a fls. 59 v., do livro B-3 e n.º 00081/150268, da freguesia de Porto Côvo, e inscrito na respectiva matriz cadastral rústica sob o art.º 47.º, da secção EE, tendo sido autorizada a constituição de 290 lotes de terreno para construção;

B) Em 1993-08-27 é aprovado o Plano Regional do Ordenamento do Território do Litoral Alentejano – PROTALI;

C) Em 1994-03-29, por despacho do Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, foi declarada a incompatibilidade do Alvará de Loteamento n.º 1/93 com o PROTALI;

D) Em 1996-02-01, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/96 "… substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, em nome de INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, SA (…) através do qual é licenciado o loteamento e as respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio (…);

E) Em 1996-04-29, o Presidente da CMS proferiu o despacho de deferimento do averbamento ao Alvará de Loteamento n.º 1/96, que consta do seguinte "… onde se lê que o Alvará de Loteamento n.º 1/96 que substitui integralmente o Alvará de loteamento n.º 1/93, deve entender-se que o substitui nas partes que foram objecto de alteração";

F) Em 1997-04-24, por ofício n.º 0825, da CMS, foi o Loteador INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, SA, notificado de que "… em reunião de Câmara de 1997-04-16 (…) foi aprovada a declaração de caducidade do Alvará n.º 1/96 (…) e aprovado um prazo de quatro meses para que o Loteador informe a CMS se vai apresentar um novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta …";

G) Em 1997-05-23, por escritura de Dação em Cumprimento lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa pelo Impugnante foi dito "… que no exercício da sua actividade financeira (…) concedeu à sociedade RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, um financiamento (…) sob a forma de permissão de utilização de descoberto de conta à ordem (…). Que, do mesmo modo, o Banco concedeu à firma SORPU – SOCIEDADE DE RECUPERAÇÃO DO PATRIMÓNIO URBANO, SA, (…) um financiamento sob a forma de abertura de crédito (…) à data de trinta de Janeiro de mil novecentos e noventa e seis (…). Que a sociedade RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, é dona e legítima possuidora dos prédios urbanos constantes do documento complementar (…) anexo a esta escritura, os quais se encontram onerados por hipoteca a favor do BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA, para garantia de todas as responsabilidades a assumir pela SOPRU perante este Banco, bem como já se encontra registada a aquisição provisória por dação em cumprimento. Que, pela presente escritura, a sociedade RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, transmite ao credor BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA, a título de dação em cumprimento da dívida da mesma sociedade RENASCENTISTA, e dação em cumprimento parcial das obrigações assumidas pela sociedade SOPRU, pela soma dos valores dos prédios atrás referidos (…) os vinte e nove prédios urbanos, devidamente identificados e constantes do mencionado documento complementar …";

H) Acresce que para a outorga da escritura de Dação em Cumprimento melhor identificada na alínea supra foram os próprios serviços da Impugnante que prepararam toda a documentação necessária, que fizeram a vistoria ao local e o avaliaram, não tendo as testemunhas conhecimento de que a Impugnante tenha diligenciado para anular a referida escritura;

I) Os prédios situam-se em zona de aglomerado urbano;

J) Em 2003-07-16, foi a ora Impugnante citada de que no SF de Sines "… corre o processo executivo n.º 2259-02/101041.7 e apenso, instaurado contra RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA, por dívida de contribuição autárquica do ano de 2001, relativa aos lotes de terreno

para construção urbana, sitos no Porto Côvo – Sines, (...) com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios (...) contra esse Banco reverti a execução…";

K) Em 2003-08-06, a Impugnante deduziu reclamação graciosa, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 2005-01-14.

Vejamos, pois:

QUANTO À COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

O Exmo. Magistrado do Ministério Público suscitou, nos preditos termos, a questão da competência deste STA para a apreciação do recurso, pois o recorrente alegou – conclusão 3.ª – que "não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise", "pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica", sendo "manifesta a ilegalidade dos actos *sub judice*".

Todavia, tal alegação não briga com a matéria factual fixada no probatório, nomeadamente as alíneas *g*) e *h*), uma vez que o recorrente não pretende ver como não provada a realização da escritura de dação em cumprimento lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa em 23 de Maio de 1997 – alínea *g*) -, nem demonstrar que diligenciou no sentido de a anular – alínea *h*).

O que o recorrente pretende, aliás expressamente, é, antes, demonstrar a "manifesta ilegalidade dos actos *sub judice*", por não se considerar sujeito passivo do imposto, devido à "incompatibilidade do Alvará de Loteamento n.º 1/93 com o PROTALI" – cfr. alínea *c*) do probatório -, e à substituição deste pelo n.º 1/96 que caducou por iniciativa da Câmara Municipal de Silves – cfr. alíneas *d*) e *f*) do probatório.

Isto é, pretende que estes factos – julgados provados - impossibilitem, no ponto, a sua condição de sujeito passivo do imposto, como proprietário ou possuidor.

O que é matéria de direito que este tribunal pode e deve sindicar, sendo, pois, competente para apreciar o presente recurso.

QUANTO À EXISTÊNCIA DO FACTO TRIBUTÁRIO:

A Contribuição Autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município - artigo 1.º do Código da Contribuição Autárquica -, sendo devida pelo proprietário ou usufrutuário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeitar, presumindo-se proprietário ou usufrutuário, para efeitos fiscais, quem como tal figure, ou deva figurar, naquela data, na matriz ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio – artigo 8.º do mesmo diploma legal.

Tais prédios podem ser rústicos ou urbanos, sendo que nos termos do artigo 6.º, n.º 1, do Código citado, os terrenos para construção são uma espécie de prédios urbanos.

O n.º 3 do mesmo artigo define-os como "terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de utilização e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos".

Ou seja, este n.º 3 dá o conceito de terrenos para construção "de harmonia com a destinação objectiva ou subjectiva dos terrenos". Assim, no primeiro caso, serão para construção os terrenos a que tiver sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção; e, no segundo, os terrenos declarados para construção no título aquisitivo, sendo que é esta "destinação subjectiva do prédio que tem relevância quando se não verifique a destinação objectiva revelada pelo alvará de loteamento, projecto ou licença de construção".

Cfr. a nota 2.3 ao artigo 6.º do Código da Contribuição Autárquica, anotado por PINTO FERNANDES e CARDOSO DOS SANTOS.

No caso dos autos, o título aquisitivo é a escritura de dação em cumprimento – cfr. fls. 26 e seguintes do processo administrativo, em cujo "documento complementar elaborado ao abrigo do número um do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado" "que faz parte da escritura lavrada no dia vinte e três de Maio de mil novecentos e noventa e sete" – cfr. fls. 30 -, se refere expressamente que cada um dos vinte e nove prédios objecto da escritura é "parcela de terreno destinada a construção urbana".

Verifica-se, pois, a indicada destinação subjectiva, pois que a escritura (e o respectivo negócio) não foram anulados, mantendo-se válidos e eficazes para todos os efeitos.

E, ainda que assim não fosse, aqueles terrenos sempre se deveriam considerar "para construção", por força da destinação objectiva referida, apesar da caducidade do mencionado alvará, uma vez que os terrenos se situam dentro de um aglomerado urbano – cfr. alínea *i*) do probatório – pelo que teriam de ser considerados prédios urbanos, na espécie "outros" – cfr. artigo 6.º, n.º 1, alínea *d*), do Código da Contribuição Autárquica -, já que, nos termos do n.º 4 deste último artigo, "enquadram-se na previsão da alínea *d*) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3º e ainda os edifícios e

construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3".

Os terrenos devem, pois, ser tributados como prédios urbanos, pelo que falece razão ao recorrente.

QUANTO À FUNDAMENTAÇÃO DOS ACTOS:

Dispõe o artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, epigrafado "Fundamentação e eficácia", que "a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária".

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo artigo determina que "a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo".

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos – cfr. art. 124.º do Código de Procedimento Administrativo – e tributários.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui, hoje, princípio constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1.ª da Constituição da República – artigo 268.º da Constituição.

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação – artigo 99.º, alínea *c*), do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto, visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Pelo que um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, consequentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível, no sentido de explícita.

Cfr., por todos, o Ac. do STA de 26/05/2004 rec. 742/03.

O dever legal da fundamentação tem, a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.

Alega o recorrente – conclusão 6.ª – que "os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária", pois "o acto de indeferimento de reclamação (…) não indica quaisquer razões de facto e de direito [para a classificação dos terrenos como "para construção"], nem sequer pondera as consequências jurídicas das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96"; e, por outro lado, "os actos de liquidação impugnados limitam-se a identificar os prédios em causa e o valor dos tributos que seriam devidos, não referindo quaisquer razões de facto e de direito da sua classificação como terrenos para construção e consequente sujeição a contribuição autárquica".

Ora, a reclamação impugnada foi indeferida, em 29 de Julho de 2004, pelo Chefe de Finanças – cfr. fls. 57 do Processo Administrativo – "nos termos expressos [do] projecto de despacho" "de fls. 52 a 55" que "considero[u] definitivo".

Isto é, o Chefe de Finanças remeteu a fundamentação para o projecto onde, além da identificação dos prédios e a fixação de outra factualidade – designadamente que – n.º 4 – no "loteamento urbano

(…) ocorreram as vicissitudes que a reclamante refere", entre as quais a declaração de incompatibilidade do alvará de loteamente, a sua substituição por outro e a caducidade deste -, constam, como "a lei aplicável", várias disposições do Código da Contribuição Autárquica e do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, sendo que, antes da "decisão", foi efectuado "o enquadramento dos factos ao direito", aí se concluindo, nomeadamente, que os terrenos são prédios urbanos cuja "classificação só pode ser de «terrenos para construção» ou «outros» – n.os 3 e 5.

Atento o exposto, o acto de indeferimento da reclamação encontra-se devidamente fundamentado, pois o reclamante, ora recorrente, ficou ciente das razões e factos que deram causa ao indeferimento da reclamação.

E o mesmo se diga quanto ao acto de liquidação.

Nos termos do artigo 158.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o ora recorrente foi citado por a execução estar a correr contra anterior possuidor – cfr. despacho do Chefe de Finanças de 16 de Julho de 2003, a fls. 22 do processo administrativo.

Nessa citação foi informado que no Serviço de Finanças "corr[ia] o processo executivo n.º 2259-02/100515.4 e apenso, instaurado contra" a anterior proprietária dos prédios, "por dívida de contribuição autárquica do ano 2000, relativa aos lotes de terreno para construção urbana, sitos no Porto Côvo – Sines, cujos artigos matriciais constavam da relação «detalhes da liquidação» que se anex[ou]".

Desta relação – cfr. fls. 48 do processo administrativo – consta a localização, o artigo matricial, o valor patrimonial, a data da liquidação, ano a que esta respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada prédio.

E na citação diz-se ainda que a execução reverteu contra o recorrente "com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios, à excepção do inscrito sob o artigo 875" que, por isso, não foi integrou a reversão.

Tendo o recorrente sido citado "para, no prazo de 30 dias, caso em que não pagará juros de mora nem custas, efectuar o pagamento da quantia exequenda (…) referente a contribuição autárquica atrás referida, ou, querendo, reclamar ou impugnar", ficando alertado que, se nada fizesse, prosseguiria o processo executivo.

Ora, estes elementos são suficientes para que o contribuinte conheça as razões da liquidação: desde logo, que se trata de contribuição autárquica do ano 2000 referente aos lotes de terreno para construção constantes da relação anexa e que o processo de execução, que corria (mal) contra a anterior proprietária, foi contra si revertido porque, no ano em causa, era o proprietário daqueles prédios urbanos, à excepção do inscrito sob o artigo 875 que por isso não integra a liquidação.

Pelo que o acto de liquidação se mostra devidamente fundamentado, nos preditos termos, sendo que a eventual má classificação dos prédios como terrenos para construção acarretariam, quando muito, no caso dos autos, vício de violação de lei, que não vício formal por falta de fundamentação.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Notificação entre mandatários das partes. Ministério Público. Notificação ao recorrido das alegações do recorrente. Nulidade processual.

Sumário:

I — O Ministério Público, não sendo mandatário judicial de nenhuma das partes, não está obrigado, enquanto recorrente, a notificar ao recorrido as suas alegações de recurso, nos termos do disposto no artigo 229º-A do Código de Processo Civil.

II — A tal notificação também o tribunal fiscal não está obrigado a proceder, em recurso de sentença por si proferida, por não ser aplicável o disposto no artigo 743º n.º 2 do Código de Processo Civil, mas o artigo 283º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que não impõe tal notificação, nem a erige como dies a quo do prazo para as contra-alegações.

Processo n.º 788/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Albertino Ribeiro Dinis e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. ALBERTINO RIBEIRO DINIS, residente em Alfragide, Amadora, notificado do acórdão de 31 de Outubro de 2007, deste Tribunal, que, dando provimento ao recurso interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO de sentença de 1ª instância, julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal contra si instaurada, «vem arguir a seguinte

Nulidade Processual

como se segue:

1.º

Na verdade o Recorrido/Oponente foi notificado pelo Sr. Dr. Juiz "a quo" da interposição do recurso pelo Ministério Público (Art.º 282.º n.º 2 do C.P.P.T.).

2.º

Ficou, por isso, aguardar que lhe fossem remetidas as respectivas alegações do recurso para, poder, querendo, contra-alegar, como o permite o art.º 282.º n.º 3 do C.P.P.T.

3.º

Porque só desta forma se dá cumprimento integral ao Direito constitucional do principio do contraditório segundo o qual **do qual decorre em primeira linha a regra fundamental da proibição da indefesa que se traduz que nenhuma decisão (mesmo interlocutória) deve ser tomada pelo Juiz sem que previamente tenha sido dada ampla e efectiva possibilidade ao sujeito processual contra o qual é dirigida, de a discutir, de a contestar e de a valorar** (Acórdão do T.C. n.º 298/2002 de 07.06.2005, no D.R. II série)

4.º

E na verdade o Oponente tinha todo o interesse processual em contrariar as teses sustentadas no Recurso.

5.º

O que não conseguiu pela omissão de notificação do teor daquelas alegações ao Recorrido/Oponente.

6.º

O oponente não sabe se a obrigação daquela notificação impende sobre o próprio Recorrente, o ora Ministério Publico ou sobre o próprio Tribunal.

7.º

O que sabe é que não teve conhecimento do teor da fundamentação do Recurso utilizada pelo Ministério Publico.

8.º

Aliás o próprio S.T.J. no seu Acórdão de 06.11.2003 in Recurso n.º 03B313411T1J/net decidiu que, **por respeito aos princípios de igualdade das** partes e **do contraditório não se pode conhecer do objecto do Recurso sem a notificação do Recorrido para responder, querendo, as alegações do Recorrente**.

9.º

Ora a falta de notificação das alegações do Recorrente ao Recorrido constitui, sem sombra para duvidar, uma nulidade insanável no processo judicial tributário.

10.º

O que implica a anulação de todo o processado posterior àquela omissão.

Termos em que e por força da presente nulidade processual, deve ser anulado todo o processado posterior ao acto omitido, como impõe o art.º 98.º do C.P.P.T. e art.º 201.º do C.P.C.».

1.2. O Ministério Público não respondeu.

1.3. Foram colhidos novos vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. Vem pelo recorrido arguida uma nulidade processual - e não do acórdão de 31 de Outubro de 2007 - que consiste em lhe não terem sido notificadas as alegações de recurso apresentadas no tribunal de 1ª instância pelo recorrente Ministério Público.

Trata-se de nulidade que não é de conhecimento oficioso, pelo que deve ser invocada no prazo de 10 dias a contar do seu conhecimento, conforme os artigos 153º e 205º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), ficando sanada se tal prazo for ultrapassado.

Porém, no caso, o recorrido, após a alegada omissão, não voltou a intervir no processo, nem foi notificado de qualquer acto nele praticado, ou para qualquer termo processual, não podendo presumir-se que tenha tomado conhecimento da nulidade, ou, sequer, que tivesse podido aperceber-se dela, agindo diligentemente.

Como assim, só quando foi notificado do acórdão de 31 de Outubro de 2007 o recorrido ficou a saber que o Ministério Público apresentara alegações de recurso, sem que tal lhe houvesse sido notificado; e, vindo invocar a pretensa nulidade processual dessa falta decorrente dentro de 10 dias após a notificação do acórdão, a arguição é tempestiva.

2.2. No caso, quem recorreu da decisão de 1ª instância foi o Ministério Público.

Só por isso não é aplicável o artigo 229º-A do CPC, ou seja, o recorrente não estava obrigado a notificar ao recorrido as suas alegações de recurso.

Isto porque a norma impõe a obrigação de notificação recíproca aos mandatários judiciais das partes, o que não é o caso do Ministério Público, que nem é parte principal no processo nem age no exercício de mandato.

Esta vem sendo jurisprudência pacífica deste Tribunal, podendo ver-se, com ampla fundamentação, para que aqui se remete, o acórdão de 25 de Janeiro de 2006 proferido no processo n.º 823/05.

2.3. Mas, se o Ministério Público não estava vinculado a notificar ao recorrido a apresentação das suas alegações de recurso, e se a falta dessa notificação é omissão que constitui nulidade, só pode ter sido cometida pelo próprio tribunal.

Também não foi esse o caso, uma vez que o tribunal não estava obrigado a proceder à aludida notificação.

É que o presente recurso jurisdicional rege-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que consagra uma disciplina não coincidente com a adoptada pelo CPC.

No artigo 743º n.º 2 deste último diploma, com a redacção que lhe foi dada pelo decreto-lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, o agravado pode responder à alegação do agravante dentro do prazo de 15 dias «contado da notificação da apresentação da alegação do agravante», tal como na apelação e na revista, por força dos artigos 698º n.º 2 e 724º n.º 1 do mesmo diploma.

Ou seja, a lei pressupõe - e impõe - a notificação ao recorrido da apresentação da alegação do recorrente, independentemente de saber quem está obrigado a efectuar tal notificação. A omissão do prescrito na lei pode, consequentemente, constituir nulidade, nos termos do artigo 201º n.º 1 do CPC.

Mas no processo judicial tributário dispõe o artigo 283º n.º 2 do CPPT que «o despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público», acrescentando o n.º 3 que «o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente».

Trata-se de disciplina idêntica à que, ao tempo da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), regia os recursos jurisdicionais no contencioso administrativo, pois o seu artigo 10º dispunha que «é de 20 dias o prazo para apresentação das alegações, a contar, para o recorrente, da notificação do despacho de admissão do recurso e, para o recorrido, do termo do prazo do recorrente (...)».

Não se refere o CPPT, como a LPTA, à notificação das alegações do recorrente ao recorrido, nem faz depender o prazo para as alegações deste último dessa notificação.

A norma do CPPT não foi revogada pela do CPC, já porque se trata de norma especial, já porque o decreto-lei n.º 329-A/95 não se dirige ao processo judicial tributário, mas só ao civil.

Como assim, a falta da notificação das alegações do recorrente ao recorrido, por não ser acto imposto pela lei, não gera nulidade processual.

Neste sentido é abundante e uniforme a jurisprudência deste Tribunal - veja-se, relativamente ao regime do contencioso administrativo, o acórdão de 17 de Dezembro de 2003, proferido no processo n.º 1499/03, e outros aí referidos.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em desatender a arguição de nulidade.

Custas a cargo do recorrido, fixando-se a taxa de justiça em 3 UCs (três unidades de conta).

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Caducidade da garantia – artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sumário:

I — A garantia prestada para suspender a execução caduca se, no processo de impugnação judicial, não for proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos contados da apresentação desta — que não da prestação daquela —, nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário, na redacção da Lei n.º 32-B/02, de 30 de Dezembro.

II — Tal regime de caducidade aplica-se tanto à garantia voluntariamente prestada como à coercivamente constituída pela Administração Fiscal como, aliás, à própria penhora.

Processo n.º 800/07-30.
Recorrente: Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Ldª.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Barndão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda., vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a fls. 231 e seguintes dos autos, que julgou improcedente o pedido de declaração de caducidade da garantia prestada por aquele, efectuado nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Fundamentou-se a decisão em que o artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006 – Lei do Orçamento de Estado para 2007 - revogou aquele artigo 183.º-A, "pelo que não se verifica a caducidade da garantia porque, em 31 de Dezembro de 2006, não tinham ainda decorrido os três anos a contar da data da sua constituição, conforme estipulava àquela data o artigo 183.º-A do CPPT".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. O despacho recorrido enferma de ilegalidade ao considerar que, "não se verifica a caducidade da garantia porque, em 31.12.2006, não tinham ainda decorrido três anos sobre a data da sua constituição, conforme estipulava àquela data o artigo 183º-A do CPPT".

2. Ao contrário do que entende o tribunal a quo, a contagem do prazo de três anos para efeitos de caducidade da garantia prestada inicia-se com a apresentação em juízo da impugnação judicial e nada tem que ver com a data, em concreto, em que foi prestada garantia no correspondente processo executivo.

3. A ratio do instituto da caducidade da garantia prende-se com a necessidade de acautelar e proteger os contribuintes da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial, o que confirma o entendimento propugnado.

4. Igual regime se aplica naqueles casos em que é o próprio órgão de execução fiscal quem procede à constituição de uma hipoteca legal sobre os imóveis garantes da execução fiscal, nos termos e ao abrigo do artigo 195º do CPPT.

5. A impugnação judicial em apreço foi apresentada em 24.10.2003, razão pela qual a garantia constituída no correspondente processo executivo caducou já no ano transacto, designadamente em 24.10.2006.

6. A revogação operada pelo artigo 94º da Lei n.º 53-A/2006 (LOE2007) em nada releva para a decisão do caso em apreço pois que, conforme reconhecido pelo douto despacho de que se recorre, o mesmo não se aplica às garantias cujo prazo de caducidade decorreu, na íntegra, até 31 de Dezembro de 2006.

7. O n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT não faz depender a caducidade da garantia da pronúncia que neste sentido emitam o Tribunal ou a Administração Fiscal - pelo contrário, essa pronúncia destina-se a verificar uma situação que, em bom rigor, já existe, e tem efeitos meramente declarativos.

8. Só este entendimento se concilia com o artigo 12º da LGT que determina que, mesmo as normas que disciplinam o processo e o procedimento - como é o caso na norma constante do artigo 183.º-A do CPPT e da respectiva revogação operada pelo artigo 94.º da LOE 2007 - só conhecem uma aplicação imediata na medida em que não colidam com as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

9. À data da entrada em vigor da LOE2007, a garantia prestada no âmbito processo executivo já se encontrava caducada, pelo que em 1.01.2007, o direito à declaração de caducidade da garantia já se efectivara na esfera jurídica da MANUEL COELHO BARBOSA, e não mais poderá ser-lhe retirado, sob pena de violação flagrante das regras constantes do artigo 12.º da LGT

10. A MANUEL COELHO BARBOSA requereu a declaração de caducidade da garantia por requerimento datado de 20.04.2007, pelo que, os 30 dias de que o Tribunal dispunha para se pronunciar, terminaram em 20.05.2007 sem que nenhuma decisão tivesse sido proferida.

11. À data em que foi proferido o despacho recorrido, o requerimento apresentado pela MANUEL COELHO BARBOSA considerava-se já tacitamente deferido ao abrigo do n.º 5 do artigo 183-A do CPPT, razão pela qual de nada vale e em nada releva o despacho proferido pelo Tribunal a quo.

12. O presente recurso deverá ser de subida imediata visto que a utilidade da declaração da caducidade da garantia, reside, forçosamente, na possibilidade de ser a mesma levantada antes da prolação da decisão final.

13. Se o presente recurso subir apenas com a decisão final - altura em que, por uma forma ou por outra, a garantia prestada será levantada - a MANUEL COELHO BARBOSA em nada beneficiará com o seu julgamento.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso "por três ordens de razão": 1) "a norma do artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006, que revogou o artigo 183.º-A do CPPT não é de aplicação imediata, já que tal normativo se aplica apenas às garantias que venham a ser prestadas em processo de execução fiscal a partir de 1 de Janeiro de 2007"; 2) "Depois porque o despacho judicial apreciando requerimento de verificação da caducidade de garantia foi proferido em 20 de Junho de 2007, ou seja, mais de 30 dias após a apresentação daquele requerimento, pelo que este haveria de considerar-se tacitamente deferido, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 183.º-A do CPPT"; e, "finalmente, porque o prazo de caducidade da garantia bancária no processo de impugnação é de três anos contados da apresentação desta, e não da prestação da garantia".

Mostram-se corridos os vistos legais.

Vejamos, pois:

Em 24 de Outubro de 2003, a recorrente Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda., impugnou judicialmente as liquidações de juros compensatórios, por falta de retenção de IRS, relativas ao ano de 1999.

O órgão de execução fiscal, por despacho de 9 de Março de 2004, procedeu à constituição de hipoteca legal sobre diversos imóveis, abrangendo a totalidade dos processos de execução fiscal activos da impugnante.

Em 23 de Abril de 2007, deu entrada, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, requerimento da recorrente em que esta pedia a declaração da caducidade da garantia prestada no processo executivo n.º 1848200301022377.

Em 20 de Junho de 2007, o juiz *a quo* proferiu o despacho ora em crise.

Nos termos do artigo 183.º-A, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, "a garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação".

Ou seja, a garantia caduca se na impugnação judicial não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da apresentação deste meio processual.

O que logo resulta do elemento literal de interpretação, uma vez que é a mesma impugnação judicial que se «apresenta» ao tribunal.

Como também do elemento racional pois não teria sentido, no caso de reclamação, contar o prazo a partir da sua «interposição» e não proceder de igual modo no caso de impugnação judicial ou oposição à execução fiscal.

Aquele normativo prevê a possibilidade de caducar a garantia, por atraso na decisão dos processos administrativos ou judiciais em que seja discutida a legalidade da dívida exequenda, visando, pois, «sancionar» a morosidade excessiva da Administração Tributária ou dos Tribunais.

E do elemento sistemático: lugares paralelos.

Como efeito, o artigo 102.º do C.P.P.T. refere o prazo de «apresentação» da impugnação, especificando, no n.º 1, que a impugnação será «apresentada» no prazo de 90 dias.

Sendo que, quanto à garantia, usa o termo «prestação» - cfr. a epígrafe do artigo 183.º do mesmo diploma e o seu n.º 1, tal como os n.ºs 1 e 6 do dito artigo 183.º-A.

É, assim, de concluir que o prazo de caducidade da garantia, no processo de impugnação judicial, é de três anos contados da apresentação desta, e não da prestação daquela, nos termos do artigo 183.º-A, n.º 1 do C.P.P.T..

Cfr. aliás, no sentido exposto, JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4ª edição, p. 825 e VALENTE TORRÃO, *ibidem*, 2005, p. 743.

Cfr., ainda, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Maio de 2006, recurso n.º 097/06.

Por outro lado, tal regime de caducidade vale tanto para a garantia voluntariamente prestada como para a constituída nos termos do artigo 195.º, como mesmo para a penhora conforme para esta estabelecia o artigo 235.º entretanto revogado.

Nem se vislumbra qualquer razão justificativa da distinção, para o efeito.

A referida norma deve, pois, entender-se igualmente reportada tanto à garantia prestada voluntariamente como à coerciva e directamente constituída pela Administração Fiscal.

Cfr., no sentido exposto, o recente acórdão do STA de 11 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0860/07 e JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado*, pp. 248/9, nota 2.

Ora, no caso dos autos a impugnação judicial foi apresentada em 24 de Outubro de 2003, pelo que a garantia caducou em 24 de Outubro de 2006.

E, assim sendo, é irrelevante a entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2007, do artigo 94.º da Lei n.º 53-A/2006, que revogou o artigo 183.º-A do CPPT.

Nesta data, havia já decorrido o dito prazo de três anos com a consequente caducidade da garantia. E tendo-se extinguido, pelo decurso do tempo, a relação de garantia, nenhum efeito poderia sofrer com a entrada em vigor da lei nova: esta só pode afectar, nos termos das regras de sucessão das leis no tempo, relações jurídicas que existam no momento da sua entrada em vigor.

Do mesmo modo, é desprezível verificar se se formou, ou não, o alegado acto tácito em Maio de 2007: como a garantia caducara em Outubro de 2006, não poderia caducar novamente em 2007.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho impugnado e declarando-se a caducidade da garantia.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa — Jorge Lino.*

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Oposição. Erro na forma de processo. Convolação. Inadequabilidade do pedido. Inviabilidade da convolação por falta de pressuposto legal.

Sumário:

I – Em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma de processo adequada, nos termos da lei (artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT).

II – Porém, nem sempre poderá ser feita a convolação, pois para tal é necessário que seja possível o prosseguimento do processo na forma processual adequada, designadamente a sua tempestividade e a adequação do pedido formulado.

III – Pretendendo os oponentes discutir a legalidade concreta das liquidações com fundamento em erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos na determinação da matéria tributável, também não é possível a convolação de oposição à execução fiscal em impugnação judicial por ausência de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável (artigos 91.º, n.º 1 da LGT e 117.º, n.º 1 do CPPT).

Processo n.º 885/07-30.
Recorrente: Jorge António Amaral Lemos e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Jorge António Amaral Lemos e esposa, Maria Helena dos Santos Cidade, residentes na Guarda, vieram deduzir oposição à execução contra si instaurada pela Fazenda Pública por dívidas de IRS dos anos de 2003 e 2004, nos montantes de € 10.123,86 e € 18.642,16, respectivamente.

Por sentença de 12/6/2007 do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco foi a oposição deduzida julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão, dela vêm agora os oponentes interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I. Porque se questiona a ilegalidade concreta da liquidação aceita-se a existência de erro na forma de processo;

II. Não obstante, e porque, por um lado, o recorrente estava ainda em prazo na data da apresentação da oposição para impugnar judicialmente a liquidação;

III. E ainda, por outro lado, porque resulta claríssimo que a sua pretensão vai no sentido de ser julgado ilegal o recurso aos métodos indirectos,

IV. O que, a ser julgado procedente, levará necessariamente à anulação dos actos da administração fiscal, é óbvio que não pode, como se faz na sentença recorrida, enjeitar-se o aproveitamento do articulado inicial.

V. De resto, a Lei – n.º 4 do art.º 98.º do CPPT – na sua formulação não exige que o processo a convolar tenha o requisito formal que a sentença ora recorrida julga indispensável.

VI. Aliás, e como se referiu já, qualquer deficiência formal ultrapassável, como ocorreria no caso em apreço, imporia, quando muito, a aplicação do n.º 3 do art.º 97.º da LGT, e nunca a improcedência "liminar", como se decidiu.

VII. Violou, pois, a douta sentença recorrida os já referidos normativos – art.º 199.º do CPCivil, art.º 98.º, n.º 4 do CPPT e art.º 97.º, n.º 3 da LGT.

VIII. Na correcta interpretação e aplicação da letra e do espírito dos referidos normativos deverá ordenar-se a convolação e o prosseguimento do processo sob a forma de impugnação.

Contra-alegando vem o Representante da Fazenda Pública dizer que:

a) Na presente oposição, sindica-se a legalidade da dívida ou da liquidação, maxime, por errónea aplicação dos métodos indirectos;

b) Nos termos do art.º 204.º do CPPT, que é taxativo, em matéria de fundamentos da oposição judicial, não se prevê a ilegalidade da dívida, por erro na quantificação dos valores que servem de base à liquidação;

c) "*A legalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não constitui fundamento válido de oposição à execução fiscal a não ser que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação*" – cfr. Acórdão do STA, proferido em 08.11.2005, no Recurso 01323/03;

d) "*Nos casos em que for deduzida oposição à execução fiscal e não for indicado um fundamento enquadrável no n.º 1 do art.º 204.º, a oposição deve ser rejeitada liminarmente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 209.º deste Código*" – Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, volume II, 5.ª edição, 2007;

e) Considerando que o fundamento subjacente à presente oposição radica na aplicação dos métodos indirectos, os oponentes dever-se-iam ter socorrido do mecanismo previsto no art.º 91.º da LGT, ou seja, o pedido de revisão da matéria tributável, a deduzir no prazo de 30 dias, contados a partir da notificação da decisão que determine a efectiva aplicação;

f) O procedimento de revisão da matéria tributável é condição *sine qua non* para a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos, nos termos do n.º 1 do art.º 117.º do CPPT;

g) Considera-se, assim, que estamos perante um erro na forma de processo e que o pedido de anulação das liquidações exequendas, assente na inexistência da dívida, constitui pedido e causa de pedir próprios da impugnação judicial (ou de reclamação graciosa), respeitando-se o disposto na supra citada norma;

h) Pelo que, como bem assinalou a douta sentença ora recorrida, a convolação só opera quando, cumulativamente, se verifiquem os requisitos da tempestividade e da adequabilidade do pedido e da causa de pedir e no processo de impugnação o pedido é anulatório (ou de declaração de nulidade ou inexistência jurídica) do acto tributário;

i) Ora, o que os oponentes pedem é a procedência da oposição, não formulando qualquer pedido anulatório das liquidações;

j) Ainda que o fizessem, é manifesto que esse pedido não poderia proceder, uma vez que se pretende atacar a quantificação da matéria tributável através da aplicação de métodos indirectos e respectivos pressupostos, pelo que teria que se utilizar sempre o mecanismo a que alude o art.º 91.º da LGT.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

1- Contra os oponentes corre a execução fiscal n.º 1228200601017039 por dívidas de IRS dos anos de 2003 e 2004, na importância respectiva de € 10.123,86 e € 18.642,16.

2- Foram citados para a execução em 19/07/2006.

3- Deduziram oposição em 25/08/2006.

4- As liquidações exequendas têm data de pagamento voluntário até 28/06/2006, contando-se os juros de mora desde essa data.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente a oposição deduzida pelos ora recorrentes à execução contra si instaurada com fundamento em erro na forma de processo e impossibilidade da sua convolação em impugnação judicial por inadequabilidade do pedido.

Tendo os recorrentes deduzido oposição à execução fiscal contra si instaurada por dívidas de IRS dos anos de 2003 e 2004 com fundamento na ilegalidade do recurso a métodos indiciários na determinação da matéria colectável que está na base das liquidações das dívidas exequendas, entendeu o Mmo. Juiz "a quo" na sentença recorrida que ocorria erro na forma do processo na medida em que o fundamento invocado não constituía fundamento válido de oposição à execução, os quais estão taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, não sendo de ordenar a convolação para a forma de processo própria – o processo de impugnação judicial – por não se verificar a adequabilidade do pedido.

Nas suas alegações de recurso, os oponentes, ora recorrentes, embora aceitando a existência de erro na forma de processo por questionarem a ilegalidade concreta da liquidação, não se conformam com o facto de não ter sido ordenada a convolação do processo para a forma de processo própria porquanto a sua pretensão de ser julgado ilegal o recurso aos métodos indirectos levaria necessariamente à anulação dos actos da administração fiscal, pelo que não poderia deixar de se aproveitar o articulado inicial.

Assente que se mostra, no caso em apreço, a existência de erro na forma de processo, vejamos, então, se não seria de ordenar a sua convolação para a forma de processo adequada.

Em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma de processo adequada, nos termos da lei (artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT).

Porém, nem sempre poderá ser feita a convolação, pois para tal é necessário que seja possível o prosseguimento do processo na forma adequada, designadamente que a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova forma processual.

Na verdade, a convolação justifica-se por razões de economia processual e, por isso, não se pode justificar quando não for viável utilizar a forma de processo adequada por qualquer razão que obste ao seu prosseguimento (v. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, a págs. 691).

Para além da citada questão da tempestividade, outros casos haverá que inviabilizam, pois, a convolação.

E, desde logo, como salienta a sentença recorrida, o facto de o pedido formulado não se compaginar com a forma de processo adequada.

Se o que os oponentes pedem é a procedência da oposição, não formulando qualquer pedido anulatório das liquidações, quando no processo de impugnação os pedidos característicos são a anulação, a declaração de nulidade ou a inexistência jurídica do acto tributário, não se pode dizer que o pedido formulado é próprio ou adequado à forma de processo para a qual haveria, em princípio, que convolar o processo.

Todavia, ainda que tendo em conta que fosse possível, como alegam os recorrentes, que a sua petição deveria ser interpretada no sentido de que o que eles, ainda que de uma forma implícita ou indirecta, pretendiam era ver anulados os actos de liquidação que originaram as dívidas exequendas, por ser ilegal o recurso aos métodos indirectos na determinação da matéria colectável, ainda assim, no caso em apreço, a convolação da presente oposição em impugnação judicial se mostra inviável.

Com efeito, de harmonia com o disposto nos artigos 91.º, n.º 1 da LGT e 117.º, n.º 1 do CPPT, a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável, o que no caso se não verifica.

Razão por que o recurso a este meio processual também estaria por esse motivo condenado ao malogro.

E, assim sendo, não pode proceder o presente recurso, antes se impondo a manutenção do decidido.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 16 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recursos. Recurso principal interposto para o TCA e recurso subordinado interposto para o STA. Competência do TCA para conhecer de ambos os recursos.

Sumário:

Interposto um recurso para o TCA (versando alegadamente matéria de facto e de direito) e sendo interposto um recurso subordinado para o STA (versando alegadamente matéria de direito) a competência para conhecer de ambos os recursos radica no TCA.

Processo n.º 940/07-30.
Recorrentes: Fazenda Pública e Modelo Continente, SGPS, SA
Recorridos: Os mesmos
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **MODELO CONTINENTE, SGPS, SA**, com sede na Rua João Mendonça, 505, Senhora da Hora, Matosinhos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada relativamente ao acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 1997.

A Mm. Juiz do TAF do Porto julgou a impugnação parcialmente procedente.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para o TCA – Norte, tendo apresentado as respectivas alegações.

Notificada da admissão do recurso, a **impugnante** interpôs recurso subordinado para o STA, no segmento em que a sentença julgou a impugnação improcedente, apresentando igualmente as respectivas alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que os autos devem ser remetidos ao TCA – Norte.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Como vimos, da sentença proferida nos autos foi interposto recurso para o TCA.

Este Tribunal (TCA) conhece de facto e de direito – art. 39º do anterior ETAF, aplicável à hipótese dos autos.

Como é evidente, e resulta da lei, o recurso subordinado caduca se o recorrente desistir do recurso, ou este ficar sem efeito, ou o tribunal dele não tomar conhecimento – n. 3 do art. 682º do CPC.

Logo vemos que logra prioridade o conhecimento do recurso interposto para o TCA.

E quem tem competência para conhecer do recurso subordinado?

Será que o mesmo é da competência deste Supremo Tribunal, suposto que a decisão do TCA será uma decisão de fundo?

Ou, ao invés, a competência para conhecer desse recurso subordinado radica no TCA?

Vejamos então.

Temos nos autos dois recursos da sentença: um, interposto pela recorrente Fazenda Pública, que envolve alegadamente a apreciação de matéria de facto e de matéria de direito, dirigido ao TCA. Outro, subordinado, interposto pela impugnante, restrito alegadamente a matéria de direito, dirigido ao STA.

Quid juris?

É óbvio que este STA não pode apreciar neste momento o recurso subordinado, por isso que é necessário decidir primeiramente o recurso principal. Mas será que o Tribunal Central Administrativo deve apreciar e julgar ambos os recursos?

Neste Supremo Tribunal tem-se firmado jurisprudência no sentido de que, sendo interpostos dois recursos da sentença, sendo um dirigido ao Tribunal Tributário de 2ª Instância – hoje TCA – (versando matéria de facto) e outro dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo (versando exclusivamente matéria de direito), a competência do STA devolve-se ao Tribunal de 2ª Instância, que passa assim a ser competente para ambos os recursos.

Escrevemos, com efeito, no aresto deste STA de 22/2/96 (rec. 18.276):

"Significa isto que, por razões de economia processual, deve ser prioritário o conhecimento dos recursos por parte do T. T. de 2ª Instância. Que terá assim competência para apreciar ambos os recursos,

ou seja, o recurso que lhe é expressamente dirigido, bem como o recurso interposto para o Supremo Tribunal.

"Diga-se aliás que esta solução, ora defendida, encontra igualmente razão se apreciarmos a ratio do recurso *per saltum* da 1ª Instância para o STA, que encontra previsão legal no art. 32º, n.1, alínea b) do ETAF (nota: hoje, art. 26º, b) do actual ETAF).

"A ratio deste preceito prende-se com a celeridade processual,

"Na verdade, fixados definitivamente os factos (por as partes acordarem na matéria de facto decidida na 1ª Instância) parte-se da ideia que não se justificam mais dois graus de jurisdição sobre matéria de direito.

"Aqui a solução terá que ser aquela que defendemos, pelas razões atrás expostas".

Não vemos razão para alterar esta posição jurisprudencial.

É certo que esta é uma doutrina que vale para recursos independentes, interpostos um para o TCA e outro para o STA.

Mas esta doutrina, por maioria de razão, vale igualmente para a hipótese de haver um recurso independente e outro subordinado, quando, como vimos, o recurso independente é dirigido ao TCA.

Concluímos pois que a competência hierárquica para conhecer de ambos os recursos interpostos nestes autos (pelos recorrentes Fazenda Pública e Modelo Continente, SGPS) radica no Tribunal Central Administrativo – Norte.

No sentido ora exposto, pode ver-se o acórdão deste STA de 21/5/97 (rec. n. 15.695).

3. Face ao exposto, decide-se julgar o TCA – Norte competente para conhecer dos recursos interpostos pelos recorrentes Fazenda Pública e Modelo Continente, SGPS, SA.

Sem custas.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA – Norte.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — António Calhau.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Liquidação. Direito de audição.

Sumário:

Tendo sido facultado ao contribuinte o direito de audição antes da conclusão do relatório da Inspecção Tributária, é dispensável que de novo seja ouvido antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar – de acordo com as disposições combinadas do n.º 1, alínea e), e do n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, de natureza interpretativa).

Processo n.º 394/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Sociedade de Construções Martins & Vieira, Lda.
Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por "Sociedade de Construções Martins Vieira Lda." contra a liquidação de IVA relativa aos anos de 1994 a 1997.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

A. Tendo sido interposta impugnação contra as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1994 a 1997, foi proferida decisão, na qual, considerando-se ter existido preterição de formalidade essencial por omissão do direito de audição antes da liquidação, se determinou na procedência da impugnação a anulabilidade dos actos impugnados.

B. Sustenta a douta sentença que o direito de audiência deve ser exercido cumulativamente em diferentes momentos da decisão final do procedimento tributário, permitindo "*uma participação ao contribuinte ao longo do procedimento de liquidação e uma participação nas diferentes decisões que são tomadas ao longo do processo de liquidação*", confirmando, o cumprimento daquela formalidade

no momento que antecedeu a conclusão do relatório da inspecção tributária - alínea e), mas já não no momento que antecedeu a liquidação - alínea a).

C. Entende a Fazenda Pública que o direito de audição apenas deverá ser exercido uma única vez no procedimento, exceptuados os casos em que são invocados factos novos, estribando-se nas sucessivas introduções legislativas ao art. 60º da LGT e anterior doutrina no mesmo sentido.

D. O direito de audiência prévia, integrando o princípio da participação consignado no art. 60º da LGT, aprovada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, traduz-se no direito dos interessados à participação na formação das decisões que lhes digam respeito e/ou que possam afectar os seus direitos ou interesses, em concretização de um direito constitucionalmente consagrado e, incide sobre o objecto do procedimento após a recolha de prova e pronto para a decisão, ou seja, deve ser exercido, concluída a instrução e antes da decisão final, conforme determina o art. 1000 e sgs. do CPA.

E. Esclareceu o legislador através de interpretação autêntica, que a lei não prevê que o direito de audição seja facultado em todas as formas previstas nas várias alíneas do n.º 1 do art. 60º da LGT, mas sim por qualquer uma das formas aí previstas, e mais recentemente que, existindo relatório de inspecção não há que facultar o exercício do direito de audição para antes da decisão de aplicação de métodos indirectos.

F. No caso concreto, o momento adequado para a efectivação do direito de audição, só sendo este exercitável uma vez no procedimento, deveria ocorrer antes da conclusão do relatório de inspecção, isto é, entre o fim da instrução - recolha dos elementos relevantes por parte da Administração Tributária - e a decisão do procedimento, possibilitando a participação do contribuinte antes das liquidações.

G. Resulta do probatório que a impugnante foi notificada do projecto de conclusões do relatório de inspecção, para exercer o direito de audição nos termos do art. 60º do RCPIT, dele constando os actos que precedem as liquidações de imposto, mais concretamente a dedução indevida de IVA que conduziu às respectivas liquidações adicionais deste imposto.

H. Tendo a Administração Tributária facultado à impugnante o exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção, resulta cumprida a obrigação legal prevista no art. 60º da LGT, pois que a lei interpretativa se considera integrada na lei interpretada, o que significa que retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada. Logo, só teria que ser facultado novo direito de audição se a liquidação se baseasse em elementos distintos daqueles porque o direito de audição inicialmente se concretizou, o que manifestamente não será o caso.

I. Afigura-se assim cumprida, por se encontrar satisfeito o direito de participação que a norma pretende salvaguardar, a obrigação legal prevista na alínea **a)** do n.º 1 do art. 60º da LGT.

J. Não se verifica a ilegalidade sentenciada, por inexistir qualquer vício procedimental conducente à anulabilidade dos actos tributários de liquidação ora impugnados, e como tal devem os mesmos manter-se na ordem jurídica;

K. A douta sentença recorrida violou o disposto no n.º 1 do art. 60º da LGT, o n.º 3 do mesmo preceito, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 13º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma e ainda o art. 60º do RCPIT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

1.1 Não houve contra-alegação.

1.2 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão com as seguintes determinações: inexistência do vício de preterição de formalidades legais por omissão do direito de audição, e devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação das questões remanescentes que ficaram prejudicadas – aduzindo o seguinte.

1. *O art. 13º n.º 1 Lei n.º 16-A/2002, 31 Maio (1.ª alteração ao OGE 2002) conferiu nova redacção ao art. 60º n.º 3 LGT, o qual passou a prescrever: "Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado."*

Pondo termo a antecedente controvérsia jurisprudencial o legislador assumiu o carácter interpretativo da norma transcrita, a qual se integra na norma interpretada (art. 60º n.º 1 alínea a) LGT), retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º n.º 2 Lei n.º 16- A/2002, 31 Maio; art. 13º n.º 1 CCivil)

2*. No caso sub judicio, o sujeito passivo não exerceu o direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, apesar de notificado para o efeito; a administração tributária manteve os valores de IVA em falta propostos (probatório alínea B); relatório fls. 269/284).*

1.3 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se foi, ou não, violado no caso o direito de audição da contribuinte, ora recorrida.

1.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) A impugnante tem como actividade a construção civil a que corresponde o CAE 45211.

B) Na sequência de uma acção inspectiva realizada pela Administração fiscal foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção, cfr. fls. 288 e 289 do P.A. junto aos autos.

C) O relatório final de acção inspectiva, consta de fls. 269 a 284 dos autos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, concluiu que "*Considerando o que acima se expôs, concluímos que as facturas emitidas por José de Sousa Dantas à firma Soc. Const. Martins Vieira foram emitidas em consequência de um acordo entre ambos (emitente e utilizador) no intuito de enganar terceiros, nomeadamente a administração fiscal, uma vez que todas as análises conduzem a que as prestações de serviços não se realizaram.*

Estamos assim perante uma situação de negócio simulado com a finalidade de empolamento de custos, os quais, não sendo comprovadamente necessários para a realização de proveitos, nos termos do disposto no art. 23º do CIRC, são de acrescer para efeitos de apuramento do lucro tributável de cada um dos anos, como a seguir se determina: (...).

Em termos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, o n.º 3 do art. 19º do Código do IVA refere expressamente, que não poderá deduzir-se imposto que resulte da operação simulada. Assim, vai o mesmo IVA, indevidamente deduzido, ser objecto de liquidação adicional por período de imposto em que foi exercido o direito à dedução, conforme passamos a evidenciar."

D) As liquidações adicionais de IVA ora impugnadas, tem como data limite de pagamento o dia 30/11/1999, fls. 18, 19, 20 e 21 dos autos.

E) Em 04/02/2000, a impugnante deduziu impugnação judicial versando sobre os mesmos factos mas referente às liquidações de IRC e IVA., cfr. fls. 255 a 269 dos autos.

F) Por douta sentença proferida em 23/01/2003, foi julgada procedente a excepção dilatória de cumulação ilegal de pedidos e em consequência a Fazenda Pública absolvida da instância, cfr. fls. 273 a 276 dos autos.

G) A presente impugnação deu entrada em 19/02/2003, cfr. fls. 2 dos autos.

1.1 A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do artigo 267.º, impõe que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

Relativamente à actividade da Administração, em geral, o artigo 100.º do C.P.A. concretizou a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».

Os n.ºs 2 e 3 do artigo 101.º e o n.º 2 do artigo 102.º do C.P.A. revelam o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a «todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito», que «os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento» e que «na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito».

No entanto, no n.º 2 deste artigo 103.º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados, que são o de estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e o de os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

O artigo 60.º da L.G.T., sob a epígrafe "Princípio da participação", veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, estabelecendo, na sua redacção inicial, o seguinte.

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer beneficio ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

4. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

5. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

6. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

O n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, introduziu um novo n.º 3, passando os n.ºs 3, 4, 5 e 6 da redacção inicial a serem os n.ºs 4, 5, 6, e 7, respectivamente.

Nos termos do n.º 2 daquele artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, o disposto naquele seu n.º 1 tem carácter interpretativo.

É a seguinte a nova redacção do artigo 60.º da L.G.T.

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer beneficio ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; [A redacção da alínea d) resulta da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, sendo-lhe atribuída natureza interpretativa pelo n.º 2 do seu artigo 40.º).

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

É este o estado das coisas quanto ao regime do direito de audição no procedimento administrativo tributário – cf., por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 1003/06.

No caso *sub judicio*, e consoante se retira especialmente das alíneas B), C) e D) do probatório, as liquidações de IVA em causa surgem «na sequência de uma acção inspectiva realizada pela Administração fiscal»; e «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção».

À impugnante, ora recorrida, como se vê, foi dado exercer o direito de audição. E não se vê que, no caso, tenham sido invocados factos novos sobre os quais a impugnante, ora recorrida, se houvesse de pronunciar.

Então, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio (lei interpretativa), era dispensável, no caso, a audição da impugnante, ora recorrida, antes da liquidação correspondente, uma vez que, consoante se prova, «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção».

E, assim, não é acertada, em nosso entendimento, a asserção da sentença recorrida, de que «o facto de ter havido audição quanto ao relatório da inspecção tributária não dispensava a formalidade legal de nova audição antes da liquidação».

Pelo contrário: segundo o regime legal apontado, a impugnante, ora recorrida, não tinha que ser ouvida antes da liquidação, nem em qualquer outra fase do procedimento tributário com previsão no n.º 1 do citado artigo 60.º da Lei Geral Tributária – cf., por todos neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26-9-2007, e de 24-10-2007, proferidos nos recursos n.º 903/06 e n.º 131/07, respectivamente.

Deste modo, e em resposta ao *thema decidendum*, estamos a dizer que no caso não foi violado (senão, antes, que foi satisfeito) o direito de audição da contribuinte, ora recorrida.

Então, havemos de convir que, tendo sido facultado ao contribuinte o *direito de audição* antes da conclusão do *relatório da Inspecção Tributária*, é dispensável que de novo seja ouvido antes da *liquidação*, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar – de acordo com as disposições combinadas do n.º 1, alínea e), e do n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, de *natureza interpretativa*).

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e remetendo-se o processo ao Tribunal *a quo* para conhecimento da restante matéria da impugnação, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Miranda de Pacheco — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Liquidação. Direito de audição.

Sumário:

Tendo sido facultado ao contribuinte o direito de audição antes da conclusão do relatório da Inspecção Tributária, é dispensável que de novo seja ouvido antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar – de acordo com as disposições combinadas do n.º 1, alínea e), e do n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, de natureza interpretativa).

Processo n.º: 428/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Sociedade Construções Martins & Vieira, Lda.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial da «liquidação de IRC relativa aos anos de 1994 a 1997 no montante total de 164.549,08€», deduzida por "Sociedade de Construções Martins Vieira, Lda".

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

A. Tendo sido interposta impugnação contra as liquidações adicionais de IRC relativas aos anos de 1994 a 1997, foi proferida decisão, na qual, considerando-se ter existido preterição de formalidade essencial por omissão do direito de audição antes da liquidação, se determinou na procedência da impugnação a anulabilidade dos actos impugnados.

B. Sustenta a douta sentença que o direito de audiência deve ser exercido cumulativamente em diferentes momentos da decisão final do procedimento tributário, permitindo "uma participação ao contribuinte ao longo do procedimento de liquidação e uma participação nas diferentes decisões que são tomadas ao longo do processo de liquidação", confirmando, o cumprimento daquela formalidade no momento que antecedeu a conclusão do relatório da inspecção tributária - alínea e), mas já não no momento que antecedeu a liquidação - alínea a).

C. Entende a Fazenda Pública que o direito de audição apenas deverá ser exercido uma única vez no procedimento, exceptuados os casos em que são invocados factos novos, estribando-se nas sucessivas introduções legislativas ao art. 60º da LGT e anterior doutrina no mesmo sentido.

D. O direito de audiência prévia, integrando o princípio da participação consignado no art. 60º da LGT, aprovada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, traduz-se no direito dos interessados à participação na formação das decisões que lhes digam respeito e/ou que possam afectar os seus direitos ou interesses, em concretização de um direito constitucionalmente consagrado e, incide

sobre o objecto do procedimento após a recolha de prova e pronto para a decisão, ou seja, deve ser exercido, concluída a instrução e antes da decisão final, conforme determina o art. 100º e sgs. do CPA.

E. Esclareceu o legislador através de interpretação autêntica, que a lei não prevê que o direito de audição seja facultado em todas as formas previstas nas várias alíneas do n.º 1 do art. 60º da LGT, mas sim por qualquer uma das formas aí previstas, e mais recentemente que, existindo relatório de inspecção não há que facultar o exercício do direito de audição para antes da decisão de aplicação de métodos indirectos.

F. No caso concreto, o momento adequado para a efectivação do direito de audição, só sendo este exercitável uma vez no procedimento, deveria ocorrer antes da conclusão do relatório de inspecção, isto é, entre o fim da instrução - recolha dos elementos relevantes por parte da Administração Tributária - e a decisão do procedimento, possibilitando a participação do contribuinte antes das liquidações.

G. Resulta do probatório que a impugnante foi notificada do projecto de conclusões do relatório de inspecção, para exercer o direito de audição nos termos do art. 60ºdo RCPIT, dele constando os actos que precedem as liquidações de imposto, mais concretamente a determinação e/ou quantificação da matéria colectável que conduziu às várias liquidações de IRC.

H. Tendo a Administração Tributária facultado à impugnante o exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção, resulta cumprida a obrigação legal prevista no art. 60º da LGT, pois que a lei interpretativa se considera integrada na lei interpretada, o que significa que retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada. Logo, só teria que ser facultado novo direito de audição se a liquidação se baseasse em elementos distintos daqueles porque o direito de audição inicialmente se concretizou, o que manifestamente não será o caso.

I. Afigura-se assim cumprida, por se encontrar satisfeito o direito de participação que a norma pretende salvaguardar, a obrigação legal prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 60º da LGT.

J. Não se verifica a ilegalidade sentenciada, por inexistir qualquer vício procedimental conducente à anulabilidade dos actos tributários de liquidação ora impugnados, e como tal devem os mesmos manter-se na ordem jurídica;

K. A douta sentença recorrida violou o disposto no n.º 1 do art. 60º da LGT, o n.º 3 do mesmo preceito, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 13º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma e ainda o art. 60º do RCPIT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

1.3 Houve contra-alegação, a qual, no entanto, foi mandada desentranhar dos autos – cf. fls. 421 e ss..

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 426 a 428.

A questão objecto do recurso passa pela interpretação do art. 60º da Lei Geral Tributária, na redacção do art. 13º da Lei n.º 16-A/02, de 31.05 (a que o legislador conferiu expressamente carácter interpretativo).

Dispõe aquele normativo que

«1- A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária

2- É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3- Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a alínea e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado. (...)

Ora no caso subjudice a recorrente alega que a impugnante foi notificada do projecto de conclusões do relatório de inspecção, para exercer o direito de audição nos termos do art.º 60º do RCPIT, dele constando os actos que precedem a liquidação de imposto, mais concretamente a determinação e/ou quantificação da matéria colectável que conduziu às várias liquidações de IRC.

Tendo a Administração Tributária facultado ao impugnante o exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção, resulta cumprida a obrigação legal prevista no artº 60º da LGT, pois que a lei interpretativa se considera integrada na lei interpretada, o que significa que

retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada.

Logo, só teria que ser facultado novo direito de audição se a liquidação se baseasse em elementos distintos daqueles porque o direito de audição inicialmente se concretizou, o que não será o caso

Afigura-se-nos que lhe assiste razão.

O direito de audição é exercido uma única vez no procedimento, sendo que a lei, nomeadamente na sequência da redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 16-A/2002, recusa a ideia de qualquer dupla ou tripla audição.

Como tem decidido a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, em casos semelhantes, o contribuinte que foi ouvido em fase anterior do procedimento de liquidação não tem, em regra, de voltar a sê-lo antes do acto de liquidação.

E isto porque o n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, atribuiu carácter interpretativo ao seu n.º 1, que deu nova redacção ao n.º 3 do artigo 60º da Lei Geral Tributária - vide neste sentido, entre outros os recentes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.12.2006, processo 917/06, de 17.01.2007, processo 1003/06 e de 17.02.2007, processo 956/06, todos em http://www.itij.pt.

Ora no caso resulta dos autos (vide probatório a fls. 357) que a impugnante foi, no seguimento de uma acção inspectiva, notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção, não tendo posteriormente aduzido factos novos nem suscitado questões de direito em relação às quais não tivesse tido já a oportunidade para se pronunciar na sequência da 1ª notificação.

Teve, pois, o contribuinte ensejo de exercer o seu direito de audição, não sendo de lhe conceder, face à nova redacção ao n.º 3 do artigo 60º da Lei Geral Tributária, nova oportunidade para o exercício de tal direito.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o julgado da 1ª instância.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Havemos, em primeiro lugar, de tratar do problema de ter sido mandada desentranhar dos autos a contra-alegação da ora recorrida – cf. o que se anota supra no ponto 1.3.

O Senhor Escrivão de Direito veio, nos presentes autos de impugnação judicial, dar uma "informação", onde conclui que «*Não haveria razão das contra alegações terem dado entrada nesta Secretaria, uma vez que deram entrada intempestivamente, razão pela qual faço os presentes autos conclusos*» – cf. fls. 423.

A este respeito, o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, a quem foi ordenada vista, veio promover do seguinte modo – cf. fls. 425.

Efectivamente as contra alegações são intempestivas já que a recorrida não tem que ser notificada das alegações de recurso, sendo tão somente notificada do despacho de admissão de recurso (art.º 282.º n.º 2 do C.P.P.T).

Essa notificação ocorreu, como se comprova fls. 387, sendo que é a partir da mesma que se conta o prazo para alegações e contra-alegações (art.º 282.º n.º 3 do C.P.P.T).

Nestes termos promovo que as mesmas sejam desentranhadas dos autos.

Então, o relator proferiu o seguinte despacho.

Fls. 421 e 422 – Desentranhe, pelos fundamentos constantes da promoção de fls. 425, de que aqui nos apropriamos.

Notifique, com cópia também da promoção de fls. 425.

Em face do que a ora recorrida, "Sociedade de Construções Martins & Vieira, L.da", vem requerer «*que sobre as questões postas seja proferido acórdão, pelo que as questões devem ser submetidas à conferência*» – cf. 442 a 444.

Nos termos do artigo 282.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente e ao recorrido (n.º 1); e *o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente* (n.º 2).

Quer dizer: o prazo para alegações pelo recorrido conta-se «*a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente*», termo este que é fixado na lei, contado com base na notificação do despacho de admissão ao recorrente. Por isso, é irrelevante, para contagem do prazo do recorrido, a data em que as alegações do recorrente são efectivamente apresentadas no tribunal, quando elas dão entrada em data posterior a esse prazo – cf., por todos neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário* anotado e comentado, Áreas Editora, 2007, em anotação ao artigo 282.º.

Ora, nestes autos de impugnação judicial, a recorrida foi notificada por registo postal, datado de 16-11-2006, do despacho de admissão do recurso da sentença interposto para a Secção de Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo; no dia 30-4-2007, a ora recorrida fez dar entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de "contra-alegações", e para as quais resolveu convocar os "Vene-

randos Desembargadores"; tais "contra-alegações" deram entrada no Tribunal Central Administrativo Norte no dia 21-5-2007, e, no Supremo Tribunal Administrativo, para onde foram remetidas, no dia 24-5-2007 – cf. especialmente fls. 384, 387 e 421.

Assim, quando a alegação da recorrida deu entrada, no dia 30-4-2007, no Tribunal recorrido (Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto), seguramente que já se havia esgotado o prazo legal de 15 dias, contados «para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente» (15 dias a partir da notificação do despacho de admissão do recurso) – por isso que a alegação apresentada neste recurso pela ora recorrida aparece como manifestamente inoportuna.

Razão por que deve ser mantido, com a presente fundamentação, o despacho do relator a mandar desentranhar a alegação da ora recorrida.

E, então, em face do teor das conclusões da alegação da recorrente, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se foi, ou não, violado no caso o direito de audição da contribuinte, ora recorrida.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) A impugnante tem como actividade a construção civil a que corresponde o CAE 45211.

B) Na sequência de uma acção inspectiva realizada pela Administração fiscal foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção, cfr. fls. 296 e 297 do P.A. junto aos autos.

C) O relatório final de acção inspectiva, consta de fls. 282 a 295 dos autos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, concluiu que "*Considerando o que acima se expôs, concluímos que as facturas emitidas por José de Sousa Dantas à firma Soc. Const. Martins Vieira foram emitidas em consequência de um acordo entre ambos (emitente e utilizador) no intuito de enganar terceiros, nomeadamente a administração fiscal, uma vez que todas as análises conduzem a que as prestações de serviços não se realizaram. Estamos assim perante uma situação de negócio simulado com a finalidade de empolamento de custos, os quais, não sendo comprovadamente necessários para a realização de proveitos, nos termos do disposto no art. 23º do CIRC, são de acrescer para efeitos de apuramento do lucro tributável de cada um dos anos, como a seguir se determina: (...). Em termos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, o n.º 3 do art. 19º do Código do IVA refere expressamente, que não poderá deduzir-se imposto que resulte da operação simulada. Assim, vai o mesmo IVA, indevidamente deduzido, ser objecto de liquidação adicional por período de imposto em que foi exercido o direito à dedução, conforme passamos a evidenciar*."

D) As liquidações adicionais de IRC ora impugnadas, tem como data limite de pagamento o dia 30/11/1999, fls. 18, 19, 20 e 21 dos autos.

E) Em 04/02/2000, a impugnante deduziu impugnação judicial versando sobre os mesmos factos mas referente às liquidações de IRC e IVA, cfr. fls. 255 a 269 dos autos.

F) Por douta sentença proferida em 23/01/2003, foi julgada procedente a excepção dilatória de cumulação ilegal de pedidos e em consequência a Fazenda Pública absolvida da instância, cfr. fls. 273 a 276 dos autos.

G) A presente impugnação deu entrada em 19/02/2003, cfr. fls. 2 dos autos.

2.2 A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do artigo 267.º, impõe que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

Relativamente à actividade da Administração, em geral, o artigo 100.º do C.P.A. concretizou a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta».

Os n.ºs 2 e 3 do artigo 101.º e o n.º 2 do artigo 102.º do C.P.A. revelam o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a «todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito», que «os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento» e que «na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito».

No entanto, no n.º 2 deste artigo 103.º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados, que são o de estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e o de os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

O artigo 60.º da L.G.T., sob a epígrafe "Princípio da participação", veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, estabelecendo, na sua redacção inicial, o seguinte.

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer beneficio ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

4. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

5. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

6. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

O n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, introduziu um novo n.º 3, passando os n.ºs 3, 4, 5 e 6 da redacção inicial a serem os n.ºs 4, 5, 6, e 7, respectivamente.

Nos termos do n.º 2 daquele artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, o disposto naquele seu n.º 1 tem carácter interpretativo.

É a seguinte a nova redacção do artigo 60.º da L.G.T.

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer beneficio ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; [A redacção da alínea d) resulta da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, sendo-lhe atribuída natureza interpretativa pelo n.º 2 do seu artigo 40.º).

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

É este o estado das coisas quanto ao regime do direito de audição no procedimento administrativo tributário – cf., por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, proferido no recurso n.º 1003/06.

No caso *sub judicio*, e consoante se retira especialmente das alíneas B), C) e D) do probatório, as liquidações de IRC em causa surgem «na sequência de uma acção inspectiva realizada pela Administração fiscal»; e «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção».

À impugnante, ora recorrida, como se vê, foi dado exercer o direito de audição. E não se vê que, no caso, tenham sido invocados factos novos sobre os quais a impugnante, ora recorrida, se houvesse de pronunciar.

Então, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio (lei interpretativa), era dispensável, no caso, a audição da impugnante, ora recorrida, antes da liquidação correspondente, uma vez que, consoante se prova, «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção».

E, assim, não é acertada, em nosso entendimento, a asserção da sentença recorrida, de que, «ainda que o contribuinte tenha sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, em caso algum pode ser dispensada nova audiência antes da liquidação».

Pelo contrário: segundo o regime legal apontado, a impugnante, ora recorrida, não tinha que ser ouvida antes da liquidação, nem em qualquer outra fase do procedimento tributário com previsão no n.º 1 do citado artigo 60.º da Lei Geral Tributária – cf., por todos neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26-9-2007, e de 24-10-2007, proferidos nos recursos n.º 903/06 e n.º 131/07, respectivamente.

Deste modo, e em resposta ao *thema decidendum*, estamos a dizer que no caso não foi violado (senão, antes, que foi satisfeito) o direito de audição da contribuinte, ora recorrida.

Então, havemos de convir que, tendo sido facultado ao contribuinte o *direito de audição* antes da conclusão do *relatório da Inspecção Tributária*, é dispensável que de novo seja ouvido antes da *liquidação*, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar – de acordo com as disposições combinadas do n.º 1, alínea e), e do n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, de *natureza interpretativa*).

3. Termos em que se acorda:

- julgar improcedente a reclamação para a conferência e confirmar o despacho reclamado, com custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50%;

- e conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e baixando o processo para conhecimento da restante matéria da impugnação, se a tal nada obstar – não havendo lugar a tributação em custas nesta parte.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Acórdão. Aclaração. Esclarecimento da sentença. art. 670º, 2, do CPC.

Sumário:

I – Constando da parte discursiva do acórdão qual a taxa dos juros de mora aplicável, a qual, porém, não é levada à parte dispositiva do acórdão, é lícito ao interessado pedir a aclaração do ponto em questão.

II – No caso, impõe-se explicitar melhor o sentido da decisão, dela fazendo constar expressamente qual a taxa aplicável aos juros de mora.

III – Tal decisão considera-se complemento e parte integrante da sentença – art. 670º, 2, do CPC

Processo n.º 447/07-30.
Recorrente: Rodrigues & Névoa, Ld..
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **RODRIGUES & NÉVOA, LD.**, com sede na Rua Andrade Corvo, 19º, 1º, Braga, notificado do acórdão proferido nos autos, veio pedir a sua aclaração. A não se entender se entender possível a aclaração, defende que há omissão de pronúncia, pelo que se justifica que o presente pedido seja apreciado como arguição de nulidade.

Precisa o seu pedido nos termos seguintes:

a) Na conclusão do mui douto acórdão de 03-10-2007, em aclaramento, seja explicitada a decisão contida na mais geral conclusão de provimento, de que a taxa aplicável aos juros de mora haverá de ser a do art 44º.3 da LGT, ou seja, a taxa de 1% ao mês que decorre do DL 73/99, de 16/3;

b) Na hipótese, porém, de se entender que não consubstancia mero aclaramento da conclusão de provimento, mas, antes, omissão de pronúncia, então solicita que o presente pedido seja apreciado como arguição de nulidade, com os consequentes reconhecimento e suprimento da mesma, nos termos apontados.

Cumpre decidir.

Vejamos.

Escreveu-se impressivamente no acórdão sob aclaração:

No tocante à taxa de juro de mora, a favor do contribuinte, a lei é omissa (vide o citado art. 102º da LGT).

Qual é então essa taxa?

A resposta há-de ser encontrada na equiparação que a lei faz dos juros indemnizatórios aos juros compensatórios.

O n. 10 da citado art. 35º da LGT estatui que "a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n. 1 do artigo 559º do Código Civil".

No tocante aos juros indemnizatórios a taxa é igual à dos juros compensatórios, como estipula expressamente o n. 4 do art. 43º da LGT.

Ora, fazendo apelo à equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos juros indemnizatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora.

Sob pena de violação do princípio de igualdade, com consagração constitucional – art. 13º da CRP.

Interpretação diversa seria, a nosso ver inconstitucional, não compaginável com um Estado de Direito.

Daqui decorre, neste entendimento, que a taxa de juros de mora, liquidada a favor do contribuinte, e com consagração legal no art. 102º da LGT, é a prevista no art. 44º, n. 3, da LGT.

Na parte decisória desse acórdão, escreveu-se apenas que "os juros de mora incidem sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios".

Mas é realmente necessário explicitar melhor o sentido da decisão, dela fazendo constar expressamente que a taxa aplicável aos juros de mora é a do art. 44º, n. 3, da LGT.

2. Face ao exposto, decide-se deferir o pedido de aclaração do acórdão sob reclamação, explicitando-se que a taxa aplicável aos juros de mora é a do art. 44º, 3, da LGT.

Esta decisão considera-se complemento e parte integrante da sentença – art. 670º, 2, do CPC.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Calhau* — *Jorge Lino* (voto o acórdão, sem prejuízo da posição anteriormente assumida).

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Sucessão de leis no tempo. Prazo. Interrupção.

Sumário

I — Faltando menos tempo para a prescrição se completar, à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, no regime do anterior Código de Processo Tributário, do que os 8 anos da nova lei, é aplicável ao caso o prazo do Código de Processo Tributário.

II — A citação para a execução, em 24 de Janeiro de 2000, produz efeito interruptivo da prescrição, nos termos do disposto no artigo 49º da Lei Geral Tributária, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

III — A paragem da execução fiscal entre Janeiro de 2000 e de Novembro de 2005, por causa não imputável ao contribuinte, faz cessar o efeito interruptivo.

IV — O tempo decorrido desde Janeiro de 2001, somado ao que medeia entre o início do prazo de prescrição – 1 de Janeiro de 1995 – e a sua interrupção, excede os 10 anos necessários para se completar a prescrição.

Processo n.º483/07-30.
Recorrente: Artur Pereira Godinho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **ARTUR PEREIRA GODINHO**, residente em Azeitão, recorre da sentença de 20 de Novembro de 2006 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

«A)

Nos autos está em causa obrigações tributárias de IVA e juros compensatórios referentes ao ano de 1994, períodos de Fevereiro e Maio.

B)

É aplicável o disposto no art. 34º do CPT, cujo prazo de prescrição era de 10 anos, em vigor desde 1 de Julho de 1991 a 31 de Dezembro de 1998 dado que em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a LGT, cujo o art. 2º n.º 1 e art. 6º revogaram expressamente aquele art. 34º.

C)

O prazo de prescrição aplicável ao caso concreto será o de dez anos.

D)

Da contagem dos prazos, decorre que já correram mais de 10 anos, pelo que a dívida exequenda está prescrita.

E)

A sentença recorrida contem um erro material que poderá afectar a apreciação da prescrição invocada, na medida em que a oposição deduzida incide sobre o processo de execução 2160-99/102579.1 referente a dívidas de IVA de 1994, período de Fevereiro, na douta sentença, na parte do relatório, faz-se referência à execução 2160-99/1025791 referente a dívidas de IVA do 1º e 2º trimestre de 2004 e juros compensatórios, no montante de € 3.787,07, repetindo-se ao longo da sentença referências ao ano de 2004, quando na verdade, julgamos ser por mero lapso, na medida em que, está em questão um imposto de 1994.

F)

Nos termos do art. 666 n.º 2 e 667 n.º 1, 2 e 3 do CPC e precavendo que tal vício obste à apreciação por V. Exas, deverá antes da subida do recurso haver rectificação desse lapso, por parte do Tribunal "a quo".

Nestes termos e nos demais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente e por consequência ser extinto o processo executivo por estar prescrita a dívida».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. Instada por este Tribunal, a Mmª. Juiz reconheceu e rectificou os erros materiais cujo cometimento o recorrente acusou.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por ocorrer a alegada prescrição, «atendendo a que o processo executivo esteve parado, por facto não imputável ao Recorrente, entre 24.2.2000 e 9.6.2004 (cfr. fls. 8 e 24 da execução apensa)».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto está assim estabelecida:

«A)

Em 08/11/1999 com base na certidão de dívida de 08/11/1999 foi instaurado ao oponente, no Serviço de Finanças do Barreiro o processo de execução fiscal n.º 2160199901025791, no montante total de € 3.738,07 (Cfr. documentos a fls 20 e 21 dos autos).

B)

O montante mencionado na alínea anterior se refere a IVA de Fevereiro e Maio de 1994, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 28/10/1999, sendo o montante de Esc. 396.801 referente ao imposto e Esc. 352.615 respeitante a juros compensatórios (Cfr. documento a fls 21 e fls 45 dos autos).

C)

O montante de IVA mencionado na alínea anterior resultou da liquidação oficiosa de 23/09/1999, na sequência da elaboração do relatório de análise interna de 16/07/1999, com o fundamento de que o oponente deduziu indevidamente o montante de IVA constantes das facturas n.º 16 de 28/02/1994 e n.º 17 de 30/05/1994, considerando que se encontra abrangido pelo regime de isenção previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 53.º do CIVA (Cfr. documento a fls 35 e de fls 41 a 47 dos autos).

D)

Em 28/09/1999 foi assinado o aviso de recepção que notifica o oponente da liquidação mencionada na alínea anterior (Cfr. documento a fls 36 dos autos).

E)

Por oficio datado de 19/01/2000, remetido ao oponente por carta registada datada de 21/01/2000, este foi citado para os termos da execução fiscal mencionada em A) (Cfr. documentos a fls 24 e 25 dos autos).

F)
O oponente está enquadrado em sede de IVA no regime normal trimestral (Cfr. documento a fls 32 dos autos).
G)
Em 01/03/2006 a quantia exequenda mencionada em A) não se encontrava paga (Cfr. documento a fls 61 dos autos).
H)
A oposição foi apresentada em 24/02/2000 (Cfr. documentos a fls 4 dos autos).
Não resultou provado que tenha sido pago o montante das liquidações de IVA subjacentes à dívida exequenda, porquanto as liquidações subjacentes à divida exequenda resultam de uma liquidação oficiosa e os documentos juntos a fls 9 a 11 dos autos referem-se a pagamentos efectuados no âmbito das declarações apresentadas pelo oponente, e por outro lado, as declarações referem-se ao 3.º e 4.º trimestre de 1994, enquanto que a dívida subjacente à presente execução se refere a Fevereiro e Maio de 1994. Os documentos juntos pelo oponente a fls 64 e 66 também não fazem prova do pagamento da dívida subjacente à presente execução fiscal porquanto dizem respeito a outros processos de execução fiscal, designadamente n.º 3530200201016059. Por outro lado, também não resulta provado que tenha havido pagamento do imposto subjacente à dívida exequenda antes da data da instauração do processo de execução fiscal (08/11/1999)».

3.1. A execução fiscal a que se opõe o recorrente foi instaurada em 8 de Novembro de 1999, e visa a cobrança de dívida de IVA atinente a Fevereiro e Maio de 1994, liquidada em 23 de Setembro de 1999, liquidação essa de que o recorrente foi notificado em 28 de Setembro de 1999, sendo que a sua citação para a execução foi efectuada mediante carta registada expedida em 21 de Janeiro de 2000 – cfr. as alíneas A), B), C), D) e E) da matéria de facto dada por assente na sentença recorrida.

A execução fiscal não foi movimentada entre 21 de Janeiro de 2000 (quando foi expedida a carta para citação do executado) até data imprecisa, necessariamente posterior a 28 de Novembro de 2005, quando, após conclusão com esta data, foi proferido despacho, não datado, determinativo da penhora – cfr. a execução fiscal apensa.

3.2. A única questão objecto do recurso consiste em definir se a dívida exequenda, de IVA relativo a 1994, está ou não prescrita.

Para tanto impõe-se, antes de tudo, identificar o regime legal aplicável, face, designadamente, à disposição contida no artigo 297º n.º 1 do Código Civil.

Determina ela que «a lei que estabelecer (…) um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

A Lei Geral Tributária (LGT) entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que a aprovou.

O prazo de prescrição das dívidas tributárias foi, pelo seu artigo 48º, fixado em oito anos, quando, antes, nos termos do artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), era de dez anos (o regime do Código de Processo das Contribuições e Impostos não importa aqui, posto que cessou em 30 de Junho de 1991, quando a dívida ainda não nascera).

Ocorreu, pois, quando já estava em curso o prazo de prescrição da dívida em discussão, iniciado em 1 de Janeiro de 1995, uma alteração do prazo, por encurtamento. E, deste modo, o novo prazo, da LGT, é o aplicável, embora contado só a partir de 1 de Janeiro de 1999. A não ser que, segundo o CPT, falte, naquele momento, menos tempo para se completar o prazo antigo, de dez anos.

3.3. O prazo prescricional começou a correr em 1 de Janeiro de 1995, atendendo a que, de acordo com a factualidade provada, se trata de dívida de IVA relativa ao ano de 1994, e considerando o disposto no artigo 34º n.º 2 do CPT, ao tempo vigente.

Em 1 de Janeiro de 1999 tinham decorrido, deste modo, 4 anos, faltando 6 para se completar o prazo prescricional (artigo 34º n.º 1 do CPT).

Se o prazo se computar em 8 anos, nos termos do disposto no artigo 48º n.º 1 da LGT, só se conta a partir de 1 de Janeiro de 1999, por força das disposições, conjugadas, dos artigos 6º e 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

Em 1 de Janeiro de 1999 faltava menos tempo (6 anos) para se completar o prazo antigo, de 10 anos, do que o novo, de 8 anos. Consequentemente, e por força do transcrito n.º 1 do artigo 297º do Código Civil, é aplicável o prazo de 10 anos do CPT.

3.4. Tal prazo, iniciado em 1 de Janeiro de 1995, interrompeu-se em 24 de Janeiro de 2000, data presumida da citação do executado, ainda de acordo com a matéria de facto fixada, e nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 49º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

Estavam então decorridos 5 anos e 24 dias do prazo de 10 anos, faltando, para se completar esse prazo, 4 anos, 1 mês e 6 dias.

Aquele efeito interruptivo cessou em 22 de Janeiro de 2001, já que a execução fiscal sofreu paragem, por facto não imputável ao agora recorrido, por mais de um ano – entre 21 de Janeiro de 2000

e 28 de Novembro de 2005. Sendo que em 21 de Janeiro de 2001 se completou um ano de paragem e, no dia seguinte, mais de um ano – artigo 49º n.º 2 da LGT.

A partir daí, 22 de Janeiro de 2001, soma-se o tempo que decorrer àqueles 5 anos e 24 dias, por força do referido n.º 2 do artigo 49º da LGT. Desde 22 de Janeiro de 2001 até ao presente decorreram 7 anos e alguns dias, o que, somado aos mais de 5 anos transcorridos antes da interrupção, ultrapassa os 12 anos, excedendo amplamente os 10 anos necessários para se completar a prescrição.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, declarando extinta a dívida exequenda, pela prescrição, assim julgando procedente a oposição à execução.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Jorge Lino — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução. Caducidade do direito. Nulidade do título executivo. Obiter dictum.

Sumário

I — Julgando o juiz caducado o direito de oposição à execução fiscal, acrescentando que, «ainda que assim não fosse», improcederia o seu fundamento – a nulidade do título executivo –, a sentença não enferma de nulidade por falta de fundamentação referida à nulidade do título executivo, pois tal questão não foi decidida, constituindo o que acerca dela consta da sentença um mero obiter dictum.

II — Em tal circunstância, o ataque profícuo à sentença, por via de recurso jurisdicional, há-de assentar na questão da caducidade do direito à oposição, por ter sido esse e só esse o fundamento da ditada improcedência da oposição.

Processo n.º 539/07-30.
Recorrente: Rosalinda Elisa Charrua Brás.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **ROSALINDA ELISA CHARRRUA BRÁS**, residente em Vendas Novas, recorre da sentença de 22 de Março de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada contra José Custódio Cantador Serralha, para a qual foi citada como executada.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada no serviço de Finanças de Vendas Novas;

2

Ao mesmo tempo alegou uma nulidade insanável por falta de requisito legal do título executivo dado à execução.

3

O Mº Juiz em 1ª instância julgou improcedente a oposição, com fundamento na caducidade do direito de deduzir oposição por parte da recorrente.

4

Julgando igualmente improcedente a nulidade arguida pela recorrente.

5

O título executivo dado à execução é uma certidão de dívida.

6

Da qual não consta a recorrente como devedora.

7

Nos termos do art. 163º do C.P.P.T., um dos requisitos legais do título executivo é o nome do devedor.

8

Carecendo de força executiva o título onde falta tal requisito.

9

O título executivo dado à execução carece de força executiva.

10

A falta do requisito, nome do devedor torna o título executivo nulo.

11

Tal nulidade é insanável.

12

Tal como o dispõe o art. 165º n.º 1 alínea b) do C.P.P.T.

13

Tal nulidade é de conhecimento oficioso.

14

O que decorre do n.º 4 daquele preceito legal.

15

Podendo também ser alegada pelas partes até ao trânsito em julgado da decisão final.

16

A recorrente invocou nos autos tal nulidade.

17

Tal nulidade tem como efeito a anulação de todo o processado.

18

O Mº Juiz em 1ª instância julgou improcedente a alegada nulidade.

19

Sem ter minimamente fundamentado tal decisão.

20

Como estava obrigado, de acordo com o disposto nos artºs 659º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea b) do C.P.C., aplicável por força do disposto no art. 2º al e) do C.P.P.T.

21

Limitando-se, sem mais, a julgar a mesma improcedente.

22

Tal falta de fundamentação de facto e de direito torna nula a decisão recorrida.

23

Assim, em nosso entender, mal decidiu o Mº Juiz em 1ª instância.

24

Ao julgar improcedente a nulidade invocada, e ao considerara válido o título executivo dado à execução.

25

Tal como mal decidiu ao não fundamentar a decisão recorrida.

26

No que concerne à invocada nulidade do título executivo.

27

A douta decisão recorrida violou o disposto nos artºs 162º, 163º n.º 1 alínea e), 165º n.º 1 alínea b) e n.º 4 do C.P.P.T. e ainda os artºs 659º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea b) do C.P.C.

Termos em que, deverá a sentença recorrida ser considerada nula por falta de fundamentação, relativamente à improcedência da nulidade invocada, ou caso assim não se entenda, deverá a mesma ser considerada improcedente, considerando-se nulo o título executivo dado à execução, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer em que diz:

«(…) alega a recorrente que invocou como fundamento da oposição a nulidade por falta de requisitos do título executivo e que a sentença recorrida julgou improcedente tal nulidade sem ter minimamente fundamentado a decisão.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Na verdade, como decorre do art. 660.º do Código de Processo Civil, que versa sobre os deveres de cognição do Tribunal, o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso, e como se vê de fls. 201 e segs., maxime de fls. 204, o tribunal recorrido julgou improcedente a oposição por caducidade do direito à acção, já que, tendo a citação ocorrido em 24.10.2003 a oponente poderia ter deduzido oposição nos 30 dias subsequentes, o que não fez.

Este foi o verdadeiro fundamento de facto e de direito que justificou a decisão recorrida, e que ali se mostra especificado.

Improcede pois a invocada nulidade (artº 668º, 1, alínea b) do Código de Processo Civil).

É certo que a sentença se pronuncia também, de uma forma menos aprofundada, sobre as demais questões suscitadas pela recorrente.

Mas fá-lo de uma forma subsidiária ("*ainda que assim não fosse"* - vide fls. 204), já que tais questões estavam prejudicadas pela solução dada à primeira que era a caducidade do direito de acção.

Daí que se entenda que em relação a elas não estava a decisão recorrida obrigada às mesmas exigências de fundamentação.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«1)

A presente oposição tem por base o processo de execução fiscal n.º 3042- 02/100259.7, instaurado contra José Custódio Cantador Serralha, para cobrança coerciva da quantia ora em causa, referente a IVA e juros compensatórios, dos anos de 1998 e 2000.

2)

Em 21/10/2002, o referido executado foi citado do mandado de citação pelo SF de Vendas Novas.

3)

No âmbito dos autos executivos, o SF competente efectuou informação na qual constava que o executado era, no momento da constituição das dívidas em causa, casado com a ora oponente, apesar de em 11/7/2002 ter sido decretada a separação judicial de pessoas e bens, conforme consta da escritura de partilha datada de 24/9/2002 (vd. fls. 73 e ss. dos autos). Da referida escritura de partilha consta como activo a fracção autónoma designada pela letra "A", que faz parte de um prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Av. 25 de Abril, n.º 102 e 102-A, da freguesia e concelho de Vendas Novas, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 7350.

4)

Como se verifica por fls. 76 a 78 dos presentes autos, a ora oponente foi, em 24/10/2003 (vd. fl. 78 dos autos), citada como executada no âmbito do referido processo executivo para pagamento da quantia exequenda de IVA dos anos de 1998 e 2000, no valor total de €104.335,71, para, querendo, deduzir oposição, requer o pagamento em prestações ou dação em cumprimento, no prazo de 30 dias (vd. ofício 2211, de 22/10/2003, a fl. 76 dos autos).

5)

Em 9/9/2004 (vd. fl. 109 dos autos), o SF de Vendas Novas emitiu mandado de penhora de bens pertença da ora oponente, para pagamento da dívida de IVA que se reporta aos anos de 1998 e 2000, no montante de €104.335,71. Na mesma data procedeu-se à penhora do prédio urbano acima indicado, pelo qual a ora oponente foi nomeada fiel depositária (vd. fl. 110 dos autos).

6)

A ora oponente deduziu a presente oposição em 25/11/2004.

7)

Foi realizada inquirição de testemunhas em 22/6/2005, como se pode verificar pela respectiva acta, a fls. 181 e ss. dos presentes autos».

3.1. Não obstante a extensão das conclusões que extrai das suas alegações de recurso, a crítica que a recorrente dirige à sentença impugnada pode resumir-se em palavras poucas: a sentença, ao não considerar nulo o título executivo, sem o fundamentar, é nula, para além de ter errado no julgamento que fez acerca daquela nulidade.

Mas, como a própria recorrente afirma, na conclusão 3 das suas alegações, «O Mº Juiz em 1ª instância **julgou improcedente a oposição, com fundamento na caducidade do direito de deduzir oposição** por parte da reclamante» (o destaque não consta do original).

Essa é, com exclusão de outra, a razão por que a sentença não atendeu a pretensão da oponente: ela foi deduzida fora de tempo. Como, aliás, também aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Com efeito, lê-se no segmento decisório da sentença que «(…) tendo assinado o aviso de recepção referente à citação em 24/10/2003, a oponente poderia deduzir oposição nos 30 dias subsequentes (i.e, até 24/11/2003) – o que não fez, pelo que **se verifica a caducidade do direito de deduzir oposição**» (o destaque é de nossa iniciativa).

O demais que, adiante, escreveu o Mmº. Juiz, é um mero *obiter dictum*, como bem revela a expressão com que prossegue: «Acresce que, ainda que assim não fosse, também não assiste razão à oponente quanto ao restante alegado (…)».

Ou seja, a sentença começou por apreciar a tempestividade da oposição, partindo, aliás, da alegação da oponente na petição inicial, aonde defendia estar em tempo por, apesar de citada em 24 de Outubro de 2003, só em 22 de Novembro de 2004, ao consultar o processo de execução, ter tomado conhecimento da nulidade do título executivo.

E disse a sentença que «não assiste razão à ora oponente», logo quanto a esse ponto, pois que «se verifica a caducidade do direito de deduzir oposição»; como também, e «ainda que assim não fosse», lhe faltaria razão «quanto ao restante alegado», ou seja, quanto aos fundamentos da oposição.

Ora, a recorrente nada diz, directamente, que contrarie o fundamento da decisão impugnada, ou seja, contra a caducidade do seu direito a deduzir oposição. Limita-se a defender que, sendo nulo o título executivo, e sendo tal nulidade insanável, e de conhecimento oficioso, pode «ser alegada pelas

partes até ao trânsito em julgado da decisão final». E daí parece querer retirar que nunca a oposição pode ser intempestiva.

Mas a questão não pode ser assim colocada.

Uma coisa é a suposta nulidade do título executivo, e a insanabilidade da nulidade dela decorrente, outra coisa é o direito à dedução da oposição.

A nulidade do título executivo pode ser arguida no processo respectivo, isto é, na execução fiscal assente em tal título. Porém, e ainda que essa invocação possa ter lugar a todo o tempo, como defende a recorrente, isso não interfere com o decurso do prazo para deduzir oposição à execução; esgotado esse prazo, caduca o direito a tal dedução, sem embargo de, na execução, continuarem a poder ser suscitadas as questões que nesse processo seja legítimo levantar.

No caso, a recorrente deixou esgotar-se o prazo fixado na alínea a) do n.º 1 do artigo 203º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo que perdera já o direito à oposição quando a deduziu – tal qual julgou a sentença.

O que não quer dizer que tenha, do mesmo passo, perdido o direito a intervir no processo executivo, suscitando nele as questões que couberem.

3.2. Já se vê, pelo que até agora se disse, que a sentença não incorreu na nulidade que a recorrente lhe assaca.

A sentença não omitiu fundamentação para considerar válido o título executivo, pela simples razão que não decidiu tal questão, ainda que se lhe tenha referido. O que decidiu foi a impossibilidade da oposição, ao tempo em que foi deduzida. Como anteriormente se disse, a única decisão contida na sentença, que é a de improcedência da oposição, emerge da julgada caducidade do direito a essa oposição.

O que a sentença expendeu sobre o título executivo sobeja; não integra nem alicerça o julgamento, e só pode entender-se como um acrescento feito a título de esclarecimento, quase à guisa de consolação: disse o Mmº Juiz que a oposição, por ser intempestiva, não pode ser apreciada; mas, mesmo que o pudesse ser, sempre estaria votada ao insucesso, por não colherem os seus fundamentos…

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50 % (cinquenta por cento) de procuradoria.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Princípio do contraditório. Decisão surpresa. Decisão fundada em quadro normativo diverso do invocado pelo interessado.

Sumário:

O princípio do contraditório, na vertente que proíbe a decisão surpresa, não impõe ao tribunal de recurso que, antes de decidir questão proposta pelo recorrente, o alerte para a eventualidade de o fazer com base num quadro normativo distinto do por si invocado, e até então não referido no processo.

Processo n.º 574/07-30.

Recorrente: Caves Toimil-Sociedade Produtora e Comercial de Vinhos, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. CAVES TOIMIL – SOCIEDADE PRODUTORA E COMERCIAL DE VINHOS, LDA., com sede em S. Miguel de Lobrigos, Santa Marta de Penaguião, notificada do acórdão de 10 de Outubro de 2007 deste Tribunal que negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª instância que julgara não caducado o direito à liquidação de imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, «vem, ao abrigo do disposto nos arts. 201º e 203º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do estabelecido nos

arts. 2º, alínea e) e 281º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, reclamar contra a prática de nulidade, nos termos e com os fundamentos seguintes:

«1.

A Recorrente, ora Reclamante, interpôs para este Venerando STA Recurso de Sentença do TAF de Braga que julgou improcedente a impugnação para ele deduzida, por ter considerado que o prazo de caducidade do direito de liquidar teria estado suspenso durante a pendência de impugnação anterior, por força do estabelecido na alínea a) do n.º 2 do art. 46º da Lei Geral Tributária.

2.

Fundamentou o Recurso em que a impugnação de que a 1ª Instância fez decorrer a suspensão do prazo de caducidade não podia ser entendida como um litígio judicial de cuja resolução dependesse a liquidação do tributo, tal como previsto na referida disposição, de que a Sentença Recorrida havia portanto feito aplicação indevida,

3.

Daí resultando que o prazo fixado no n.º 1 do art. 45º da LGT havia já decorrido quando a liquidação impugnada foi efectuada, por nunca ter estado suspenso.

4.

No seu douto Acórdão de 10/10/2007, veio este Venerando STA reconhecer que a Recorrente tinha razão ao sustentar a inaplicabilidade, na hipótese, da norma da al. a) do n.º 2 do art. 46º da LGT e a inexistência da causa de suspensão aí prevista,

5.

Negando, no entanto, provimento ao Recurso, e concluindo pela improcedência da pretensão da Recorrente em ver declarada a caducidade do direito de liquidar, porque se lhe aplicaria, não o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do art. 45º da LGT, mas o de 8 anos fixado para a prescrição no n.º 1 do art. 48º do mesmo diploma, por força do disposto no art. 99º da Reforma Aduaneira, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.º 244/87, de 16/06,

6.

Prazo esse que, contado desde o início da vigência, em 01/01/1999, da lei que o veio estabelecer, nos termos previstos no n.º 1 do art. 297º do Código Civil, não se havia ainda completado quando, em 13/07/2004, foi a liquidação notificada.

7.

Conforme resulta do Parecer que lhe serviu de fundamento, a Alfândega de Braga havia praticado a liquidação impugnada "considerando o prazo de caducidade estabelecido no n.º 1 do art. 45º da LGT — Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98 de 17/12, que se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 01 de Janeiro de 1998 (nº 5 do art. 5º do DL 398/98, de 17/12)", e que este teria estado suspenso, por força do disposto na alínea a) do n.º 2 do seu art. 46º, tal como já havia sido ponderado aquando da Audição Prévia (fls. 6 do doc. junto à PI com o n.º 2),

8.

E, tendo a ora Recorrente invocado na impugnação que essa causa de suspensão não ocorria, e que havia decorrido o prazo estabelecido no n.º 1 do art. 45º do mesmo diploma, também a Fazenda Pública tinha este prazo por aplicável ao sustentar, no artº. 8º da sua Contestação, que "não foi excedido o prazo de caducidade previsto na LGT" (por a seu ver ter estado suspenso).

9.

O Exmº Magistrado do MP junto da 1ª Instância considerou igualmente, no seu Parecer de 25/10/2006 (cf. fls. 81), que "nos presentes autos estão em causa factos tributários ocorridos no ano de 1999, pelo que se aplica o prazo de caducidade previsto na LGT", e aí fixado em 4 anos,

10.

E, do mesmo modo, na Sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga consignou-se que "ao facto é aplicável o art. 45º da LGT, nos termos do n.º 5 do art. 5º do D.L. 398/98 de 17/12, mas contado apenas a partir de 1/1/99 (...)."

11.

Assim, ao longo de todo o desenvolvimento da causa, e numa linha que já se desenhara no procedimento administrativo que a precedeu, tanto a então Impugnante como a Fazenda Pública, o Ministério Público e o Tribunal de 1ª Instância consideraram sempre que o direito de liquidar se subordinava ao prazo de caducidade de 4 anos estabelecido no n.º 1 do art. 45º da LGT,

12.

E a questão que se controvertia era a tão-só a de saber se esse prazo havia estado suspenso por força do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 46º desse diploma, ao que a ora Recorrente respondia de forma negativa, contra o entendimento da Administração Aduaneira, da FP e do MP.

13.

Como a douta Sentença de 1ª Instância também decidiu dar resposta afirmativa a essa única questão em debate, a ora Reclamante devolveu-a em recurso a este STA,

14.

Que concluiu, como a então Recorrente, que a caducidade do direito de liquidar não esteve suspensa, por não haver razão para se lhe aplicar a alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT,

15.

Mas considerou que o prazo de caducidade não seria o de 4 anos fixado no n.º 1 do art. 45º desse diploma, mas o de 8 anos estabelecido para a prescrição (no n.º 1 do seu art. 48º), porque assim decorreria do disposto no art. 99º da Reforma Aduaneira, com a redacção do Dec-Lei n.º 244/87, de 16/07, prevendo hipóteses em que esteja "em dívida a totalidade das imposições fiscais internas".

16.

Ao aplicar este art. 99º da RA, que veio a decidir o sentido da decisão do Recurso, este Venerando STA actuou em conformidade com o estabelecido no art. 664º do CPC, segundo o qual "o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito",

17.

Mas, ao fazê-lo sem cometer à apreciação dos sujeitos processuais a questão da sujeição do caso ao regime de caducidade decorrente daquela norma, que não havia sido considerado ao longo do desenvolvimento da instância, deixou de observar o estabelecido no n.º 3 do art. 3º do CPC, com a redacção que passou a ter a partir da Reforma de 95/96 (Decs-Lei nºs 329-A/95, de 12/12, e 180/96, de 25/09), determinando que "o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem".

18.

Conforme se referiu no Preâmbulo do primeiro desses diplomas reformadores, assinalou-se assim ao princípio do contraditório uma nova dimensão que proíbe a prolação de "decisões-surpresa", consagrando-se, no dizer do Prof. José LEBRE DE FREITAS, "uma noção mais lata de contraditoriedade, com origem na garantia constitucional do rechtliches Gehõr germânico, entendida como garantia da participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, mediante a possibilidade de, em plena igualdade, influírem em todos os elementos (factos, provas, questões de direito) que se encontrem em ligação com o objecto da causa e que em qualquer fase do processo apareçam como potencialmente relevantes para a decisão. O escopo principal do princípio do contraditório deixou assim de ser a defesa, no sentido negativo de oposição ou resistência à actuação alheia, para passar a ser a influência, no sentido positivo de direito de incidir activamente no desenvolvimento e no êxito do processo"'.

19.

Trata-se de um princípio geral do direito processual "que impõe que as partes no processo sejam previamente ouvidas sobre todas as questões relevantes a decidir", se aplica mesmo relativamente a questões de conhecimento oficioso, e "veio ampliar o âmbito tradicional do princípio do contraditório, como garantia de uma discussão dialética ou polémica entre as partes no desenvolvimento do processo", com o qual se "procura evitar as chamadas decisões [surpresa] que o juiz podia proferir sem que as partes pudessem razoavelmente contar com elas por a questão não ter sido alvo de efectiva discussão", ou proibir a decisão "baseada em fundamento que não tenha sido previamente considerado pelas partes", exigindo que "antes da sentença, às partes seja facultada a discussão efectiva de todos os fundamentos de direito em que a decisão se baseie".

20.

Assim, "embora seja lícito ao julgador (...) deslocar a problemática jurídica colocada pelas partes para um outro nível que estas não haviam previsto, terá de lhes permitir que se pronunciem sobre a nova configuração jurídica", o que "tem sobretudo interesse para as questões, de direito material ou de direito processual, de que o tribunal pode conhecer oficiosamente; se nenhuma das partes as tiver suscitado, com concessão à parte contrária do direito de resposta, o juiz — o ou relator do tribunal de recurso — que nelas entenda dever basear a decisivo, seja mediante o conhecimento do mérito da causa seja no plano meramente processual, deve previamente convidar ambas as partes a sobre elas tomarem posição, só estando dispensado de o fazer em casos de manifesta desnecessidade"

21.

Destas considerações — que a Reclamante transcreve literalmente com a devida vénia, porque não saberia escrever melhor por palavras suas — resulta claro que a decisão da causa mediante uma solução de direito encontrada pelo julgador numa iniciativa oficiosa que inove relativamente à configuração jurídica que o pleito vinha tendo e à discussão que gerava, terá previamente de ser cometida ao debate das partes,

22.

E sucedeu que, até ao douto Acórdão que o STA veio agora proferir, nunca nos presentes autos se havia colocado a questão da aplicabilidade ao caso do art. 99º da Reforma Aduaneira, na redacção do Dec.-Lei n.º 244/87, com a decorrente sujeição, porque se encontraria em dívida "a totalidade das

imposições fiscais internas", do direito de liquidar a um prazo "especial" ou "alargado" de caducidade, afastando o prazo "normal" estabelecido, fosse nas disposições comunitárias para que o art. 98º desse diploma, com a redacção do mesmo decreto-lei, remetia, fosse na norma do n.º 1 do art. 45º da LGT, aplicável no entender da Administração Aduaneira, da Fazenda Pública, do MP junto da 1ª instância e do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga,

23.

E que a Recorrente continua a considerar que se aplica, por razões que teria podido explicar, se qualquer controvérsia se tivesse suscitado a tal respeito.

24.

Por não lhe ter sido dado opinar sobre essa problemática da sujeição do direito de liquidar a um regime "especial" de caducidade, que não se lhe havia colocado antes de o douto Acórdão agora notificado a ter vindo concitar — enveredando, na sua própria expressão, por um "caminho diferente" —, a ora Reclamante não pôde participar na conformação da causa através de um exercício do contraditório com toda a extensão concedida no n.º 3 do art. 32º do CPC, aplicável ex vi da al.e) do art. 22º do CPPT,

25.

E se, de acordo com o Prof. Miguel TEIXEIRA DE SOUSA, "dada a importância do contraditório, é indiscutível que a sua inobservância pelo tribunal é susceptível de influir no exame ou decisão da causa", acontece mesmo que, de uma forma particularmente impressiva, uma vez resolvida pela negativa a questão, que se discutia, da ocorrência de uma causa de suspensão do prazo de caducidade, a nova perspectiva adoptada quanto à extensão desse prazo, por apelo ao disposto do art. 99º da Reforma Aduaneira, na redacção do Dec.-Lei n.º 244/87, veio nada menos do que inverter o desfecho provável do pleito, sem debate sobre os problemas que a aplicação dessa norma ao caso pode colocar — e são controversos, se se ponderar que o Dec.-Lei n.º 472/99, de 08/11, tendo em vista harmonizá-la com a LGT, lhe deu entretanto diferente redacção, da qual já não resulta a sujeição do direito de liquidar a um prazo "especial" ou "alargado" de caducidade quando a totalidade das imposições fiscais internas estiver em dívida.

26.

A discussão sobre a aplicabilidade ao caso do regime de caducidade decorente do art. 99º da Reforma Aduaneira, na redacção do Dec.-Lei n.º 244/87, em postergação do estabelecido no n.º 1 do artº 45º da LGT, que consensualmente vinha a ser entendido como aplicável ao caso, é pois susceptível de influir no exame ou na discussão da causa,

27.

Pelo que, ao resolver-se o pleito segundo aquele regime, sem que às partes tivesse sido dado oportunidade de se pronunciarem sobre as questões inerentes à sua aplicação, se cometeu uma omissão que, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 201º do CPC, constitui nulidade, que invalida o douto Acórdão proferido por este STA, nos termos do n.º 2 da mesma disposição.

28.

A ora Reclamante vem, deste modo, argui-la, a fim de que possa, antes da decisão, pronunciar-se sobre todas as questões que, não se tendo anteriormente colocado, este Supremo Tribunal considere relevantes para o julgamento da causa.

Termos em que, respeitosamente, se reclama, arguindo-se, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 201º do CPC, a nulidade decorrente da não concessão às partes da possibilidade de se pronunciarem acerca da aplicação do disposto no art. 99º da Reforma Aduaneira, e requerendo-se que, na procedência da arguição, seja anulado o douto Acórdão proferido em 10/10/2007 e agora notificado, por forma a que a Reclamante possa, nos termos do n.º 3 do art. 3º do CPC, ex vi dos arts. 2º, alínea e) e 281º do CPPT, exercer a faculdade de exprimir o seu entendimento relativamente a todas as questões que, não tendo anteriormente sido versadas na causa, este Venerando STA entenda implicadas na decisão, nomeadamente as suscitadas pela sujeição do caso ao regime de caducidade decorrente da referida norma da RA».

1.2. A Fazenda Pública nada disse sobre a arguida nulidade.

1.3. Também o Exmº. Procurador-Geral Adjunto declina emitir parecer sobre a questão.

1.4. Estão colhidos novos vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. A questão decidenda relaciona-se com o artigo 3º do Código de Processo Civil, cujos nºs. 1 e 2, consagrando os princípios dispositivo e do contraditório, mantêm redacção próxima da originária. Já os nºs. 3 e 4, introduzidos aquando da reforma do processo de 1995/1996, referindo-se, ainda, ao princípio do contraditório, consagram uma apreciável evolução do conceito, agora francamente alargado.

Como refere JOSÉ LEBRE DE FREITAS a págs. 7 a 10 do volume 1º do seu CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, «não se trata já apenas de, formulado um pedido ou tomada uma posição por uma parte, ser dada à contraparte a oportunidade de se pronunciar antes de qualquer decisão (…). Este direito à fiscalização recíproca das partes ao longo do processo é hoje entendido como garantia da

participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, em termos de, em plena igualdade, poderem influenciar todos os elementos (factos, provas, questões de direito) que se encontrem em ligação, directa ou indirecta, com o objecto da causa e em qualquer fase do processo apareçam como potencialmente relevantes para a decisão».

Assim, quando o n.º 2 do artigo veda ao juiz «decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem», consagra o princípio do contraditório, entendido não já como antes – ou seja, como garantindo às partes a pronúncia sobre o objecto do processo e as questões nele suscitadas pela contraparte –, mas de um modo ampliado, envolvendo, também, o tribunal, que deve assegurar às partes a participação no desenvolvimento da lide, nada podendo decidir – salvo manifesta desnecessidade – sem que lhes tenha possibilitado manifestarem-se.

Tudo como, aliás, a recorrente desenvolve ao longo do articulado agora em apreciação.

2.2. Não obstante esta sua dimensão, o princípio do contraditório, na vertente da proibição da decisão surpresa, não vai tão longe quanto quer a reclamante. Designadamente, não faz com que o Tribunal, ao agir como agiu, tenha incorrido na nulidade que acusa.

É certo que, como afirma a reclamante, o acórdão por este Tribunal proferido em 10 de Outubro de 2007 invocou, pela primeira vez no processo, uma norma – a do artigo 99º da Reforma Aduaneira –, sobre a qual assentou a decisão.

Mas fê-lo para decidir uma questão que a própria recorrente, agora reclamante, suscitara no processo, a da caducidade do direito da Administração Tributária à liquidação.

Tendo sido a recorrente a propor essa questão ao Tribunal, é evidente que não pode ter sido surpreendida por ela ter sido decidida; nem, sequer, pelo modo como o foi. Ao suscitar a questão da caducidade, a recorrente teve oportunidade para alegar quer sobre a matéria de facto relevante, quer sobre o direito aplicável.

É certo que a recorrente não se referiu, perante o Tribunal, ao quadro normativo que este veio a adoptar. Mas isso é resultado de uma escolha sua, ou de inadvertência – não é consequência de lhe ter sido sonegada a oportunidade de discretear sobre o tema.

Ora, a lei não impõe ao juiz que alerte as partes para todos os quadros normativos porventura aplicáveis – o que seria, aliás, impraticável –, mas, apenas, que lhes assegure a possibilidade de participar na decisão das questões que no processo hajam de ser resolvidas, pronunciando-se sobre elas nos termos que entenderem.

No caso, a recorrente conhecia a questão que o Tribunal ia decidir, os factos sobre que tal decisão havia de assentar, e foi-lhe dado extrair e expor as consequências jurídicas que entendeu. Para assegurar o respeito pelo princípio do contraditório e evitar proferir uma decisão surpresa, o Tribunal não tinha que, previamente, alertá-la para a possibilidade de vir a julgar a questão à luz de um quadro normativo diverso do que ela apontara. E, assim, ao não o fazer, não incorreu em nulidade processual.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, não julgando verificada a nulidade processual apontada pela reclamante, desatender a sua reclamação.

Custas a cargo da reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 4 UC (quatro unidades de conta).

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso judicial. Alegações. Justo Impedimento. Deserção.

Sumário:

I - Não constitui justo impedimento, nos termos e para os efeitos do artigo 146.º do Código de Processo Civil, o "lapso" do mandatário que, em vez de alegar nos

termos legais em prol da revogação da decisão recorrida, antes "contra-alegou", sustentando o acerto da sentença e pedindo a sua confirmação.

II - Em tal circunstancialismo, o recurso deve ser julgado deserto.

Processo n.º: 637/07-30.
Recorrente: Mário Nogueira Marques.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Mário Nogueira Marques vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRS de 2002.

Fundamentou-se a decisão em não estarem em causa ajudas de custo, por inexistência de deslocação do domicílio necessário, não tendo, assim, os abonos realizados qualquer fim compensatório.

E, devidamente notificado da admissão do recurso, o recorrente fez juntar aos autos, com referência ao presente processo de impugnação – n.º 555/06.6 BEPNF – "contra-alegações", sustentando o acerto da sentença e concluindo que "deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se integralmente a douta decisão recorrida", assim se fazendo "justiça".

Neste STA, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da "rejeição do recurso", por se tratar de uma situação equivalente à falta de alegações - artigo 690.º, n.os 1 e 3 do Código de Processo Civil.

Notificado para se pronunciar sobre tal questão, o recorrente veio afirmar tratar-se de um "lapso consistente no facto de o aqui recorrente ser recorrido num outro processo de impugnação em que se discutem exactamente as mesmas situações factuais e jurídicas", "só que reportado ao ano de 2003" quando ora está em causa o ano de 2002.

E apresentou então as alegações, formulando, bem assim, as necessárias conclusões – fls. 146 e seguintes -, alegando justo impedimento.

Mostram-se corridos os vistos legais.

Nos termos do artigo 146.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, "considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do acto".

É, assim, desde logo necessário que o evento que determina a omissão do acto devido – apresentação das alegações – não seja imputável ao mandatário.

Ora, não é o caso, como logo este reconhece ao aceitar que se trata de um lapso seu, que, todavia, pretende desculpável.

Como acentua Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. I, pp. 273-274, o justo impedimento actua como limitação ao efeito do prazo peremptório: a extinção do direito à prática do acto respectivo. Se a parte teve justo impedimento para praticar o acto dentro do prazo, é admitida a praticá-lo depois de o prazo expirar.

Por outro lado e como é sabido, o objecto do recurso é a decisão recorrida, constituindo este um meio impugnatório destinado a alterá-la, recaindo sobre o recorrente o ónus de indicar os fundamentos por que pretende tal alteração, através justamente das alegações e conclusões do recurso.

E, à míngua respectiva, o recurso deve ser julgado deserto – artigo 630.º, n.º 3, do Código de Processo Civil e 284.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, nos termos expostos, o recorrente não apresentou tais alegações, antes sustentando a confirmação da sentença, em verdadeira antítese ou contraposição à indicada finalidade do recurso.

Sendo que a alegada desculpabilidade o "lapso", não concretizando, nos aludidos termos, o pretendido justo impedimento, também não tem qualquer efeito sobre o decurso do prazo, assim esgotado.

Termos em que se acorda julgar deserto o recurso.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de três unidades de conta.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

IRC. Redução da taxa nacional do imposto devido por empresa sedeada nos Açores. Pressupostos. Exercício na Região Autónoma da respectiva actividade.

Sumário:

A redução de 30% na taxa nacional do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, prevista no artigo 5.º, n.os 2, alíneas a) e b) e 3 do Decreto Legislativo Regional n.º 22/99/A de 20 de Janeiro, só é concedida quando o contribuinte tiver a sede ou direcção efectiva da sua empresa nos Açores e ali esta exerça a sua actividade.

Processo n.º 645/07-30.
Recorrente: Tiner — Construção e Obras Públicas, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Tiner - Construção e Obras Públicas, S.A., não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 2000, no valor de € 464.028,72, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

(A) A ora Recorrente tinha a sua sede na RAA no exercício de 2000;

(B) Não colhe o argumento utilizado na douta sentença decorrida segundo o qual a aceitação desta solução interpretativa sustentada pela Recorrente abriria a porta "à fraude e evasão fiscal" (cf. § 7º supra);

(C) A Administração Tributária tem à sua disposição os meios destinados a reagir contra condutas dos contribuintes que levem à obtenção de vantagens não justificadas, posto que verificados os requisitos formais e materiais de que depende essa reacção;

(D) A reacção da Administração Tributária referida na alínea precedente não assenta numa interpretação que afaste os efeitos jurídico-tributários que esta entende injustificados, mas antes através da arguição da ineficácia dos actos que os determinam de acordo com procedimento especial especificamente previsto no CPPT;

(E) Ao contrário do que se afirma na douta sentença recorrida, o fim do regime fiscal da RAA, plasmado no DLR, não é "dar uma compensação a quem suporta «os custos incontornáveis da insularidade»" mas sim atingir objectivos de melhoria de condições de vida e promoção da competitividade e criação de emprego na RAA através, *inter alia*, da redução das taxas de imposto aplicáveis em IRS e IRC (cf. Preâmbulo do DLR);

(F) Caso o legislador pretendesse condicionar os benefícios previstos no DLR ao efectivo exercício de actividade na RAA teria de o ter feito de forma expressa, igualmente ao abrigo do princípio da legalidade;

(G) A verdade é que o legislador não condicionou o benefício ao exercício efectivo de actividade na RAA por parte das empresas com sede nesta Região Autónoma. Fê-lo de forma consciente e inequívoca, posto que quando entendeu fazer depender o benefício da redução de taxa de quaisquer condições as indicou expressamente. E nem de outra maneira poderia ser, face às exigências reclamadas pelo princípio da legalidade. Reitera-se, assim, que o legislador considerou que a mera localização da sede ou direcção efectiva, nos termos da alínea a) do número 2 do artigo 5º do DLR, era susceptível de conferir o acesso ao benefício de redução de taxa por, em seu entender, tal localização se integrar por si só no objectivo de aumentar a competitividade e criação de emprego na RAA;

(H) A interpretação do artigo 5º do DLR tal como preconizado pela douta sentença recorrida assenta na "conjugação" do artigo 5º, número 2, alínea b) com o Preâmbulo do DLR. Ora, como atrás se referiu, a Lei de Finanças das Regiões Autónomas não tem Preâmbulo. Não é, pois, possível o recurso a este elemento auxiliar de interpretação nesta disposição legal em concreto;

(I) Assim sendo, é receita da RAA o IRC devido por pessoas colectivas que tenham a sua sede no território da RAA, independentemente do local onde exerçam efectivamente a respectiva actividade;

(J) Apenas para as situações previstas na alínea b) do número 1 do artigo 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas foi estabelecido o critério da proporção do volume total de negócios do exercício para efeitos da respectiva alocação entre circunscrições.

(K) Não é possível interpretar o artigo 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas no sentido de que apenas é receita da RAA o IRC devido por pessoas colectivas com sede nesta Região Autónoma somente no que toca à actividade aí desenvolvida, uma vez que o número 2 da referida disposição legal (repartição de receitas em função da proporção do volume de receitas por circunscrição) apenas se refere à alínea b) do número 1 da mesma;

(L) Na medida em que o Decreto Legislativo Regional tem por objectivo a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais e tem os limites (positivos e negativos) previstos na Lei de Finanças das Regiões Autónomas, a interpretação sustentada na douta sentença do Tribunal *a quo* pressupõe a contradição entre o Decreto Legislativo Regional e a Lei de Finanças das Regiões Autónomas, visto que, a mencionada "conjugação" do artigo 5º, número 2, alínea a) com o Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional teria como consequência, em matéria de afectação de receitas fiscais, a derrogação do artigo 13º, número 1, alínea a) da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em violação do disposto na Constituição da República, na medida em que uma interpretação do DLR que não se conforme com o directamente preceituado na Lei de Finanças das Regiões Autónomas, designadamente em matéria de afectação de receitas fiscais enferma de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 112º, número 4 da Constituição da República Portuguesa;

(M) E seria assim porque a desqualificação do direito ao benefício de redução da taxa deveria conduzir à perda da receita de IRC por parte da Região Autónoma dos Açores (cf. artigo 13º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas) por esta não poder aplicar, no entender da ora Recorrente, uma taxa de IRC diferente da resultante da aplicação do artigo 5º do Decreto Legislativo Regional (salvo se vigorarem na RAA duas taxas de IRC diferentes para sociedades com sede naquela Região Autónoma, o que não se vislumbra);

(N) A interpretação sustentada na douta sentença do Tribunal *a quo* conduziria, no limite, à irrelevância do disposto na alínea a), do número 1, do artigo 5º do Decreto Legislativo Regional e, consequentemente, deve ser afastada por não ser certamente esse o objectivo do legislador;

(O) Deve assim entender-se como oportunamente sustentado pela ora Recorrente que o legislador soube exprimir de forma correcta o seu pensamento e que não há qualquer inutilidade ou redundância na forma como o artigo 5º do Decreto Legislativo Regional foi redigido; e

(P) *Last but not the least*, cabe ao aplicador da lei a sua interpretação. Essa tarefa não abrange em nenhuma circunstância a exclusão dos efeitos com os quais não concorda, mas que resultam da lei.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que "a norma do art. 5º n.º 2 alínea a) Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, 20 Janeiro (DLR) deve ser objecto de interpretação restritiva, no sentido de que apenas beneficia da redução de 30% da taxa nacional de IRC o lucro tributável das sociedades comerciais resultantes da actividade exercida nos Açores...".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1) Através da Ordem de Serviço Interna n.º 2.727, datada de 06 de Janeiro de 2004, foi levado a cabo um procedimento interno de inspecção à impugnante "Tiner - Construção e Obras Públicas, S.A.", relativamente à declaração modelo 22 de IRC que ela apresentara no exercício de 2000, conforme o documento de fls. 26 dos autos.

2) E por carta com registo de 22 de Março de 2004 foi então a impugnante notificada das correcções que os Serviços pretendiam introduzir (documentos de fls. 22 a 23, 24, 25 e 26 a 28 dos autos, cujos teores aqui dou por integralmente reproduzidos).

3) Antes, a 20 de Fevereiro de 2004, viera a impugnante a exercer o seu direito de audição prévia, nos termos do documento de fls. 31 a 36 dos autos, aqui igualmente dado por reproduzido.

4) Mas a 22 de Julho de 2004 foi efectuada a liquidação adicional de IRC e juros n.º 2004 2018841567 e, em 08 de Novembro de 2004, a compensação n.º 2004 00012426188, num montante a pagar até ao dia 15 de Dezembro de 2004, de 464.028,72 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, vinte e oito euros e setenta e dois cêntimos) — (vide os documentos de fls. 29 e 30 dos autos).

5) Tudo notificado ao contribuinte em 25 de Novembro de 2004 (idem).

6) O pagamento foi entretanto efectuado a 15 de Dezembro de 2004 (vide o documento de fls. 38 e a informação de fls. 39, ambos do processo apenso).

7) A presente impugnação judicial foi deduzida em 14 de Março seguinte, conforme o carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos.

8) No Relatório da Inspecção Tributária aduz-se, a fls. 26 dos autos, além do mais, o seguinte: "Na sequência da Ordem de Serviço interna n.º 2727, datada de 06/01/2004, foi solicitado à Empresa o "dossier" fiscal, referido no artigo 104º do CIRC, com vista a apurar qual o volume de negócios imputável à Sede e o imputável a outras sucursais, procedendo-se à análise interna da Declaração modelo 22 de IRC e aos elementos que constituem o mesmo "dossier", referente ao exercício de 2000". E "constata-se que a Empresa, objecto da análise interna, embora possuindo a sua sede nos Açores, não

exerceu efectivamente qualquer actividade nesta Região, não suportando, portanto, "os incontornáveis custos da insularidade".

9) E a fls. 27 dos autos refere-se: "Na declaração modelo 22 referente ao exercício em apreciação, existe o Anexo A, que constitui elemento fundamental para quantificar os valores imputáveis à Sede "Regiões Autónomas" e a outras Sucursais, e bem assim ao apuramento da Derrama. Confrontando os valores da Declaração Modelo 22 e Dossier Fiscal, com os valores declarados pelo Sujeito Passivo nas Declarações Periódicas de IVA, verifica-se que o volume global de negócios ocorreu no Continente".

10) E a fls. 28 dos autos: "Pela análise do Direito de Audição e elementos constantes nos serviços, concluiu-se que de facto o Sujeito Passivo tem a sua sede na Região Autónoma dos Açores, mais propriamente na Rua Machado dos Santos, n.º 96-2º-Esq., salas H e I, desde 28 de Dezembro 1999. Não obstante tal facto, toda a sua documentação fiscal e contabilidade não se encontra no espaço físico da sede, mas sim numa filial que a empresa detém no Continente".

11) Também a fls. 28: "No que diz respeito às Vendas e Prestações de Serviços geradas na Região Autónoma dos Açores, não se verificou qualquer transacção no exercício em apreciação, que aliás foi assumido pela Empresa ao longo do exercício, pois declarou para efeitos de IVA que todo o seu volume de negócios ocorreu no Continente".

3 – Está em causa no presente recurso a interpretação que deve ser dada a este artº 5º, n.º 2, alínea a) do Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 2/99/A de 20/1.

Na sentença recorrida entendeu-se, em suma, que, para beneficiar da redução a que se reporta o n.º 1 do citado normativo, não basta que o contribuinte tenha a sua sede nos Açores, "sendo necessário também que a actividade desenvolvida e objecto da tributação tenha alguma relação com o território da Região", sendo certo que "esta última solução é aquela que melhor se adapta às finalidades e objectivos da introdução daquele regime fiscal mais favorável".

A impugnante, no presente recurso jurisdicional, defende, em suma, que, para beneficiar da referida redução da taxa de IRC não é necessário que exerça a sua actividade na Região Autónoma dos Açores, bastando apenas que, naquela Região Autónoma, esteja localizada a sua sede ou direcção efectiva. Se o legislador tivesse pretendido "condicionar os benefícios previstos no DLR ao exercício efectivo de actividade na RAA teria de o ter feito de forma expressa, igualmente ao abrigo do princípio da legalidade", por no entender do legislador "tal localização se integrar por si só no objectivo de aumentar a competitividade e criação de emprego na RAA".

Por outro lado, a interpretação sustentada pela sentença recorrida pressupõe a contradição entre o Decreto Legislativo Regional e a Lei de Finanças das Regiões Autónomas, "visto que, a mencionada "conjugação" do artigo 5º, número 2, alínea a) com o Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional teria como consequência, em matéria de afectação de receitas fiscais, a derrogação do artigo 13º, número 1, alínea a) da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em violação do disposto na Constituição da República, na medida em que uma interpretação do DLR que não se conforme com o directamente preceituado na Lei de Finanças das Regiões Autónomas, designadamente em matéria de afectação de receitas fiscais enferma de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 112º, número 4 da Constituição da República Portuguesa". "E seria assim porque a desqualificação do direito ao benefício de redução da taxa deveria conduzir à perda da receita de IRC por parte da Região Autónoma dos Açores (cf. artigo 13º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas) por esta não poder aplicar…, uma taxa de IRC diferente da resultante da aplicação do artigo 5º do Decreto Legislativo Regional (salvo se vigorarem na RAA duas taxas de IRC diferentes para sociedades com sede naquela Região Autónoma, o que não se vislumbra)".

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – De harmonia com o disposto no artº 11º, nºs 1 e 2 da LGT, "na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis" e "sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei".

Desde logo e no caso em apreço, não estão em causa "termos próprios de outros ramos de direito", pelo que o predito n.º 2 não tem aqui aplicação.

Assim, os preceitos em causa terão de ser interpretados, por força do disposto no n.º 1 daquele artº 11º, à luz dos critérios gerais de interpretação das leis, enunciados no artº 9º do Código Civil.

Como é sabido, "na actividade interpretativa, a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simultaneamente, seu ponto de partida e seu limite - cfr. o artigo 9.º do Código Civil.

Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa.

Cfr. **Francisco Ferrara**, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 4ª edição, tradução de Manuel Andrade, p. 128.

Pelo que, para se fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervêm, para além, desde logo, do elemento gramatical (o texto ou letra da lei), elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (*ratio legis*), no fim visado pelo legislador ao editar a norma.

Como escreve **Baptista Machado**, *in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. 182-183, "o conhecimento desse fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político--económico-social que motivou a "decisão" legislativa (*ocasio legis*) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da *ratio legis* nos revela a "valoração" ou a ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime. Sem esquecer, ainda, que, pela descoberta daquela "racionalidade" que (por vezes inconscientemente) inspirou o legislador na fixação de certo regime jurídico particular, o intérprete se apodera de um ponto de referência que ao mesmo tempo o habilita a definir o exacto alcance da norma e a adivinhar outras situações típicas com o mesmo ou com diferente recorte".

Toda a norma assenta, pois, num certo fundamento ou razão de ser que é a finalidade a que se dirige, sendo a *ratio legis* reveladora da valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma jurídica disciplina.

Por sua vez, o elemento sistemático "funda-se na circunstância de que um preceito jurídico não existe por si só, isoladamente, antes se encontrando ligado a vários outros de modo a constituírem todos eles um sistema", podendo a sua confrontação "vir a revelar um nexo de subordinação, uma relação de analogia ou paralelismo (lugares paralelos) ou ainda um certo grau de conexão".

Cfr. Parecer da Procuradoria-Geral da República, de 27 de Fevereiro de 2003, *in Diário da República*, IIª série, de 5 de Agosto de 2004…" (Acórdão desta Secção do STA de 19/4/06, in rec. n.º 277/06).

5 – Posto isto, a Lei n.º 13/98 de 24/2 introduziu na Lei de Finanças das Regiões Autónomas um artº 13º, com a seguinte redacção:

"1 – Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas:

a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região;

b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição, nos termos referidos nos n.ºs 2 e 3 do presente artigo…

2 - Relativamente ao imposto referido na alínea b) do número anterior, as receitas de cada circunscrição serão determinadas pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual, total, de negócios do exercício".

Com o Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A de 20/1, que tem por objecto "o exercício das competências tributárias de natureza normativa, na Região Autónoma dos Açores, nos termos da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, e compreende o exercício do poder de adaptação de impostos de âmbito nacional às especificidades regionais" (artº 1º), aquele artigo foi transposto para o artº 5º do predito Decreto Legislativo Regional, a que foi acrescentado o n.º 1, com a seguinte redacção: "Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%".

Estabelece, ainda este artigo no seu n.º 2 que "a diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC: a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores; b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representações permanentes sem personalidade jurídica em mais de uma circunscrição…"

E no n.º 3 que "o imposto devido nos termos da alínea b) do n.º 2 é determinado entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício…".

6 – No caso em apreço, a recorrente socorre-se essencialmente do elemento literal de interpretação que - há-de reconhecer-se - favorece a sua tese, mas que não é determinante, como se verá.

É certo que, como vimos, no n.º 2, alínea a) do predito artº 5º do Decreto Legislativo Regional, se estabelece que "a diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC…devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores", o que parece deixar entender que basta o contribuinte ter a sua sede ou direcção efectiva nos Açores para beneficiar da redução da taxa de IRC.

Todavia, o preâmbulo do citado Decreto Legislativo, referido na sentença recorrida, elucida-nos da "ratio" e circunstâncias que presidiram à concessão de tal benefício, a saber: "Atenuar a carga fiscal

sobre as pessoas singulares e colectivas é uma exigência para garantir a melhoria das condições de vida dos que residem nos Açores e a competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade…

Os impactes orçamentais do desagravamento fiscal devem, assim, ser vistos como uma valorização da iniciativa privada…".

Assim, concretizando o desígnio legislativo anunciado neste preâmbulo, surge com evidência que a referência que no artº 5º, n.º 2, alínea a) é feita à sede ou direcção efectiva das pessoas colectivas ou equiparadas só pode ser interpretada como referida à sede ou direcção efectiva das pessoas colectivas ou equiparadas que tenham a sua actividade nos Açores.

De contrário, a deslocação da sede da impugnante para os Açores não contribuía em nada para que a competitividade e criação de emprego atingissem níveis minimamente aceitáveis, o que só se consegue, como é evidente, com o exercício ali da respectiva actividade, já que e como resulta do probatório, aquela limita-se a ter a sua sede naquela ilha, não exercendo aí qualquer actividade, nem tendo sequer ficado provado que deu emprego a pessoas naturais ou residentes nos Açores, não contribuindo, também, para a melhoria das suas condições de vida.

Mas outros argumentos nos afastam dessa interpretação literal.

Com efeito, dispõe o artº 4º do citado DLR que:

"1. Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 15%.

2. A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRS:

a) Devido por pessoas singulares consideradas fiscalmente residentes nos Açores, independentemente do local em que exerçam a respectiva actividade…".

"Do cotejo dos, artºs 4º e 5º é possível retirar a seguinte ilação jurídica: enquanto no tocante ao IRS o que é relevante é o domicílio fiscal do contribuinte (citado art. 4º, 2, a) do DLR n. 2/99/A), no caso das pessoas colectivas, relevante é isso sim o montante dos negócios realizados nos Açores e na proporção entre este volume e o volume anual dos negócios da empresa (art. 5º, nºs 2, alínea a) e n. 3).

O que bem se compreende.

Como é sabido, o IRS está desenhado sobre o princípio da universalidade ou do rendimento mundial, sendo sujeitos passivos, entre outras, as pessoas singulares residentes no território nacional que aí são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional – cfr. os artigos 13.º, n.º 1, e 1.º, n.º 2, do CIRS.

E é este princípio que está subjacente àquele artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional, pelo que não estranha que "a diminuição na taxa nacional (se aplique) ao IRS devido por pessoas singulares consideradas fiscalmente residentes nos Açores, independentemente do local em que exerçam a respectiva actividade" – n.º 2, alínea a).

Já os não residentes são tributados de acordo com o princípio da territorialidade, isto é, são tributados, apenas, pelos rendimentos auferidos no território nacional.

Esta dicotomia encontra-se, também, prevista no IRC. Com efeito, nos termos do artigo 4.º do CIRC, "relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território" – n.º 1 – (princípio do rendimento mundial), enquanto que – n.º 2 – "as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos" (princípio da territorialidade).

E, na adaptação do sistema fiscal à Região Autónoma dos Açores, operada pelo citado Decreto Legislativo Regional que, como se deixou dito, pretendeu atenuar a carga fiscal sobre as pessoas colectivas, com actividade no arquipélago, para garantir a sua competitividade e criação de emprego, a diminuição na taxa nacional de IRC, prevista no artigo 5.º, aplica-se, apenas, no domínio daquele princípio da territorialidade, isto é, aos rendimentos obtidos na região autónoma, como é notório nos n.ºs 2, alínea b), e 3.

É, pois, ao IRC que incide sobre os rendimentos derivados de "actividades no arquipélago", que a diminuição da taxa nacional se justifica e aplica.

Sendo que, para que tal actividade seja prestada na região autónoma é necessário que as pessoas colectivas, ou equiparadas, em suma, os sujeitos passivos, aí tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável – artigo 5.º, n.º 2, alínea a) – ou, tendo sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição – alínea b).

Todavia, se é certo que para serem auferidos rendimentos derivados da actividade prestada no arquipélago, é necessário que aqui exista sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável de uma pessoa colectiva, a mera existência destas não implica a existência de rendimentos sujeitos a taxa de IRC diminuída. Para tal, sempre será necessária prática (lucrativa) de uma actividade no arquipélago, pois que é a competitividade destas actividades – e o emprego por estas criado – que a diminuição da taxa visa promover.

Aliás, só em casos especiais podem os rendimentos sujeitos à diminuição da taxa nacional de IRC ser superior aos resultantes da actividade prestada na região autónoma. É o que sucede nas hipóteses do n.º 4 do mesmo artigo 5.º: "na aplicação da alínea b) (do dito n.º 2), relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à Região se o estabelecimento estável, onde se centraliza a escrita, se situar nos Açores".

Ora, o recorrente não é uma entidade não residente nem teve negócios no estrangeiro. Pelo contrário, tem sede nos Açores e negócios no continente – cfr. pontos 9 e 10 do probatório. E à míngua de actividade aí prestada, não pode beneficiar da diminuição da taxa nacional de IRC, nos preditos termos.

Por outro lado, a redacção pouco articulada deste artigo 5.º não convida à sua interpretação literal.

A alínea a), do n.º 2, refere-se, expressamente, às pessoas colectivas ou equiparadas que tenham estabelecimento estável nos Açores, sem distinguir a origem dos seus titulares.

Sendo que o artigo 5.º, n.º 2, alíneas b) e c), do CIRC, manda "(incluir) na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no n.º anterior" (instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade e de natureza comercial, industrial ou agrícola) as sucursais e escritórios.

Ora, a alínea b), do n.º 2, do artigo 5.º, do Decreto Legislativo Regional, refere-se às "pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais (…) (e, entre outros) escritórios (…) em mais de uma circunscrição". Isto é, define o âmbito de aplicação da diminuição da taxa nacional de IRC aos estabelecimentos estáveis que se encontrem nos Açores e que sejam detidos por pessoas colectivas, ou equiparadas, que tenham sede ou direcção efectiva em território continental português.

E apesar de esta alínea b) se referir expressamente ao território continental português, o n.º 4 alarga o seu âmbito de aplicação "aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes".

Pelo que, literalmente interpretado o artigo 5.º, as alíneas a) e b) do n.º 2 têm, no ponto, a mesma previsão!

O que, no caso, não assume proporções mais graves porque o imposto devido é sempre determinado da forma prevista no n.º 3 do dito artigo 5.º quando o sujeito passivo aufere rendimentos nos Açores e noutra circunscrição geográfica, e nos termos do n.º 1 quando o rendimento tem origem exclusiva na Região Autónoma.

Certo que o n.º 1 determina que "às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma taxa de 30%", sendo que esta diminuição se aplica ao IRC "devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores" – n.º 2, alínea a) – e também ao IRC "devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território (continental) português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição" – n.º 2, alínea b).

Todavia, o n.º 3, ainda que com menção expressa apenas àquela alínea b), dispõe que "o imposto devido (…) é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício".

Isto é, o legislador pretendeu que apenas aos rendimentos resultantes de actividades desenvolvidas nos Açores fosse aplicável a diminuição da taxa, e não a outros, com a dita excepção prevista no n.º 4.

De outro modo, aquele n.º 3 não faria qualquer sentido: nenhuma razão se descortina para uma pessoa colectiva (maxime, uma sociedade) com sede mas sem actividade nos Açores, fosse fiscalmente beneficiada e outra que apenas aí dispusesse de mera sucursal tivesse, para o efeito, que aí ter actividade. O legislador não exarou expressamente tal necessidade no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), porque, dado o referido desígnio legal, nem sequer pôs a hipótese de que uma pessoa colectiva, com sede nos Açores, pudesse gozar do benefício, sem aí exercer qualquer actividade.

Nos termos do predito artigo 3.º, só a sucursal que exerça actividade no arquipélago é que goza do benefício fiscal

Em suma: se o rendimento provém exclusivamente de actividades prestadas na Região Autónoma, a taxa de IRC aplicável sofre uma diminuição de 30%, nos termos do n.º 1; se o rendimento do sujeito passivo tem origem em actividades desenvolvidas nos Açores e fora dele, aplica-se a regra do n.º 3; e se o rendimento do sujeito passivo não tem qualquer conexão com uma actividade desenvolvida no arquipélago, não é aplicável a taxa diminuída prevista no Decreto Legislativo Regional, mas a taxa normal prevista no CIRC" (Acórdão desta Secção do STA de 14/11/07, in rec. n.º 644/07, prolatado em situação em tudo idêntica).

7 – Por último, constituindo o texto do artº 5º do Decreto Legislativo Regional uma transposição do artº 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas, deverá este preceito legal ser entendido como aquele normativo, "estabelecendo-se aí também o critério da percentagem de negócios produzida na Região, pelo que não se vislumbra nessa interpretação qualquer derrogação dessa Lei habilitante ou violação do texto constitucional", nomeadamente do disposto no artº 112º, n.º 4.

8 – Posto isto e voltando ao caso em apreço, resultando do elenco probatório que "que a Empresa, objecto da análise interna, embora possuindo a sua sede nos Açores, não exerceu efectivamente qualquer actividade nesta Região, não suportando, portanto, "os incontornáveis custos da insularidade" (item 8); "confrontando os valores da Declaração Modelo 22 e Dossier Fiscal, com os valores declarados pelo Sujeito Passivo nas Declarações Periódicas de IVA, verifica-se que o volume global de negócios ocorreu no Continente" (item 9); "pela análise do Direito de Audição e elementos constantes nos serviços, concluiu-se que de facto o Sujeito Passivo tem a sua sede na Região Autónoma dos Açores, mais propriamente na Rua Machado dos Santos, n.º 96-2º-Esq., salas H e I, desde 28 de Dezembro 1999"; "não obstante tal facto, toda a sua documentação fiscal e contabilidade não se encontra no espaço físico da sede, mas sim numa filial que a empresa detém no Continente" (item 10) e "no que diz respeito às Vendas e Prestações de Serviços geradas na Região Autónoma dos Açores, não se verificou qualquer transacção no exercício em apreciação, que aliás foi assumido pela Empresa ao longo do exercício, pois declarou para efeitos de IVA que todo o seu volume de negócios ocorreu no Continente" (item 11), é, assim, de concluir, como se concluiu na sentença recorrida, que apenas quando a empresa tiver a sua sede ou direcção efectiva nos Açores e aí exerça a sua actividade há lugar à redução de 30% na taxa nacional do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano.

Pelo que a sentença recorrida não merece qualquer censura.

9 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Prescrição. Prazo. Termo. Sábado.

Sumário:

I — A disposição da primeira parte da alínea e) do artigo 279º do Código Civil é aplicável ao prazo de prescrição, cujo termo, se cair em domingo ou dia feriado, se transfere para o primeiro dia útil.

II — O mesmo acontece com o prazo que termine em sábado, por interpretação actualista da norma, já que também este não é, presentemente, dia útil, ao contrário do que sucedia aquando da publicação do Código Civil.

Processo n.º 701/07-30.
Recorrente: Maria Fernanda Gervásio Penteado Silva.
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Faro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz (por vencimento).

1.1. **MARIA FERNANDA GERVÁSIO PENTEADO SILVA**, residente em Monchique, recorre da sentença de 18 de Maio de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que só parcialmente julgou procedente a sua oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas à Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A Sentença Recorrida julgou não prescritas as dívidas à Segurança Social por contribuições e cotizações relativas aos meses de Dezembro de 1996, Abril, Agosto e Dezembro de 1998, Março e Dezembro de 1999 e Setembro, Outubro e Dezembro de 2000.

E isto porque

2

O prazo de prescrição de cinco anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e que se contava a partir de 4 de Fevereiro de 2001 (*data da entrada em vigor daquela Lei*), só terminaria no dia 4 de Fevereiro de 2006.

Mas,

3

Porque o dia 4 de Fevereiro de 2006 foi um Sábado, o prazo prescricional transferiu-se para o dia útil imediatamente seguinte, ou seja, dia 6 de Fevereiro de 2006, data em que se verificou o facto interruptivo – *a citação da ora Recorrente*.

Só que

4

Ao decidir que o prazo prescricional se transferiu do dia 4, Sábado, para o dia 6, Segunda-Feira, o Tribunal *a quo* fez uma errada interpretação e aplicação do art.º 279º do C.C..

Assim:

5

O prazo de prescrição é um prazo substantivo e, por isso e por força do disposto no art.º 296º do C.C. e no art.º 20º, n.º 1, do C.P.P.T., à sua contagem são aplicáveis as regras contidas no art.º 279º do C.C. e não as dos art.*os* 145º e 146º do C.P.C., uma vez que estas apenas têm aplicação aos prazos de natureza processual ou adjectiva.

6

De acordo com o disposto no art.º 279º, alínea c), primeira parte do C.C., o prazo de prescrição de 5 anos iniciado em 4 de Fevereiro de 2001 termina (*e terminou*) no dia 4 de Fevereiro de 2006.

7

Dia 4 de Fevereiro foi um Sábado e, por isso, o termo do prazo <u>*não se transferiu*</u> (*nem podia transferir*) para o dia útil imediatamente seguinte.

E não se transferiu porque

8

A alínea e) do mesmo art.º 279º prescreve que o prazo que se transfere para o primeiro dia útil imediatamente seguinte é, <u>*apenas,*</u> aquele que termine em ***Domingo ou Feriado.***

9

Foi isso que expressamente o legislador tributário de 1999 pretendeu ao remeter expressamente, no n.º 1 do art.º 20º do C.P.P.T., para as regras de contagem do art.º 279º do C.C., determinando, intencionalmente, a não aplicação ao nosso prazo quer das regras de contagem de prazos processuais (*contidas no C.P.C.*) quer das regras administrativas (*contidas no C.P.A.*).

E, assim,

10

Ao contrário do decidido pelo Tribunal *a quo*, impõe-se o entendimento de que não se transfere para o dia útil seguinte o prazo que, como é o caso dos presentes autos, termine num Sábado.

11

Sendo o termo do nosso prazo – *4 de Fevereiro de 2006* – um Sábado, este não se transferiu para a Segunda-Feira imediatamente seguinte.

12

Não tendo o Recorrido praticado, durante anos e anos e até àquela data, uma qualquer diligência administrativa com susceptibilidade para interromper a prescrição, <u>*o prazo prescricional de cinco anos das dívidas exequendas completou-se no dia 4 de Fevereiro de 2006.*</u>

Pelo que,

13

Quando a aqui Recorrente foi citada (*dia 6 de Fevereiro de 2006*) já o prazo de prescrição não estava a correr – já se tinha completado!

14

Tratando-se, como se trata, de um prazo peremptório, o seu decurso, sem o exercício do direito que ele próprio garantia, determina a extinção do direito do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social à cobrança da dívida por contribuições, cotizações e respectivos acrescidos, respeitantes aos meses de Dezembro de 1996, Abril, Agosto e Dezembro de 1998, Março e Dezembro de 1999 e Setembro, Outubro e Dezembro de 2000».

1.2. O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., defende a confirmação da sentença, concluindo assim as suas contra-alegações:

«1

A douta sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 12/1996, 4/1998, 8/1998, 12/1998, 3/1999, 12/1999, 9/1999, 10/2000, de 1/2001 a 4/2001, 6/2001, 9/2001 e 2/2003

2

De acordo com o disposto no artº 119 da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (verificados) 180 dias após a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia 05/02/01.

3

O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

4

No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no artº 279º alínea e) do Código Civil, aplicável por força do artº 296º do mesmo diploma legal.

5

Veja-se neste sentido os Acórdãos nºs 1502/06 de 16/01/07, 1573/07 de 14/02/07, 1557/07 de 14/02/07 e 1567/07 de 14/02/07 todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como Acórdão n.º 68/06.6B6PNF de 07/09/06 do Tribunal Central Administrativo Norte, bem como o recente Acórdão proferido no proc. n.º 0360/07 de 20/06/07 desse Supremo Tribunal Administrativo.

6

A citação interrompe a prescrição, nos termos do artº 49 n.º 1 da L.G.T, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

Nestes termos, e nos melhores de Direito (…), deverá manter-se na íntegra a douta sentença proferida pelo tribunal "ad quo".

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois «A Lei n.º 17/2000, de 8.8 entrou em vigor em 4.2.01 (que é o 180.º dia, contado desde 9.8.00 que é o primeiro após a sua publicação – cfr. o art. 119.º do diploma); por outro lado, a alínea e) do art. 279.º do Código Civil, por identidade de razões, há-de interpretar-se como abrangendo o sábado, agora, dia que, como se sabe, era útil quando aquele Código foi publicado, em 1966; e assim, sendo sábado o dia 4.2.06, data em que se perfaz o prazo de 5 anos previsto no artº 63.º daquela Lei n.º 17/2000, o respectivo termo transferiu-se para o primeiro dia útil seguinte, 6.2.06 (…). (cfr. a declaração de voto feita no acórdão de 20.6.07, tirado no rec. n.º 360/07).

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

«Na execução fiscal e apensos executam-se créditos por contribuições e quotizações para a segurança social referentes aos períodos de 5-1992 a 02-2003.

A Oponente foi citada para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.

As contribuições e quotizações exequendas relativas aos períodos de 05-1992, 12-1993, 10-1995, 12-1995, 02-1998, 03-1998 foram pagas e como tal declarado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.».

3.1. A recorrente, opondo-se à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívidas à Segurança Social, invocou, além do mais, a sua prescrição.

A sentença considerou que o novo prazo de prescrição, fixado em 5 anos pelo artigo 63º n.º 2 da Lei n.º 17/2000, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, por força do artigo 119º da mesma lei. Contando-se o novo prazo a partir dessa data, conforme dispõe o artigo 297º n.º 1 do Código Civil (é referido, por aparente lapso, o artigo 271º), o prazo de 5 anos esgotava-se em 4 de Fevereiro de 2006, transferindo-se, porém, para 6 seguinte, por o dia 4 ter caído a um sábado, por aplicação da alínea e) do artigo 271º do mesmo diploma. E, como a citação ocorreu, precisamente, a 6 de Fevereiro de 2006, a prescrição, ainda não consumada, interrompeu-se, começando a contar-se novo prazo de 5 anos, que não decorrera.

A recorrente diverge da sentença por entender que o prazo de prescrição que termina a um sábado não se transfere para o dia seguinte, já que a lei não se refere aos sábados, mas só aos domingos e feriados; e que a disposição do artigo 279º alínea e) do Código Civil se não aplica ao prazo prescricional, devendo a citação para a execução, como causa interruptiva da prescrição ter sido feita, *in casu*, até ao dia 4 de Fevereiro de 2006. Como ocorreu só em 6 seguinte, ocorrera já a prescrição.

3.2. O prazo de prescrição das dívidas à Segurança Social, que era de 10 anos, nos termos do disposto nos artigos 14º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e 53º n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, passou a ser de 5 anos, por força do n.º 2 do artigo 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto.

O artigo 19º desta última lei fixou a sua entrada em vigor «180 dias após a data da sua publicação». A sentença estabeleceu, em conformidade com tal disposição, a data de entrada em vigor como sendo o dia 4 de Fevereiro de 2001, que caiu a um sábado.

Consequentemente, aplicou a regra da alínea e) do artº 279.º do Código Civil, segundo a qual que «o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

3.3. Esta norma pode decompor-se em dois segmentos: o primeiro até ao ponto e vírgula, e o segundo depois dele.

Da letra da primeira parte da norma resulta que o termo de qualquer prazo, incluindo o de prescrição, que caia em domingo ou feriado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Isto é assim para todos os prazos, sem razão para excluir o prescricional, de acordo, aliás, com o artigo 296.º do mesmo diploma, que estabelece serem «aplicáveis, na falta de disposição especial em contrário, aos prazos e termos fixados por lei», as regras do artigo 279º.

Mas, além disso – segunda parte da norma –, quando o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil após férias.

Este segundo segmento da alínea e) não se aplica ao prazo de prescrição, posto que, quanto a ele, não há qualquer acto a ser praticado em juízo. Os actos relevantes, em termos prescricionais, que possa haver a praticar em juízo não respeitam ao prazo em si, mas à sua interrupção.

3.4. A alínea em análise nada prevê relativamente ao termo do prazo que ocorra ao sábado.

Todavia, deve interpretar-se a norma, quando se refere aos domingos e feriados, como incluindo os sábados, ou seja, todos os dias não úteis. Assim entendeu, em recente jurisprudência, este Tribunal, nos processos nºs 360/07, 359/07, 613/07, 538/07 e 533/07, de 20 de Junho, 5 de Julho, 10 de Outubro, 17 de Outubro e 28 de Novembro, todos de 2007, respectivamente.

O Código Civil foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de Novembro de 1996, para vigorar a partir de 1 de Junho de 1967, como se dispõe no n.º 1 do seu artigo 2º.

Nesse tempo, a vulgarmente chamada «semana inglesa» não estava generalizada, e muito menos a «semana americana». Ou seja, o sábado era um dia útil, ou, ao menos, parte dele. Os tribunais só a partir de 1980 passaram a encerrar ao sábado, por determinação do artigo 3º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho.

Assim, o legislador, ao determinar a transferência do termo do prazo de prescrição para um dia útil, quando este termo caísse em dia não útil, identificando como tais os domingos e feriados, exprimiu o mesmo que, se fosse hoje, significaria com uma referência aos sábados, domingos e feriados (veja-se o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil). Como, aliás, fez em 1985, ao alterar o Código de Processo Civil, cujo artigo 145º aludia, na versão inicial, apenas, aos domingos e dias feriados.

3.5. No caso dos autos, a citação ocorreu em 6 de Fevereiro de 2006, que é o primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo de prescrição de 5 anos, aplicado a dívidas cujo prazo de prescrição já estava em curso, quer se considere que a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor a 4, sábado, como decidiu a sentença, quer a 5, domingo, de Fevereiro de 2001, como também é defensável.

Dado que, então, e pelas razões ditas, não ocorrera, ainda, a prescrição, o prazo interrompeu-se, nos termos do artº 63º n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto.

Com esta interrupção ficou inutilizado o prazo decorrido, iniciando-se um novo prazo, nos termos do artigo 326.º n.º 1, do Código Civil, aplicável às obrigações tributárias por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária.

Pelo exposto não ocorreu a prescrição das dívidas de contribuições para a segurança social em discussão.

Improcedem, assim, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale — Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração junta).

Voto de vencido

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 – A alínea e) do artº 279.º do Código Civil estabelece que «*o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo*».

Como se depreende da parte final desta alínea e), o que nela se estatui aplica-se quando está em causa apreciar a tempestividade de um «*acto sujeito a prazo*»: a regra que dele se extrai é a de que se o termo final para a prática do acto termina em dia não útil (domingo ou feriado, à face do teor literal), transfere-se para o primeiro dia útil subsequente, sendo equiparáveis a dias não úteis as férias judiciais, se se está perante um acto que tiver de ser praticado em juízo.

Se é certo que, como defende o Oponente, sob o seu ponto de vista de devedor, que a prescrição não depende de qualquer acto, também o é que, sendo o seu fundamento negligência ou desinteresse do credor na cobrança do seu crédito, o regime da prescrição se reconduz à concessão ao credor de um prazo para providenciar no sentido da cobrança do crédito, findo o qual deixa de poder promover a cobrança coerciva.

Por outro lado, a própria regra básica da prescrição prevista no CC, que é a de que o prazo começa a correr quando o direito puder ser exercido (artº 306.º, n.º 1, daquele Código), aponta manifestamente no sentido de ser sob esta perspectiva do exercício do direito pelo credor que se tem de abordar a aplicação do regime da prescrição, encarando o prazo como o prazo para a prática de actos tendentes à cobrança do crédito.

Assim, não há obstáculo derivado da natureza da prescrição que afaste a possibilidade de aplicação das regras de contagem de prazos previstas no artº 279.º do CC, regras estas que, por força do disposto no artº 296.º do mesmo Código «*são aplicáveis, na falta de* **disposição especial em contrário***, aos prazos e termos fixados por lei*».

No entanto, esta norma é inaplicável, pois, há disposições legais de que se infere existir um ***regime especial em contrário***.

Com efeito, à face do artº 323.º do CC, os actos que podem provocar interrupção da prescrição praticados pelo titular do direito são todos de ***natureza judicial***, praticados pelo próprio tribunal (***citação, notificação*** ou outro ***meio judicial*** pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido), pelo que o regime que lhes é aplicável em primeira linha é, também em matéria de prazos, o previsto na lei processual civil.

O facto de se estar perante actos praticados pela administração tributária num processo de execução fiscal e não por um tribunal, não afecta esta conclusão, pois o processo de execução fiscal tem natureza judicial mesmo na parte que corre perante as autoridades administrativas (artº 103.º, n.º 1, da LGT).

No que respeita a este regime da lei processual civil, o artº 143.º, n.º 2, do CPC, prevê, a título excepcional, a possibilidade de serem efectuadas citações em dias em que os tribunais estiverem encerrados e em férias judiciais. Esta possibilidade aponta manifestamente no sentido de o regime de transferência da prática de actos cujos termos ocorram em dias não úteis não se aplicar às citações, pois a justificação para previsão dessa excepção para as citações está conexionada com o primordial efeito civil que lhes é atribuído, que consiste no efeito interruptivo da prescrição ([1]), sendo esse o único efeito da citação que pode explicar a urgência da sua efectivação em dias não úteis.

Por isso, é de concluir que o prazo para interromper a prescrição através de citação que termine em dia não útil ou em férias judiciais não se transfere para o primeiro dia útil subsequente, pois se esta transferência ocorresse não se justificaria a possibilidade excepcional de a realizar nesses dias não úteis.

Assim, e em resumo, por um lado, existindo um regime especial para a interrupção da prescrição através de citação, não se aplica a regra do artº 279.º, alínea e) do Código Civil; e, por outro lado, segundo as regras aplicáveis a esta forma de interrupção da prescrição, não há transferência de prazo para o primeiro dia útil subsequente quando o prazo terminar em dia não útil ou em férias judiciais. ([2])

Consequentemente, no caso em apreço, o prazo de prescrição das obrigações tributárias em causa ocorreu em 4-2-2006, quando esse prazo se completou.

Por isso, concederia provimento ao recurso e julgaria extintas, por prescrição, as obrigações de contribuições relativamente às quais o acto potencialmente interruptivo ocorreu no dia 4-2-2006.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

([1]) O regime anterior ao deste art. 143.º, que já vem da redacção do CPC de 1939, confirma esta interpretação.

Na verdade, no CPC de 1876, depois de se enunciar a regra de que «os actos judiciais não podem ser praticados em dias santificados ou feriados, nem durante as férias», previa-se expressamente que «durante as férias e nos dias santificados ou feriados, podem contudo praticar-se as arrematações, e bem assim **os actos indispensáveis para interromper a prescrição** ou evitar qualquer dano irreparável».

No CPC de 1939 e versões posteriores, esta expressão genérica «**actos indispensáveis para interromper a prescrição**» foi substituída pela referência às citações e notificações, o que deixa perceber claramente que a razão da admissibilidade excepcional da prática destes actos em dias não úteis é a necessidade da sua prática ***para interromper a prescrição***.

([2]) Essencialmente neste sentido de que a transferência do termo do prazo para o primeiro dia útil subsequente, prevista na alínea e) do artº 279.º do CC, não se aplicar à interrupção da prescrição podem ver-se os acórdãos do STJ de 14-2-1996, processo n.º 4399, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 454, página 492, de 26-3-2003, processo n.º 03S2931, e de 24-1-2007, processo n.º 06S3757.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Decisão judicial. Aclaração.

Sumário:

O pedido de aclaração de decisão judicial em que não se amostre alguma passagem eivada de ambiguidade ou obscuridade deve ser objecto de indeferimento.

Processo n.º 773/07-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.
Recorrido: INGA — Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "Cruz & C.ª, Ld.ª", em relação ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-11-2007, proferido nos presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal (a fls. 537 e ss.), «vem, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 669.º do CPC, requerer o seguinte esclarecimento» – cf. fls. 548.

1.2 Para o efeito, diz, textual e integralmente.

Com o devido respeito, de uma leitura atenta do douto acórdão não resulta claro se o fundamento legal para a decidida manutenção da sentença recorrida é a revogação tácita da norma do artigo 28°, nº 1 do Decreto-Lei n° 78/98, de 27 de Março, pelo Decreto-Lei nº 433/99, do 26 de Outubro (que aprovou o CPPT); ou se, pelo contrário, aquela norma se mantém em vigor e V. Exas. aplicam interpretação, ab-rogante do elemento gramatical? A questão não é indiferente, nomeadamente atenta a competência própria devo Supremo Tribunal no confronto com a do legislador de 1999.

1.3 Notificada, a parte contrária nada veio dizer.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal é do seguinte parecer.

Resulta claro da leitura do acórdão de fls. 537 e segs. que na solução encontrada se não aplicou (e, portanto, não se interpretou) a norma do artº 28° nº 1 do DL. nº 78/98, de 27 de Março, tal norma apenas foi usada e interpretada pelo Mmº Juiz "a quo", pelo Recorrente nas suas alegações e pelo Ministério Público no seu parecer.

E resultando claro, nada há a esclarecer.

Como assim, é de indeferir o requerido a fls. 548.

1.5 Cumpre decidir, em conferência.

2. Sob a epígrafe "Esclarecimento ou reforma da sentença", o artigo 669.º do Código de Processo Civil, diz, na alínea a) do seu n.º 1, que «*Pode qualquer das partes requerer no Tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha*».

A decisão é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que, em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe, ao certo, qual o pensamento do juiz – cf. Prof. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, V, p. 151. Já se tem feito uso do pedido de aclaração (continua o insigne Professor), não para se esclarecer obscuridade ou ambiguidade realmente existente, mas para se obter, por via oblíqua, a modificação do julgado. A título ou a pretexto de esclarecimento o que, na verdade, se visa é a alteração da sentença. Os tribunais, diz ainda o Professor, têm reagido, e bem, contra tais tentativas, votando-as ao malogro.

A aclaração – adverte Aníbal de Castro*, Impugnação das Decisões Judiciais,* 1981, p. 20 – visa apenas o esclarecimento de decisões obscuras ou ambíguas, o seu aperfeiçoamento, não sendo meio próprio para obter-se a alteração do julgado.

O acórdão aclarando em foco elege como única questão a resolver a de saber se tem base legal, ou não, a «competência do Serviço de Finanças para a instauração da execução por dívidas ao INGA».

A tal questão o mesmo acórdão dá uma resposta límpida, cristalina: "é competente para os actos de tal processo o Serviço de Finanças, órgão periférico da Administração Tributária, reservando-se ao Tribunal Tributário a competência apenas para o «conhecimento das questões de natureza jurisdicional»."

E a verdade é que a ora requerente não indica do acórdão aclarando algum trecho ou parte dele que seja ambígua ou obscura – sendo certo que, na realidade, o acórdão aclarando é inteiramente claro e perceptível quanto àquilo que decidiu e quanto ainda à fundamentação por que decidiu do feitio que decidiu.

Assim sendo, como é, não vemos que se apresente justificado o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade de que o aresto em causa possa padecer.

Havemos, então, de concluir que o *pedido de aclaração* de decisão judicial em que não se amostre alguma passagem eivada de *ambiguidade ou obscuridade* deve ser objecto de *indeferimento*.

3. Termos em que se acorda indeferir o pedido de aclaração.

Custas pela requerente, com taxa de justiça de 15 unidades de conta.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau*

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Contribuição especial. Liquidação. Falta de audiência prévia. Princípio do aproveitamento do acto.

Sumário:

I — O exercício do direito de audiência prévia constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.

II — Mostra-se concretizada a participação da recorrente no procedimento em causa na medida em que, ainda que por intermédio de um seu representante, teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, cujo conteúdo a recorrente não tinha possibilidade de influenciar.

Processo n.º 837/07-30.
Recorrente: Construções Arnaldo Dias, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Construções Arnaldo Dias, Lda, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa 2 que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação da contribuição especial, efectuada pela AF ao abrigo do DL 43/98, de 3/3, no montante global de € 6.709,84, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 29 e 31 dos autos foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial (cfr. fls. 35 do apenso da reclamação graciosa).

2. Face ao exposto, a única questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

3. O artigo 60.º da LGT transpôs para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60.º, n.º 1, a), da LGT, a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

4. Contrariamente ao decidido na douta sentença, *in casu* a liquidação impugnada, quer abstracta, quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m^2 de construção – em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

5. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que não se encontram preenchidos os requisitos do artigo 60.º, n.º 1, a), n.ºs 3, 4, 5 e 6, sendo certo que tal afirmação viola, ainda, o disposto no artigo 16.º, n.º 1 da LGT.

6. *In casu*, não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitiam a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

7. Igualmente, não é de aplicar ao caso *sub judice* o disposto no artigo 103.º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, mas sim, o artigo 60.º da LGT.

8. Assim sendo, a douta sentença recorrida ao considerar que, no caso *sub judice,* a Administração Tributária estaria dispensada de facultar à Recorrente o exercício do seu direito de audição fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, violando o disposto no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, os artigos 60.º, n.ºs 1 a 6 e 16.º, n.º 1 da LGT e o artigo 103. º do Código do Procedimento Administrativo.

9. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal suscitou no seu parecer a questão da incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por entender que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre esta questão, a Recorrente veio defender a competência do STA para o conhecimento do recurso por estar em causa não a modificação dos factos constantes da sentença recorrida mas simplesmente a interpretação jurídica a dar a esses mesmos factos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1- Em 11/11/1998, a sociedade impugnante "Construções Arnaldo Dias, Lda.", com o n.i.p.c. 500510580, efectuou pedido de passagem de licença de construção junto do município de Odivelas, relativo ao lote 21 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas (cfr. documento junto a fls. 28 do apenso de reclamação graciosa; informação exarada a fls. 50 a 64 do apenso);

2- No dia 17/12/2001, no 11.º Cartório Notarial de Lisboa, a sociedade impugnante, enquanto vendedora, celebrou escritura de compra e venda tendo por objecto o lote de terreno para construção identificado no n.º 1 (cfr. documento junto a fls. 16 a 20 do apenso de reclamação graciosa);

3- Em 5/7/2002, o município de Odivelas emitiu o alvará de licença de construção n.º 174/2002, sendo produzido em nome da sociedade impugnante, "Construções Arnaldo Dias, Lda.", com o nipc 500510580, incidindo sobre o lote 21 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 24 e verso do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4- Em 9/9/2005, procedeu-se à avaliação do imóvel identificado no n.º 1, nos termos do art.º 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Dec.-Lei 43/98, de 3/3, para efeitos de liquidação de contribuição especial, tendo-se fixado, através de acordo e por unanimidade dos peritos presentes, o valor actual do mesmo, reportado a 11/11/1998, em € 222.081,21, e o seu valor em 1/1/1994, em € 153.075,00, tudo conforme cópia do termo de avaliação que se encontra junta a fls. 29 a 31 do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

5- Na avaliação de imóvel identificada no n.º 4 participou como perito nomeado pela sociedade impugnante o Sr. João Manuel Dias dos Santos (cfr. documento junto a fls. 29 a 31 do apenso de reclamação graciosa);

6- Em 22/9/2005, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação identificados no n.º 4 e para efectuar o pagamento da liquidação de contribuição especial, estruturada ao abrigo do Dec. -Lei 43/98, de 3/3, no montante global de € 6.709,84, e fixando-se, para o efeito, o prazo de pagamento com termo no final do mês de Outubro de 2005 (cfr. documentos juntos a fls. 32 a 35 do apenso de reclamação graciosa; informação exarada a fls. 50 a 64 do apenso administrativo);

7- Em 17/1/2006, a sociedade impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 6 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 do processo de reclamação graciosa apenso);

8- Em 6/7/2006, a reclamação graciosa identificada no n.º 7 foi indeferida através de despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas (cfr. documento junto a fls. 54 do processo de reclamação graciosa apenso);

9- Em 12/7/2006, a sociedade impugnante foi notificada do despacho de indeferimento identificado no n.º 8 (cfr. documentos juntos a fls. 59 e 60 do processo de reclamação graciosa apenso);

10- Em 19/7/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas a impugnação apresentada por "Construções Arnaldo Dias, Lda." e que tem por objecto a liquidação identificada no n.º 6 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos autos).

III – 1. Vem suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal a incompetência do STA para o conhecimento do presente recurso por, em seu entender, este não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Alega o Exmo. PGA, em síntese, a esse respeito, que a recorrente nas conclusões das suas alegações procede à afirmação de factos que não foram estabelecidos pelo tribunal a quo, nomeadamente na conclusão 1.ª quando refere que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da recorrente, manifestando aí divergência com o decidido em sede de matéria de facto onde se estabeleceu que na avaliação do imóvel em causa participou um perito nomeado pela sociedade impugnante.

Não nos parece, contudo, que o Exmo. Magistrado do MP tenha razão.

Com efeito, a recorrente não afirma nas conclusões das suas alegações factos que não tenham sido estabelecidos na sentença recorrida.

Mesmo na conclusão 1.ª referida, apesar de afirmar que a liquidação impugnada foi efectuada pela AF exclusivamente com base em elementos totalmente exteriores à sua vontade, ela não deixa de acrescentar logo de seguida "… limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação …", ou seja, ela não contesta que a avaliação a que se procedeu teve a participação de um perito por si indicado, como ficou estabelecido no probatório da sentença recorrida.

Assim, a recorrente não enuncia qualquer facto novo que não tenha sido estabelecido no probatório nem põe em dúvida os que dele constam, antes se limitando a concluir que, apesar disso, não lhe foi dada a oportunidade de exercer o seu direito de audição prévia, previsto no artigo 60.º da LGT.

Desta forma, a única questão que ela pretende ver apreciada neste recurso é tão só a de saber se, nas circunstâncias de facto acabadas de descrever (e nas quais se inclui a participação de um perito por si nomeado na avaliação), a AF estava, ou não, obrigada a cumprir o artigo 60.º da LGT, isto é, a notificá-la para que pudesse exercer o direito de audição prévia.

Ora, assim sendo, é evidente que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para dele conhecer este Tribunal.

2. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Lisboa II que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do DL 43/98, de 3/3.

Alega a recorrente que tal liquidação padece de vício de forma que acarreta a sua nulidade, o qual consistiu na falta da sua audição prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT.

O direito de todos os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações da administração que lhes disserem respeito está hoje constitucionalmente consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e concretizado nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT.

O exercício desse direito constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.

Todavia, nem sempre assim acontece, pois em casos excepcionais a lei dispensa o seu cumprimento e noutros a mesma pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do acto.

É o que sucede, por exemplo, quando está em causa uma actividade vinculada da administração em que a decisão não poderia ser outra que não a efectivamente tomada.

Há, nessas situações, e não padecendo o acto de outros vícios, designadamente o de violação de lei, a aplicação do princípio do aproveitamento do acto, entendendo-se que não se justifica a anulação do acto, apesar da preterição do direito de audição, na medida em que a decisão tomada seria a única concretamente possível.

No caso em apreço, tratando-se da liquidação da contribuição especial efectuada ao abrigo do DL 43/98, de 3/3, entende a recorrente que a AF estava obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificá-la para que esta pudesse exercer o seu direito de audição prévia, e através dele poder contestar designadamente o valor do m^2 de construção, a área de construção efectivamente edificada, elementos esses que constam do alvará de construção sob a forma de previsão mas que habitualmente são alterados em função da obra efectivamente edificada.

Vejamos. Nos termos do artigo 2.º do Regulamento da contribuição especial aprovado pelo DL 43/98, de 3/3, a base tributável desta contribuição corresponde à diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor em 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, sendo esses valores determinados por avaliação.

Esta avaliação é efectuada por uma comissão constituída pelo contribuinte, ou um seu representante, e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos (artigo 4.º do DL 43/98).

Quantificada nesses termos a base tributável, a liquidação da contribuição especial resulta da aplicação da taxa devida àquela base.

E, assim sendo, não poderia haver nesta fase qualquer possibilidade de a intervenção da recorrente poder influenciar o conteúdo do acto de liquidação.

Onde a sua intervenção poderia ser de facto determinante era no procedimento prévio de avaliação do imóvel, pois é através dos valores aí encontrados que se apura a base tributável da contribuição especial.

Ora, como resulta do probatório, os valores do imóvel relevantes para a definição da base tributável foram obtidos através de acordo e por unanimidade dos peritos de uma comissão em que a recorrente esteve representada.

Deste modo, mostra-se concretizada a participação da recorrente no procedimento em causa na medida em que, ainda que por intermédio de um seu representante, teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, cujo conteúdo a recorrente não tinha possibilidade de influenciar.

Daí que tal liquidação, ainda que efectuada sem prévia audição da destinatária, se deva manter, em obediência ao princípio do aproveitamento do acto, não se justificando a sua anulação, apesar da preterição do direito de audição, por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audição da recorrente antes do acto de liquidação influenciar o conteúdo desta.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2008.

Assunto:

IRC. Créditos incobráveis. Falta de provisão. Petição inicial ou deficiente ou obscura. Falta de alegação.

Sumário:

I — É sobre as partes que incumbe o ónus de formular as suas pretensões de forma clara, identificando na petição inicial o acto impugnado e a entidade que o praticou e expondo os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido.
II — O juiz pode, no entanto, convidar o impugnante a suprir qualquer deficiência ou irregularidade.
III — Invocando o impugnante, de modo minimamente perceptível, os factos e as razões de direito por que pede a anulação do acto de liquidação, não pode o juiz deixar de apreciar a sua pretensão por falta de alegação ou obscuridade da petição inicial.

Processo n.º 890/07-30.
Recorrente: Karapi — Manufacturas de Calçado, L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – KARAPI – Manufacturas de Calçado, Lda., com sede em Montemor-o-Velho, não se conformando com a sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Coimbra em 4/4/2006, na parte em que esta julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRC e juros compensatórios do exercício de 1996, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1. A mui douta sentença errou ao considerar que a impugnante na sua petição não alegou a ilegalidade da correcção efectuada pela AT da não aceitação como custo fiscal do valor de 1.155.207$00, referente a créditos incobráveis.

2. A ilegalidade da correcção encontra-se arguida no art.º 21.º da p.i., com base em errónea qualificação, por a interpretação da AT, expressa no caso em apreço, se afastar da sua doutrina provinda das circulares e ofícios juntos com a impugnação e para os quais expressamente se remete, cujas situações são na sua génese idênticas.

3. No caso dos autos, o único fundamento aduzido pela AT para não aceitar que a quantia de créditos incobráveis fosse considerada um custo fiscal foi o de que não se encontrava registada a respectiva provisão, entendendo necessária e imprescindível a constituição da provisão.

4. Por contraposição, nas situações relatadas nas circulares e ofícios juntos com a p.i. (circular 12/96; ofício 2248, de 19/1/93 e parecer da APOTEC, in Jornal de Contabilidade n.º 242, Maio 1997), basta que a incobrabilidade seja reconhecida em processo judicial para que se possa considerar o crédito como custo, **ainda que o credor não tenha constituído provisão.**

5. Pelo que, a correcção efectuada à impugnante está em contradição com a doutrina da AT, razão porque a mesma se mostra ilegal.

Assim, a sentença de que ora se recorre, entre outras disposições legais, violou as do art.º 120. º do CPPT, as quais deveriam ter sido interpretadas e aplicadas de acordo com as presentes alegações e conclusões.

Por acórdão de 6/9/07, declarou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este versar exclusivamente matéria de direito, e ser competente para tal a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso com manutenção na ordem jurídica da sentença impugnada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:

1. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 19.437, de 97.03.31, a DPIT da DDF de Coimbra procedeu a exame a escrita da Impugnante dos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996, em resultado do qual foi elaborado, em 97.06.18, o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 114 a fls. 129 destes autos e de fls. *35* a fls. 115 dos autos de impugnação judicial n.º 323/2000 em apenso, cujo teor

aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«3.3.1. Imposto sobre o Rendimento

3.3.1.1. Comissões pagas a não residentes

3.3.1.1.1. Pessoas singulares

Da análise às sub contas 62228 — Comissões Pagas a não residentes, constatou-se, para os anos de 1993 a 1996, inclusive, a contabilização dos montantes de, respectivamente, ***5.689.559$00, 8.798.106$00, 7.834.500$00 e 4.124.986$00*** *de comissões pagas, naqueles anos, a não residentes, pessoas singulares, - ver anexo 6, para cuja elaboração nos socorremos dos extractos das referidas sub contas e de mapas auxiliares elaborados para controle interno dos meios monetários do sujeito passivo, e cujas cópias ficam a constituir os* ***anexos 7 a 10****, um por cada ano em apreço.*

Verificados os documentos de suporte das importâncias pagas, retiramos as seguintes conclusões — ver reprodução de alguns, a título exemplificativo, nos ***anexos 7 e 9****:*

- *Os mesmos não obedecem aos formalismos legais em vigor*

-- A entidade pagadora não efectuou qualquer retenção de IRS na fonte, como estava obrigada face ao disposto na alínea b) do n.º *4 do artigo 74.º CIPS;*

Invocou o sujeito passivo como motivo para não ter efectuado a retenção na fonte o facto de os contribuintes, a quem as comissões terão sido pagas, residirem em França, país com o qual Portugal celebrou Convenção para eliminação da dupla tributação e que relativamente ao formalismo dos documentos, os sujeitos em causa não estariam obrigados à emissão de qualquer documento naquele país.

No entanto, dispõe o artigo 130.º do CIRS, que "não se poderão realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRS obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido." Pela Portaria 376/90, de 15 de Março, alterada pela Portaria 1189/91, de 6/12, que aprovou a relação modelo 130 e as instruções anexas, ficava a entidade pagadora obrigada a:

- *Indicar os montantes pagos na relação modelo 130, que deveria anexar à cópia da modelo 70, enviando-a à Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais da DGCI, nos quinze dias subsequentes, não fez.*

- *e, no caso de não efectuar a retenção, deveria anexar ao modelo antes referido, o formulário ou os certificados de residência, devidamente autenticados pelas autoridades fiscais do Estado em causa, o que também não fez — ver igualmente instruções transmitidas pelo ofício n.º 1644 de 22/05/96, do SAIR/Benefícios Fiscais e ofício 701 de 30/04/96 da DSEPCPIT da DGCI.*

À data da visita não possuía o sujeito passivo em seu poder qualquer documento que o libertasse da obrigatoriedade de efectuar as retenções na fonte, nomeadamente os certificados de residência emitidos em consonância com o disposto na Convenção para eliminação da dupla tributação, celebrada entre Portugal e França. Razão porque se procedeu ao cálculo do imposto devido, discriminado por períodos, conforme quadro que segue, por aplicação da taxa constante do n.º 4 do art.º 74.º do CIRS aos valores pagos nos anos em causa, que como já foi referido se encontram discriminados por períodos no ***anexo 6*** *a este relatório.*

(..)

3.3.1.1.2 Pessoas Colectivas

Importa referir que contabilizou igualmente como custos, a titulo de comissões em vendas, importâncias alegadamente pagas à Pedi Girl, empresa do grupo, que totalizaram, nos anos de 1994, 1995 e 1996 os montantes de ***1.170.335$00, 5.808.222$00 e 6.619.412$00,*** *respectivamente. As referidas operações estão tituladas de forma semelhante ao descrito no ponto anterior.*

É certo que as comissões devidas a não residentes, por sujeitos passivos com sede em Portugal, se encontram afastadas das regras de sujeição a IRC (falta de inclusão no artigo 4.º, n.º 3 do CIRC) e por isso não abrangidas pelo disposto no artigo 75.º do CIRC, no entanto a dispensa de retenção não colide com a obrigatoriedade de declaração dos referidos pagamentos nos modelos 130 dos períodos respectivos.

Tratando-se a Pedi Girl de uma empresa, com contabilidade organizada, existia a obrigatoriedade de emitir documentos em forma legal, e não o simples atestado, reproduzido nas fotocópias a fls.7 a 9 do ***anexo 8****, fls. 6 a 8 do* ***anexo 9*** *e fls. 2 a 3 do* ***anexo 10****, tiradas a título exemplificativo de uma realidade que se mantém em todos os pagamentos efectuados.*

Assim, nos termos da alínea h) do 1 do artigo 41.º do CIRC, não se poderão aceitar tais custos, uma vez que os mesmos não se encontram devidamente documentados. Não se procede no entanto à correcção para o ano de 1996, atendendo que no decurso da visita ainda não tinha terminado o prazo para apresentação da declaração de rendimentos ***modelo*** *22 daquele exercício.*

(...)»;

2. Em 97.06.18, foi preenchido o mapa de apuramento modelo DC-22 referente ao exercício de 1993, tendo sido preenchidos os seguintes campos no quadro 20 (APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS):

	A acrescer		Sinal	Valor correcções	Valor (em euros)
21	Correcções nos termos do art.º 57.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas	223	+	12.560.941$00	62.653,71
25	Soma	240	+	12.560.941$00	62.653,71
40	Total das correcções	261	+	12.560.941$00	62.653,71
41	Prejuízo fiscal declarado	262	-	26.255.862$00	130.963,69
42	Prejuízo fiscal corrigido	263	-	13.694.921$00	68.309,98

3. Na mesma data, foi preenchido o mapa de apuramento modelo DC-22 referente ao exercício de 1994, tendo sido preenchidos os seguintes campos no quadro 20 (APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS):

	A acrescer		Sinal	Valor correcções	Valor em euros
14	Despesas confidenciais e/ou não documentadas [art.º 41.º, n.º 1, alínea h)]	214	+	4.792.792$00	23.906,35
21	Correcções nos termos do art.º 57.º do CIRC	223	+	8.370.943$00	41.754,09
22	Custos não devidamente documentados	230	+	6.146.396$00	30.658,09
25	Soma	240	+	19.310.131$00	96.318,53
40	Total das correcções	261	+	19.310.131$00	96.318,53
41	Prejuizofiscaldeclarado	262	–	22.967.575$00	114.561,78
42	Prejuizofiscalcorrigido	263	–	3.657.444$00	18.243,25

4. Na mesma data, foi preenchido o mapa de apuramento modelo DC–22 referente ao exercício de 1995, tendo sido preenchidos os seguintes campos no quadro 20 (APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS):

	A acrescer		Sinal	Valor correcções	Valor em euros
14	Despesas confidenciais e/ou não documentadas [art.º 41.º, n.º 1, alínea h)]	214	+	4.181.509$00	20.857,28
21	Correcções nos termos do art.º 57.º do CIRC	223	+	18.442.096$00	91.988,78
22	Custos não devidamente documentados	230	+	6.569.771$00	32.769,88
25	SOMA	240	+	29.193.376$00	145.615,95

	A deduzir		Sinal	Valor correcções	Valor em euros
36	Correcções nos termos do art.º 57.º do CIRC		+	4.349.367$00	21.694,60
39	SOMA	260	+	4.349.367$00	21.694,60
40	Total das correcções	261	+	24.844.000$00	123.921,35
41	Prejuízo fiscal declarado	262	–	5.654.260$00	28.203,33
42	Prejuízo fiscal corrigido	263	+	19.189.740$00	95.718,02

5. Em 98.07.08, foi preenchido o mapa de apuramento modelo DC–22 referente ao exercício de 1996, tendo sido preenchidos os seguintes campos no quadro 20 (APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS):

	A acrescer		Sinal	Valor correcções	Valor em euros
36	Artigo 37º		+	1.155.207$00	5.762,15
39	SOMA	240	+	1.155.207$00	5.762,15
40	Total das correcções	261	+	1.155.207$00	5.762,15
41	Lucro Tributável Declarado	262	+	26.616.133$00	132.760,71
42	Lucro Tributável Corrigido	263	–	27.771.340$00	138.522,86

E no quadro 22 (FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS) o seguinte:

«Foi acrescida a importância de 1.155.207$00, relativa aos créditos considerados incobráveis (conforme documentos anexados) e contabilizados como custo do exercício, uma vez que não são custos fiscais, nos termos do artigo 37.º, porque, embora decorrentes da actividade normal, não se encontravam cobertos por provisões».

6. Foram posteriormente efectuadas as liquidações de IRC do exercício de 1996 e de IRS, cfr. quadro infra:

Número	Imposto	Período	Valor (Esc.)	Data Limite Pag.
8310016316	IRC	1996	12.427.771$00	98.12.07
6410000260	IRS e Juros	1993	1.508.401$00	98.04.08
6410000261	IRS e Juros	1994	2.088.086$00	98.04.08
6410000262	IRS e Juros	1995	1.611.551$00	98.04.08
6410000263	IRS e Juros	1996	735.250$00	98.04.08

7. A presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Montemor-o-Velho em 99.03.02 e a impugnação em apenso deu entrada no mesmo Serviço de Finanças em 98.07.07.

8. Os juros de mora, debitados pela *"Pedi Girl"* e pela *"Karapi França"* à Impugnante em 1993, 1994 e *1995,* e que esta contabilizou como custos, também foram considerados proveitos por aquelas empresas;

9. Nas condições gerais de venda propostas pela *"Pedi Girl"* no verso das suas facturas consta que *«Pour tout règlement effectué au-delà du délai contractuel, seront exigibles outre le principal, les frais décomptés par les banques (frais fixes, proportionnels, taxes), une participation fofaitaire de 200 francs, par effet impayé en couverture dês frais administratifs occasionnés à l'entreprise par le traitement de l´impayé, les intéréts de retard pour la période s` écoulant entre l´échéance initiale et la date effective de règlement. Ceux-ci sont dus de plein droit et sans même une mise en demeure formelle préalable sur la base de 1,5% par mois.»*

10. As comissões debitadas por França (casa mãe), referentes ao exercício de 1994, de valor de 1.170.340$00 respeitam a um comissionista de nome *"Philipe Barbebe"*.

11. Em 98.11.02, a Impugnante oficiou à Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, solicitando a confirmação TVA, da empresa SARE, Kardom, com sede em 27, Rue das Vandéens, *85590,* Saint Maio du Bois France, TVA — Fr — 79 384 762 712, tendo os Serviços de Administração do IVA da D.G.C.I. confirmado em 3 do mesmo mês que o n.º de registo é válido e coincidente quanto ao nome e morada;

12. A Impugnante pagou a *"Françoise Sauvion*", a título de comissões, *645.016$* em 1993, 866.014$ em 1994 e 1.141.404$ em *1995;*

13. Os Sr.s ARGUEL Philippe, CAILLAT Thierry, MAYER Pierre, MORRELET Christophe, PAILLOUX Stéphane, COUDRAY Hervé, LAIGRE Jaques, e as Sr.aas TERRIER Michèle e VIGAN Madeleine, residem em França;

III – Vem o presente recurso interposto da sentença recorrida na parte em que esta julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRC do ano de 1996 quanto à alegada não aceitação como custo fiscal da quantia de 1.155.207$00, referente a créditos incobráveis.

Conforme consta expressamente do probatório da sentença recorrida, em consequência de exame à escrita da impugnante, relativamente ao exercício de 1996, a AT procedeu à correcção dos resultados declarados para efeitos de IRC, tendo acrescido a estes a importância de 1.155.207$00, relativa a créditos considerados incobráveis e contabilizados como custo do exercício, porque embora decorrentes da actividade normal não se encontravam cobertos por provisões e, por isso, não podiam ser considerados custos fiscais, nos termos do artigo 37.º CIRC.

Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" que analisada a petição inicial em nenhum momento se invoca a ilegalidade desta correcção sendo que é sobre as partes que recai o ónus de formular as suas pretensões de forma clara e inequívoca, identificando a parte do acto impugnada e apontando-lhe o vício de que padece, e o tribunal só pode conhecer dos vícios que estejam concreta e devidamente alegados.

Não tem, porém, razão o Mmo. Juiz "a quo" porquanto, como ele próprio reconhece em despacho que proferiu sobre pedido de esclarecimento da sentença recorrida formulado a esse respeito pela impugnante, o artigo 21.º da petição inicial reporta-se, de facto, à alegada não aceitação como custo de créditos incobráveis, no valor de 1.155.207$00, não aceites fiscalmente em 1996, por não ter sido feita anteriormente a provisão, não só na sua epígrafe como nos seus § 2.º e 3.º.

É, com efeito, nestes parágrafos que a impugnante alega concretamente a ilegalidade da correcção efectuada, consubstanciada no facto de o entendimento da AT, neste caso, se afastar da doutrina expressa pela própria AT em ofícios e circulares.

Sendo que o § 5.º do mesmo artigo mais não é do que a conclusão do alegado nos parágrafos anteriores.

Embora admitindo que a redacção deste último parágrafo não fosse a mais feliz e se prestasse até a alguma confusão literal, a perfilar-se aqui alguma obscuridade ou ambiguidade, tal situação nunca imporia a sua rejeição liminar, antes obrigaria ao convite ao seu aperfeiçoamento.

Na verdade, se é sobre as partes que recai o ónus de formular na petição inicial as suas pretensões de forma clara e inequívoca, identificando o acto impugnado e a entidade que o praticou, e expondo os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (artigo 108.º, n.º 1 CPPT), como bem refere o Mmo. Juiz "a quo", convém também não esquecer que, nos termos do n.º 2 do artigo 110.º CPPT, o juiz pode sempre convidar o impugnante a suprir qualquer deficiência ou irregularidade.

Por outro lado, não colhe também o argumento de que a impugnante não alega a origem dos créditos ou a sua incobrabilidade, uma vez que nada disso foi posto em causa pela AT, a qual se limitou a não aceitar os referidos créditos como custos fiscais, nos termos do artigo 37.º CIRC, porque, embora decorrentes da actividade normal, não se encontravam cobertos por provisões (v. teor do relatório dos serviços de fiscalização transcrito no probatório da sentença recorrida).

Sendo que é a necessidade e a imprescindibilidade da constituição de provisões para cobertura de tais créditos para que estes possam ser considerados como custos fiscais que a impugnante contesta, alegando que isso contraria a posição da própria AT manifestada já em diversos ofícios e circulares.

Aliás, foi dessa forma que a questão foi equacionada na sentença recorrida, só dela não tendo conhecido o Mmo. Juiz "a quo" por entender, como vimos, que em nenhum momento a impugnante invocara a ilegalidade da correcção a que a AT procedera, antes concentrando os fundamentos da impugnação nas correcções aos exercícios anteriores.

Assim, tendo a impugnante, de forma minimamente perceptível, alegado os factos e invocado as razões por que não se conforma com a correcção operada pela AT relativamente ao exercício de 1996 quanto à verba contabilizada como custo fiscal referente a créditos incobráveis, não poderia o Mmo. Juiz "a quo" ter deixado de conhecer de tal questão, com os fundamentos citados.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento em que não conheceu da ilegalidade da correcção efectuada pela AT ao não aceitar como custo do exercício de 1996, para efeitos de IRC, o valor contabilizado como créditos incobráveis, por estes não se encontrarem cobertos por provisões, e, em consequência, ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para que o Mmo. Juiz "a quo" conheça dessa questão.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Prestação de garantia. Caducidade.

Sumário:

I — O preceituado no art. 183º-A do CPPT só é aplicável às situações em que tenha sido efectivamente prestada uma garantia, permitindo ao interessado obter a declaração da sua caducidade, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição.

II — Se nenhuma garantia for prestada, não pode suspender-se a execução, a menos que sejam penhorados bens suficientes para garantir o pagamento da dívida exequenda e acrescido - n.º 1 do art. 169º do CPPT.

III — A prestação de garantia pode, no entanto, ser dispensada mas só nos termos previstos nos artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.

Processo n.º: 21/08-30.
Recorrente: Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário que julgou improcedente a reclamação por si deduzida do despacho que ordenou a sua notificação, com vista à prestação de garantia no âmbito do processo de execução n.º 1106-2003/103895.8, que corre termos na Divisão de Execuções Fiscais da Câmara Municipal de Lisboa, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Apreciando, atentamente, a sentença ora recorrida, não pode a Recorrente deixar de considerar que os fundamentos (escassos) invocados pelo Meritíssimo Juiz *a quo* para indeferir a pretensão da Recorrente não procedem.

2. A Recorrente alega e fundamenta, na Reclamação Judicial, a inexigibilidade da prestação de garantia, tendo, por base, entre outros argumentos, uma interpretação aturada da norma contida no art.º 183.º-A do CPPT, tendo em consideração a respectiva *ratio legis*.

3. De acordo com tal interpretação, que não se cinge à letra, aliás como não poderia cingir-se de acordo com as normas sobre interpretação jurídica, a Recorrente defende que a norma do art.º 183.º-A do CPPT deve aplicar-se, não só aos casos em que tenha efectivamente sido prestada garantia, mas também àqueles em que tal garantia não tenha sido prestada, desde que, em qualquer caso, a mesma seja já inexigível por decurso dos prazos que o mesmo art.º 183.º-A do CPPT estabelece, consubstanciando-se a sua prestação na prática de um acto inútil.

4. Este entendimento decorre do fundamento do artigo em causa, o qual visa censurar as delongas da AT e dos Tribunais na decisão das acções que tenham sido junto dos mesmos interpostas, não fazendo impender sobre os contribuintes as consequências de actos que não são a estes imputáveis.

5. O Meritíssimo Juiz *a quo* limita-se a abordar vaga e genericamente a questão da interpretação remetendo-se laconicamente para "*as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina*".

6. Essencialmente, O Meritíssimo Juiz *a quo* dá por adquirido que o regime do art.º 183.º-A do CPPT está revogado, considerando tal facto razão suficiente para a decisão da causa e prejudicial face a suplementares pronúncias, só assim se compreendendo a forma lacónica como "fundamenta" a sua decisão.

7. Defende a Recorrente que a norma do art.º 183.º-A do CPPT, apesar de revogada, se aplica ao presente caso, uma vez que todos os factos relevantes para a sua aplicação ocorreram muito antes da entrada em vigor da lei revogatória.

8. Senão vejamos:

A Recorrente interpôs reclamação graciosa no dia 20/12/2002, não tendo esta sido decidida no prazo de um ano, pelo que, a partir de 20/12/2003, a prestação de qualquer garantia se deve ter por inexigível.

9. Nos termos do n.º 3 do art.º 12.º da Lei Geral Tributária ("LGT") "*As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*".

10. Logo, deve considerar-se que em 20/12/2003, muito antes da entrada em vigor da lei revogatória, constituiu-se o direito da Recorrente a que não lhe seja exigida a prestação de garantia, pelo que, a norma revogatória, ainda que, em regra, de aplicação imediata, não o é no caso *sub judice*, devendo aplicar-se o disposto no art.º 183.º-A do CPPT, reconhecendo-se os efeitos que, à luz desse normativo, foram legitimamente constituídos.

11. O Meritíssimo Juiz *a quo* defende ainda que, não estivesse tal preceito revogado, o art.º 183.º-A do CPPT apenas se aplicaria às situações em que efectivamente houvesse sido prestada garantia.

12. Não pode a Recorrente conformar-se com tal entendimento por várias ordens de razões.

13. Em primeiro lugar, porque tal não decorre de uma interpretação adequada do preceito em causa, apenas se podendo dever a uma interpretação meramente literal e desatenta aos demais elementos do *iter* interpretativo.

14. De acordo com a *ratio legis* do art.º 183.º-A do CPPT, tal preceito visa censurar a morosidade do procedimento e processo tributários, não fazendo impender sobre o contribuinte as consequências nefastas decorrentes de actos (ou falta dos mesmos) ao contribuinte não imputáveis.

15. Sob pena de incongruência valorativa injustificada, tal censura deve ser feita nos casos em que a AT não decida no prazo de um ano (e os Tribunais de 1.ª instância, no prazo de 3 anos) a contar da interposição do correspondente acto de Reclamação, quer tenha ou não sido prestada garantia por banda do contribuinte.

16. Deste modo, deve fazer-se uma interpretação enunciativa do art.º 183.º-A do CPPT, devendo a caducidade ser declarada, verificado que esteja o requisito do decurso do prazo sem que as autoridades competentes hajam decidido, nos casos em que tenha havido efectiva prestação de garantia e, *a pari*, quando a mesma não tenha ocorrido.

17. Deve notar-se que esta posição da ora Recorrente se suporta, além do mais, em jurisprudência anterior do mesmo douto Tribunal que proferiu a decisão recorrida e na mais autorizada doutrina.

18. De todo o modo, diga-se que o Meritíssimo Juiz *a quo* sustenta a sua decisão com base em pressupostos incorrectos, uma vez que considera a prestação de garantia como a única forma de suspender a execução, retirando desse entendimento, e logicamente – diga-se – que não pode o contribuinte, não tendo prestado garantia, querer manter uma suspensão da execução que inexiste, por efectivamente não ter a garantia sido prestada.

19. Todavia, e respeitosamente, não podemos deixar de considerar que o Meritíssimo Juiz *a quo* labora em erro, uma vez que, e de acordo com a melhor doutrina, da interpretação conjugada dos n.ºs 2 e 3 do art.º 169.º do CPPT decorre a norma segundo a qual existe um efeito suspensivo da execução provisório, durante o tempo que medeia entre a interposição da reclamação graciosa e o termo do prazo de 15 dias que o contribuinte tem para prestar garantia, após ter sido pela AT notificado para o efeito.

20. Sendo assim como, em nosso entender, é, não há qualquer incompatibilidade entre a não prestação efectiva de garantia e a aplicação do disposto no art.º 183.º-A do CPPT, sendo, pelo contrário, a aplicação do art.º 183.º-A a única solução congruente para impedir a arbitrariedade que seria permitir a oneração desproporcional do contribuinte num caso em que a AT não decide a reclamação graciosa nem notifica o contribuinte para proceder à prestação de garantia.

21. Deste modo, a Recorrente não tem que prestar qualquer garantia à AT para suspender a execução, devendo, isso sim, ser reconhecida a convolação do efeito suspensivo provisório, decorrente da não notificação da Recorrente pela AT a partir da interposição da reclamação graciosa, em definitivo, em virtude de se ter tornado inexigível a prestação de garantia, por decurso do prazo de um ano sem ter sido decidida a reclamação graciosa, omissão essa exclusivamente imputável à AT.

22. Entender de outro modo seria exigir a prática de um acto inútil, uma vez que, tendo decorrido mais de um ano (na realidade, mais do que quatro) sobre a interposição da Reclamação Graciosa, a garantia, se houvesse sido prestada, já haveria caducado, pelo que se fosse hoje prestada, caducaria no exacto momento da sua prestação.

23. A prática de actos inúteis é ilícita, nos termos do art.º 8.º, n.º 2 do CPTA e do art.º 137.º do CPC *ex vi* art.º 2.º c) e e) do CPPT, respectivamente, existindo proibição análoga no art.º 57.º da LGT no que se refere ao procedimento tributário.

24. Não pode, pois, e por mais esta razão, a Recorrente conformar-se com a decisão recorrida.

25. A prática de tais actos inúteis, bem como a decisão de indeferimento que não releva a inexigibilidade da prestação de garantia, sempre atentariam contra o princípio da boa fé, *maxime* na sua vertente de primazia da materialidade subjacente.

26. Assim é, uma vez que o exercício, pela AT, do direito de exigir a prestação de garantia não tem, caduca que estaria a garantia que fosse prestada no exacto momento da sua prestação, qualquer objectivo útil perspectivável, limitando-se tal conduta a impor gratuitamente um sacrifício à Recorrente sem que haja para a AT qualquer contrapartida que a justifique.

27. A apoiar o entendimento defendido pela Recorrente estão o parecer do Digno Magistrado do Ministério Público e a decisão em processo que versou sobre a mesma questão fundamental de direito, à luz da mesma legislação, em que clara e fundamentadamente se propugna solução diametralmente oposta à dada pela sentença ora recorrida.

Contra-alegando, vem a Câmara Municipal de Lisboa dizer que:

1. A letra da lei é o ponto de partida para a interpretação das leis, mas também funciona como limite dessa mesma interpretação – v. art. 9.º do Código Civil.

2. "Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis" – v. n.º 1 do art.º 11.º da Lei Geral Tributária.

3. Através duma utilização rigorosa de tais regras de hermenêutica jurídica resulta que se pressupõe sempre a prestação efectiva de uma garantia, não sendo possível na interpretação ultrapassar a letra da lei para afirmar um significado que não resulte expresso.

4. Entende a recorrida que a interpretação efectuada pelo Meritíssimo Juiz *a quo* é a correcta, respeitando as regras da hermenêutica jurídica interpretativa.

5. Assim, para que o regime da caducidade das garantias constante daquela disposição legal fosse aplicada à situação dos autos teria a mesma de ter sido prestada, o que não ocorreu.

6. De igual forma, tal disposição igualmente não se aplica para o futuro, uma vez que a mesma foi revogada, facto este invocado pela Recorrente e firmado pelo Meritíssimo Juiz *a quo*.

7. No que diz respeito às situações em que os requisitos para ocorrer a caducidade se preencheram antes da revogação do artigo 183.º-A do CPPT continua a ser possível declarar a caducidade.

8. Porém, na situação controvertida dos presentes autos, um daqueles requisitos não se preencheu, e que consiste precisamente em não ter sido efectivamente prestada uma garantia.

9. O conceito de caducidade define-se como a extinção da vigência ou eficácia de um acto em virtude da superveniência dum facto com força bastante para tal.

10. Nessa sequência, não é possível caducar um direito que nunca se constituiu; isto é, como pode caducar uma garantia que nunca foi prestada.

11. O disposto no n.º 1 do art.º 183.-A do CPPT não tem aplicação à situação objecto dos autos, pois pressupõe que a garantia tenha sido prestada, o que no caso presente não se verificou.

12. Por conseguinte, a garantia em causa não pode ser declarada caduca *a priori*, já que nunca foi prestada, não sendo possível no caso dos autos extinguir-se um acto que nunca foi prestado.

13. A reclamação, a impugnação ou o recurso judicial não impedem por si só a instauração da correspondente execução fiscal.

14. A suspensão do processo executivo resulta da conjugação da apresentação de reclamação, impugnação judicial que tenham por objecto a legalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, com a apresentação de garantia idónea nos termos das leis tributárias, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente – v. art.º 199.º do CPPT.

15. Ora, a recorrente não prestou qualquer garantia, pelo que não cai no âmbito de caducidade prevista no n.º 1 do art.º 183.º-A do CPPT.

16. Por conseguinte, o efeito suspensivo pressupõe a verificação cumulativa dos requisitos supra mencionados, salvo se houver dispensa ou isenção de prestação de garantia – v. art.º 52.º da Lei Geral Tributária -, o que não se verificou na situação dos autos.

17. Quanto à inutilidade do acto de prestação da garantia, improcede tal argumento porquanto a garantia solicitada não foi prestada, não tendo a mesma caducado.

18. Desta forma, não ficou precludido o direito da Administração Fiscal de exigir a prestação da garantia com vista à suspensão dos correspondentes autos de execução fiscal.

19. Improcede ainda o pretendido pela recorrente quanto a não ter sido feita qualquer referência na douta Sentença duma decisão proferida noutro processo sobre esta questão controvertida, e junta aos autos pela recorrente.

20. Os efeitos de qualquer Sentença terem força obrigatória dentro do processo onde a mesma foi proferida, ou fora dele nos limites fixados pelo art.º 497.º e seguintes do Código de Processo Civil – v. n.º 1 do art.º 671.º do Código de Processo Civil aplicável *ex vi* alínea e) do art.º 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

21. Pelo que, deve a douta Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz *a quo* manter-se, com a fundamentação constante da mesma, improcedendo o presente recurso.

O Ex.mo Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1- Em 20/12/2002, a sociedade "Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA", deduziu junto da C. M. de Lisboa reclamação graciosa tendo por objecto liquidação da tarifa de conservação de esgotos relativa ao ano de 2001 e no montante total de € 8.823,43 (cfr. documento junto a fls. 25 a 30 dos presentes autos);

2- Em 31/5/2006, a sociedade reclamante foi citada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1106-2003/103895.8, o qual corre termos na Divisão de Execuções Fiscais da C. M. de Lisboa, tendo como dívida exequenda a liquidação identificada no n.º 1, no montante total de € 12.126,42, já incluindo acrescidos (cfr. documento junto a fls. 31 dos autos; factualidade admitida pela reclamante);

3- Em 30/6/2006, a sociedade reclamante deduziu oposição à execução fiscal n.º 1106-2003/103895.8 identificada no n.º 2 (cfr. documentos juntos a fls. 102 a 121 dos autos);

4- Através de ofício datado de 8/1/2007, emitido pela Divisão de Execuções Fiscais da C. M. de Lisboa, foi a reclamante notificada com vista à prestação de garantia no montante de € 15.355,71 no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1106-2003/103895.8, tudo ao abrigo do regime previsto nos art.ºs 169.º e 212.º do C. P. P. Tributário, e em virtude da dedução da oposição identificada no n.º 3 (cfr. documento junto a fls. 73 dos presentes autos; informação exarada a fls. 76 a 79 dos presentes autos);

5- O montante da garantia identificado no n.º 4 teve como base os valores discriminados na informação exarada a fls. 76 a 79 dos presentes autos, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

6- Em 23/1/2007, deu entrada na C. M. de Lisboa a presente reclamação deduzida pela sociedade "Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA" e tendo por objecto o acto identificado no n.º 4 (cfr. data de entrada aposta a fls. 10-verso deste processo);

7- Na data identificada no n.º 6, a sociedade reclamante "Grão Pará Agroman – Sociedade Imobiliária, SA" apresentou junto do processo executivo fiscal n.º 1106-2003/103895.8 um requerimento ao abrigo do art.º 37.º do C. P. P. Tributário (cfr. documentos juntos a fls. 71 e 72 dos presentes autos);

8- No âmbito do processo gracioso identificado no n.º 1, o qual não tinha merecido decisão expressa por parte da C. M. de Lisboa até ao pretérito dia 27/3/2007, a sociedade reclamante não prestou qualquer garantia visando a suspensão da execução do acto tributário em causa (cfr. informação exarada a fls. 122 a 126 dos presentes autos; factualidade admitida pela reclamante).

III – A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se a ora recorrente pode ser dispensada da prestação de garantia para obter o efeito suspensivo da execução fiscal contra si instaurada por dívida à CML com o fundamento de que, por força do estabelecido no artigo 183.º-A do CPPT, se tivesse sido prestada qualquer garantia a mesma já teria caducado por ter decorrido mais de um ano desde a data da apresentação da reclamação que deduziu contra a liquidação da dívida exequenda, pelo que a exigência da prestação de uma garantia nestes termos se traduz na prática de um acto inútil, uma vez que a mesma caducaria no exacto momento em que fosse prestada.

No caso em apreço, estamos perante uma situação em que não foi ainda prestada qualquer garantia, tendo a ora recorrente sido notificada em 8/1/2007 para a sua prestação em virtude de ter deduzido, e ter sido aceite, oposição à execução fiscal contra si instaurada por dívida à CML, referente a tarifa de conservação de esgotos do ano de 2001, e de cuja liquidação reclamou em 20/12/2002, reclamação que não mereceu até ao momento qualquer decisão expressa.

Os actos tributários são, na verdade, susceptíveis de execução imediata.

No entanto, a execução fiscal suspender-se-á até à decisão do pleito nos casos previstos no artigo 169.º do CPPT, como a reclamação graciosa ou a oposição à execução, desde que tenha sido constituída ou prestada garantia, nos termos dos artigos 195.º e 199.º, ambos do CPPT, ou tiver sido efectuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Esta suspensão está também prevista no artigo 52.º da LGT.

Assim, a prestação de garantia é imprescindível para a obtenção do efeito suspensivo da execução, sendo apenas dispensada nos casos previstos na lei (artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT).

A Lei 15/2001, de 5/6, veio, porém, a aditar ao CPPT o artigo 183.º-A, segundo o qual se passou a permitir aos interessados obter a declaração de caducidade da garantia oportunamente prestada, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano, isto é, mesmo sem garantia o processo de execução fiscal continuaria suspenso até à decisão do pleito.

Com a revogação deste artigo, operada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, deixaram de caducar as garantias prestadas em que não se tivesse completado o prazo necessário para ocorrer a caducidade, mas relativamente às situações em que os requisitos para ocorrer a caducidade se preencheram antes da revogação deste artigo, é evidente que continua a ser possível declarar a caducidade, uma vez que se trata de uma situação jurídica constituída à sombra da lei antiga (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, II volume, fls. 247 e v.º).

Defende a recorrente que esta norma do artigo 183.º-A do CPPT, apesar de revogada, se aplica ao presente caso, uma vez que todos os factos relevantes para a sua aplicação ocorreram muito tempo antes da entrada em vigor da lei revogatória.

Não pode, no entanto, a recorrente olvidar que para invocar a aplicação deste normativo seria necessário que a situação jurídica que ela abarca se constituísse toda ela à sombra da lei antiga e que os seus pressupostos se verificassem ao tempo da sua vigência.

Previa-se, com efeito, neste artigo a possibilidade de caducar a garantia, por atraso na decisão do processo de reclamação graciosa ou nos processos de impugnação judicial ou de oposição à execução, que tivesse sido efectivamente prestada, mantendo-se, contudo o efeito suspensivo da execução.

Ora, no caso em apreço, não obstante ter sido deduzida reclamação graciosa que não logrou decisão no prazo de um ano, a recorrente não chegou a prestar qualquer garantia pelo que não pode vir agora invocar a sua caducidade, ao abrigo do artigo 183.º-A do CPPT, o qual só é aplicável às situações em que tenha sido efectivamente prestada uma garantia, permitindo-se ao interessado obter a declaração da sua caducidade, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano.

Não pode verificar-se *a priori* a caducidade de uma garantia que nunca foi prestada, pois não pode extinguir-se um acto que nunca existiu.

Por outro lado, também se não pode defender a dispensa da sua prestação pois os casos em que esta é permitida estão claramente definidos na lei (artigos 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT).

E muito menos a sua inexigibilidade legal, pois o efeito suspensivo da execução só pode ocorrer por força da instauração da reclamação ou dos outros meios processuais previstos no artigo 52.º da LGT com a prestação de garantia, a menos que sejam penhorados bens suficientes para garantir o pagamento da dívida exequenda e acrescido, o que não é o caso.

Por último, também não colhe o argumento de que a prestação da garantia que está a ser exigida à recorrente é um acto inútil, pois ela tem o efeito, desde logo, de suspender de imediato a execução em curso, por força do artigo 169.º do CPPT.

A invocação do artigo 183.º-A do CPPT, já revogado à data em que a recorrente foi notificada para prestar a garantia, não pode ser antecipada sem se mostrar prestada a garantia, para além de que a caducidade desta não opera automaticamente, cabendo a sua verificação ao tribunal após requerimento do interessado (n.º 4 do artigo 183.º-A do CPPT) e não ao órgão da execução fiscal.

Improcedem, desta forma, as conclusões das alegações do recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente (que goza de apoio judiciário), fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA. Crédito do Instituto de Emprego e Formação Profissional. Privilégio imobiliário geral.

Sumário:

I — Cabe nos poderes de cognição do STA, nos recursos em que tem meros poderes de revista, apurar factos derivados de actos processuais.

II — Os créditos do Instituto de Emprego e Formação Profissional gozam de privilégio imobiliário geral, uma vez que e por um lado, o artº 7º, alínea b) do Decreto-Lei n.º 437/78 de 28/12, não qualifica esse privilégio de especial, referindo-se, apenas, a "garantias especiais" e, por outro, o artº 2º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3/7 refere-se a uma generalidade de bens (os bens existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo) e não a bens certos e determinados com uma relação específica com a respectiva dívida, pelo que não confere direito de sequela.

Processo n.º: 612/07-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.
Recorrido: José Maria Mendes Ribeiro, outra e Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Caixa Geral de Depósitos, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que verificou e graduou o crédito reclamado por apenso à execução fiscal instaurada contra José Maria Mendes Ribeiro, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A- A recorrente concedeu dois empréstimos bancários, garantidos por hipoteca, aos executados José Maria Mendes Ribeiro e Isaura da Conceição Antunes de Almeida.

B- Posteriormente os mutuários foram executados pela credora hipotecária, ora reclamante, e pela Fazenda Pública em relação a dívidas dos executados relativamente a IRS do ano de 1996.

C- Com fundamento na sua qualidade de credora com garantias reais a recorrente veio atempadamente, aos autos de execução fiscal, reclamar os seus créditos.

D- O imóvel foi adjudicado em 22-11-2005 à credora reclamante Caixa Geral de Depósitos, na venda por negociação particular, no âmbito da acção executiva Fiscal.

E- Após a venda o Senhor Representante da Fazenda Pública reclamou outros créditos, relativos a dívida ao Instituto de Emprego e Formação Profissional.

F- Créditos não abrangidos pela penhora registada a favor da Fazenda Pública

G- Créditos que não foram impugnados e por tal admitidos.

H- O Mmº Juiz "a quo" graduou em 1º lugar o crédito do IEFP, por considerar que beneficiava de privilégio especial, por ser referente ao ano de 1993 anterior às hipotecas da Caixa constituídas no ano de 2001.

I- Os créditos da recorrente porque providos de garantia real que as hipotecas e a penhora constituíam deveria ser graduado à frente do crédito do IEFP;

J- Ao graduá-lo de forma inversa a Douta sentença violou, por erro de interpretação, os artºs 2º e 3º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3 de Julho; os artºs 11, 12º e 13º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio e os artigos 686º, 733º, 735º, 748º, 749º e 751º do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no qual suscita a questão da incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção do STA para conhecer do presente recurso, uma vez que "Na conclusão E) das suas alegações, a Recorrente sustenta que a reclamação do crédito do Instituto do Emprego e Formação Profissional, feita pela Fazenda Pública, ocorreu depois da venda do bem penhorado.

O Mmº Juiz "a quo" não estabeleceu nem considerou esse facto na sentença recorrida.

Significa isso que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: artºs 12º n.º 5, 26º alínea b), 31º n.º 3 e 38º alínea a) do ETAF2002".

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 103 e 104, que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1- Em 20/04/2001 foi outorgada no 2º Cartório Notarial de Setúbal a escritura de compra e venda e mútuo com hipoteca entre Isaura da Conceição Antunes Almeida e José Maria Mendes Ribeiro e a Caixa Geral de Depósitos, SA., tendo por objecto a fracção autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Praceta Maria Lamas, n.º 5, freguesia de São Julião, concelho de Setúbal, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 125/19850507 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2250, sendo o empréstimo no valor de 15.240.000$00 e sido constituída a favor da instituição de crédito, hipoteca sobre a referida fracção autónoma (cfr. documento de fls. 11/21).

2- Em 02/04/2001 foi registada na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal a hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos SA., para garantia do empréstimo do capital de 15.240.000$00 e no montante máximo de 22.041.917$00 como consta do teor da certidão de registo predial de fls. 31 do processo de execução fiscal em apenso.

3- Em 20/04/2001 foi outorgada no 2º Cartório Notarial de Setúbal a escritura de mútuo com hipoteca entre Isaura da Conceição Antunes Almeida e José Maria Mendes Ribeiro e a Caixa Geral de Depósitos, SA., sendo o empréstimo no valor de 3.360.000$00 e sido constituída a favor da instituição de crédito, hipoteca sobre a fracção autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Praceta Maria Lamas, n.º 5, freguesia de São Julião, Concelho de Setúbal, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 125/19850507 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2250 (cfr. documento de fls. 22/32).

4- Em 02/04/2001 foi registada na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal a hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos SA., para garantia do empréstimo do capital de 3.360.000$00 e no montante máximo de 4.859.635$00 como consta do teor da certidão de registo predial de fls. 31/32 do processo de execução fiscal em apenso.

5- A Fazenda Pública instaurou no Serviço de Finanças de Setúbal 2 o processo de execução fiscal n.º 3530-01/101153.7 contra José Maria Mendes Ribeiro, para cobrança coerciva de dívida de IRS do ano de 1996 no montante de € 8.212,75, como consta do documento de fls. 1/3 do processo executivo em apenso.

6- No âmbito do processo de execução fiscal referido no ponto anterior, em 27/01/2004 foi lavrado o auto de penhora da fracção autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Praceta Maria Lamas, n.º 5 - 2ºA em Setúbal, descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º 125/19850507-F, como consta do auto de penhora de fls. 19/20 do processo executivo em apenso.

7- Em 02/03/2004 foi efectuado o registo na 1ª Conservatória do Registo Predial de Setúbal, da penhora efectuada em 27/01/2004 a favor da Fazenda Nacional, referida no ponto anterior (cfr. fls. 32 do apenso).

3 – Comecemos pela apreciação da questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto que, sendo prejudicial, é, aliás, de conhecimento oficioso (artº 16º, n.º 2 do CPPT).

Como é sabido, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se em causa estiver, apenas, matéria de direito.

Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas sim o TCA.

É o que resulta do disposto nos artºs 12º, n.º 5, 26º, n.º 1, alínea b), 31º, n.º 3 e 38º, alínea a) do ETAF/04 e 280º, n.º 1 do CPPT.

Fazendo aplicação dos princípios estabelecidos neste preceitos legais ao caso dos autos, constata-se que, na conclusão E) da sua motivação do recurso, a recorrente afirma que a reclamação do crédito do Instituto de Emprego e Formação Profissional, feita pela Fazenda Pública, ocorreu depois da venda do bem penhorado.

Pelo carimbo aposto na petição de reclamação de créditos, datada de 9/3/06, confirma-se que a mesma deu entrada já depois da venda do bem penhorado, a qual ocorreu por negociação particular em 22/11/05 (vide doc. de fls. 83 e segs.).

Podendo a petição da reclamação de crédito ser apresentada no tribunal competente, o acto de registo de entrada da petição deve considerar-se um acto processual.

Relativamente aos actos do próprio processo judicial (ao contrário do que sucede com os que constem do processo administrativo) tem entendido este STA que cabe nos seus poderes de cognição, nos recursos em que tem meros poderes de revista, apurar factos derivados de actos processuais (neste sentido, vide, por todos, Acórdão desta Secção do STA de 17/11/04, in rec. n.º 553/04).

Assim, é de concluir que, ao referir nas alegações do recurso jurisdicional que a petição da reclamação dos créditos do Instituto de Emprego e Formação Profissional é posterior à venda do bem penhorado, a recorrente não está a colocar uma questão de facto, mas sim de direito, a apreciar face às preditas normas, pelo que, tal alegação, não implica a incompetência deste STA em razão da hierarquia.

Nestes termos, a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto não pode deixar de improceder.

Posto isto, passemos, então, à apreciação do objecto do presente recurso.

4 – Consiste este em saber se o crédito do Instituto de Emprego e Formação Profissional, referente a 1993 e inscrito para cobrança em 1999, deve ser graduado preferencialmente em relação ao crédito hipotecário da recorrente, sendo certo que as hipotecas foram registadas em 2/4/01.

Desde logo, importa referir que, como vem sendo entendimento, praticamente, pacífico deste STA, os créditos, na medida em que gozam de privilégio creditório mobiliário geral ou especial, podem ser reclamados e graduados no lugar que lhes couber, apesar de não beneficiarem de um direito real de garantia (vide, por todos, Acórdão de 7/12/04, in rec. n.º 472/04).

Ora, a censura que a recorrente faz à sentença recorrida reside no facto de, estando o seu crédito garantido por hipoteca e penhora, há-de gozar de prioridade, na sua graduação, sobre os créditos do IEFP, que beneficiam de um privilégio imobiliário geral.

E assiste-lhe razão.

Com efeito, estabelece o artº 7º, alínea b) do Decreto-Lei n.º 437/78 de 28/12 que "os créditos resultantes dos apoios financeiros concedidos nos termos do presente diploma gozam das seguintes garantias especiais: …Privilégio imobiliário sobre os bens imóveis do devedor, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil nos mesmos termos dos créditos previstos no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho".

Por sua vez, determina o citado artº 2º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3/7 que "os créditos pelas contribuições do regime geral de previdência e respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil".

Desde logo, importa referir que predito artº 7º, alínea b) do Decreto-Lei n.º 437/78 não qualifica o privilégio em causa de especial, referindo-se, antes, a garantias especiais.

Ora, o privilégio imobiliário, mesmo geral, constitui sempre uma garantia especial face à garantia geral do património do devedor (cfr. artºs 601º a 614º do CC).

Por outro lado, o privilégio previsto no citado artº 2º do Decreto-Lei n.º 512/76, uma vez que se refere a uma generalidade de bens (os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo) e não a bens certos e determinados com uma relação específica com a respectiva dívida, é geral e não especial, pelo que não confere direito de sequela.

Sendo assim, é perfeitamente ajustada a crítica que a recorrente faz à sentença recorrida, quando defende que o seu crédito hipotecário deve preferir ao privilégio imobiliário geral.

Pelo que o crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo ao Instituto de Emprego e Formação Profissional, gozando de privilégio imobiliário geral, não deve ser graduado em primeiro lugar, já que não prefere ao crédito da recorrente garantido por hipoteca (cfr. artº 686º, n.º 1 do CC).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogando-se, assim, a sentença recorrida no segmento em que graduou o crédito reclamado pela Fazenda Pública e respeitante ao IEFP à frente do reclamado pela recorrente.

Assim, a graduação dos créditos é feita do seguinte modo:

1º - O crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, SA, abrangendo o capital em dívida, juros de 3 anos e despesas;

2º - Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativamente ao IEFP do ano de 1993 e respectivos juros;

3º - Créditos exequendos.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Julgamento de facto. Julgamento de direito. Insuficiência dos factos apurados.

Sumário:

Tendo as instâncias decidido a questão de direito suscitada pelo impugnante sem antes estabelecer a precisa situação de facto subjacente, é de determinar a ampliação da matéria de facto, já que os tribunais não discutem, em abstracto, questões jurídicas, antes elegem e aplicam o direito a situações concretas da vida real.

Processo n.º 627/07-30.
Recorrente: Auto Mil Milhas – Comércio de Automóveis, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **AUTO MIL MILHAS - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, LDA.**, com sede em Caniço, Madeira, recorre do acórdão de 24 de Abril de 2007 do Tribunal Central Administrativo Sul que manteve a decisão da 1ª instância julgando improcedente a impugnação do acto de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1994 e 1995.

Formula as seguintes conclusões:

«1

O Tribunal "a quo" acolheu a tese de que no cálculo do IVA se inclui o IA (imposto automóvel) liquidado e pago na importação para território nacional de veículos automóveis, mesmo usados;

2

Com efeito, a importação de veículos adquiridos no estrangeiro, mormente na Alemanha, pressupõe o pagamento, perante as autoridades aduaneiras, do correspondente IA, nos termos legais;

3

O montante do IA pago, para feitos de importação, é, posteriormente, repercutido no preço final de revenda dos respectivos automóveis;

4

No entanto o IA refere-se ao acto de matriculação dos veículos em território nacional e não ao fornecimento dos mesmos, propriamente dito;

5

O IVA é pago pelo importador /sujeito passivo, por conta do futuro adquirente;

6

Deste modo, a inclusão do IA no cálculo da matéria colectável do IVA gera, assim, um efeito de "dupla tributação";

7

O que viola o disposto no art. 11º da 6ª Directiva IVA (Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio), na parte em que exclui da matéria colectável "as quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos";

8

Este entendimento, de resto, é adoptado pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (Acórdão de 01/06/06 - Proc. n.º C-98/05), nos termos do qual "no quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matricula sobre veículos automóveis novos que pagou antes da entrega, esse imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para feitos do disposto no art. 11º, A, n.º 2 alínea a) da citada Sexta Directiva, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros, sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea c) da mesma disposição";

9

Em suma o acórdão recorrido viola o disposto no art. 11º da 6ª Directiva 1VA (Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio).

10

Viola também o disposto no n.º 2 do art. 1º do Dec. Lei 504-0/85, de 30/12, bem como a alínea i) do n.º 2 do art. 16º do CIVA ao aceitar a aplicação "à letra" do disposto no art. 17º, nº1 do CIVA e art.17º, n.º 3 do RITI, ao caso em apreço.

É que, no método da margem, utilizado pela recorrente, e só possível em bens em segunda mão, o IVA não é dedutível, (art. 3-1, do D.L. 504), enquanto que no método normal o IVA é dedutível - arts. 19º e 20º do RITI;

Em todo o art 17º do CIVA e art. 17º do RITI não existe qualquer referência a bens usados ou em segunda mão, nem tão pouco à impossibilidade de dedução de IVA.

Ora tal possibilidade de dedução faz toda a diferença, pelo que querer aplicar da mesma forma os citados arts. 17º, nos dois métodos, prejudica claramente os utilizadores do método da margem.

Por esta razão se entende que, neste método da margem, o IA e eventuais outros direitos aduaneiros, são componentes do preço de aquisição e não bens passíveis de IVA, pelo que o os ditos arts.17º não têm aqui aplicação, com uma interpretação literal, contrariamente ao julgado no acórdão recorrido;

11

Finalmente, este acórdão viola também o disposto no n.º 1 do art. 11º da Lei 371/93, de 29/10 (Lei da Concorrência), conforme se expôs nos nºs 26 a 31 anteriores.

De facto, ao exigir IVA sobre o IA aos revendedores de veículos usados importados, dispensando desse pagamento todas as outras empresas e particulares, é evidente que o Estado está a beneficiar uns em prejuízo de outros e em relação ao mesmo tipo de bens, distorcendo completamente o normal funcionamento do livre e concorrencional mercado.

TERMOS EM QUE.

- Se pede a este Supremo Tribunal que revogue o douto acórdão recorrido, proferindo novo acórdão que fixe a forma correcta e legal de aplicação do IVA, pelas entidades revendedoras que utilizam o "método da margem", nas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis usados, adquiridos noutros Estados membros.

Consequentemente e para o caso de a tese da recorrente colher junto deste Tribunal, pede-se ainda:

- A condenação da Fazenda Pública a devolver à recorrente as importâncias que a esta foram indevidamente cobradas, conforme apuramento que venha a ser feito, em conformidade com os novos critérios de aplicação do IVA, acrescidas dos respectivos juros legais, bem como nas demais consequências legais, mormente custas e procuradoria condigna».

1.2. A recorrida Fazenda Pública contra-alega pugnando pela manutenção do julgado.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o parecer seguinte:

«Âmbito do Recurso: as questões que a recorrente Auto Mil Milhas - Comércio de Automóveis, Lda, vem submeter à apreciação e julgamento deste Supremo Tribunal Administrativo são as seguintes:

1 - Violação, por parte do acórdão recorrido, do disposto no n.º 2 do art. 1 do Dec. Lei 504-G/85, de 30/12, bem como a alínea f) do n.º 2 do art. 16º do CIVA ao aceitar a aplicação "à letra" do disposto no art. 17º, n.º 1 do CIVA e art.17º, n.º 3 do RITI, ao caso em apreço.

Entende a recorrente que no método da margem, o IA e eventuais outros direitos aduaneiros, são componentes do preço de aquisição e não bens passíveis de IVA, pelo que os arts. 17º, n.º 1 do CIVA e art. 17º, n.º 3 do RITI não têm aqui aplicação, com uma interpretação literal, contrariamente ao julgado no acórdão recorrido;

II - Violação do disposto no art. 11º da 6 Directiva IVA (Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio).

Alega a recorrente que a decisão sindicada, ao acolher a tese de que no cálculo do IVA se inclui o IA (imposto automóvel) liquidado e pago na importação para território nacional de veículos automóveis, mesmo usados, viola o disposto no artº 11º da referida directiva, na parte em que exclui da matéria colectável "as quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos.

E que deste modo, a inclusão do IA no cálculo da matéria colectável do IVA gera um efeito de "dupla tributação";

III. Finalmente, alega que o acórdão viola também o disposto no n.º 1 do art. 11º da Lei 371/93, de 29/10 (Lei da Concorrência).

Fundamentação:

Passemos à análise das questões suscitadas pela recorrente.

1. Alega a recorrente que no método da margem, o IA e eventuais outros direitos aduaneiros, são componentes do preço de aquisição e não bens passíveis de IVA, pelo que os arts. 17º, n.º 1 do CIVA e art. 17º, n.º 3 do RITI não têm aqui aplicação, com uma interpretação literal, contrariamente ao julgado no acórdão recorrido.

Mas não lhe assiste qualquer razão.

Com efeito, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 16ºdo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (redacção anterior à do Decreto-lei n.º 199/96 de 18 de Outubro), o valor tributável das transmissões das viaturas usadas adquiridas para revenda é constituído pela "diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, salvo opção expressa pela aplicação do disposto no n.º 1"

Assim, o sujeito passivo que tenha adquirido os bens (viaturas) para revenda, na determinação do respectivo valor tributável, pode optar pela aplicação do regime geral previsto no CIVA ou aplicar o denominado "método da margem" regulado pelo Decreto-Lei n 504-G/85 de 30 de Dezembro.

Optando pela aplicação do método da margem, como sucedeu no caso subjudice, a base tributável sobre que incide o imposto consiste, nos termos do n.º 2 do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 504-G/85, na diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida do cliente e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do Imposto sobre o Valor Acrescentado, mas sem contemplar o Imposto Automóvel suportado.

A utilização do regime particular inviabiliza ao sujeito passivo transmitente das viaturas a dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado eventualmente suportado na aquisição dos bens objecto - artigo 21º n.º 3 do CIVA e artigo 3º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 504-G/85.

Como, de uma forma sintética se diz no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.06.2003, processo 1958/03, "o valor tributável dos veículos comprados em segunda mão no estrangeiro e vendidos no território nacional é constituído pela diferença entre o preço de compra, com inclusão do IVA, e o preço de venda.

No preço de compra não se inclui o Imposto Automóvel, pois este é pago em pago em Portugal e a aquisição dos veículos ocorreu no estrangeiro. Nem na factura ou documento equivalente consta qualquer montante referente ao Imposto Automóvel (vide também neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-03-2007, processo 647/06, in WWW.DGSI.PT).

Improcede, pois, nesta parte, a argumentação da recorrente.

2. A segunda questão consiste em saber se a decisão sindicada, ao acolher a tese de que no cálculo do IVA se inclui o IA liquidado e pago na importação para território nacional de veículos automóveis, mesmo usados, viola o disposto no artº 11 da 6ª Directiva IVA (Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio).

A questão passa, pois, por saber se as normas ali aplicadas violam ou não o direito comunitário.

E nesta parte, afigura-se-nos que o recurso merece provimento, suscitando-se uma questão que impõe o reenvio prejudicial junto do TJCE.

Com efeito a decisão recorrida, considerando disposto nos art. 1º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 504-G/85 de 30.12, entendeu que o valor tributável na revenda de veículos automóveis em segunda mão, anteriormente adquiridos no espaço comunitário, inclui o Imposto Automóvel pago pelo revendedor antes da legalização do veículo.

Ora dispõe o artº 11, A, n.º 2 da Directiva 77/388/CEE (sexta Directiva), que "*A matéria colectável inclui: a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado*".

E o Acórdão do Tribunal de Justiça, citado pela recorrente, de 1 de Junho de 2006 (De Danske Bilimportører / Skatteministeriet (Processo C-98/05), publicado no Jornal oficial da CE de 29.07.2006, veio dar uma nova interpretação ao conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no referido artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, nele não incluindo o imposto de matrícula devido na Dinamarca, imposto este de natureza semelhante ao Imposto Automóvel ora em questão.

Decidiu-se naquele aresto, em pedido de decisão prejudicial do østre Landsret - Dinamarca, que: "*No quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula sobre veículos automóveis novos que pagou antes da entrega, esse imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea e), da mesma disposição*".

Sobre a questão diz-se, de forma esclarecedora, nas conclusões da advogada geral (processo C-98/05, in curia.europa.eu) o seguinte:

"*Em conformidade com o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável inclui, em particular, os impostos e demais encargos. Esta norma é, à primeira vista, surpreendente. Com efeito, leva a que um encargo ou imposto sejam, por seu turno, sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado, apesar de o pagamento de um imposto não implicar, em si, a criação de valor.*

A disposição em causa torna-se compreensível quando interpretada à luz do artigo 11º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva e só se aplica a encargos tão estreitamente relacionados com a entrega de bens que são incluídos no valor desta prestação. A contrapartida, que constitui o critério geral da tributação, deve correspondentemente referir-se à entrega de bens incluindo o encargo ou imposto contido no seu valor. Resulta designadamente da jurisprudência que só é incluída na matéria colectável a contrapartida que tiver um vínculo directo com a prestação.

É decisivo para a inclusão de um imposto no valor do bem entregue o facto de a pessoa que realiza a entrega ter pago o imposto actuando em seu nome e por sua própria conta. Neste caso, a contrapartida relevante para a matéria colectável abrange o correspondente montante de imposto. Por conseguinte, os impostos especiais de consumo sobre os óleos minerais, o álcool e as bebidas alcoólicas e os tabacos manufacturados, para os quais a Directiva 92/12 instituiu um regime geral, são incluídos na matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, estes impostos devem, em geral, ser pagos por quem coloca os bens no mercado.

Em contrapartida, os impostos não fazem parte da matéria colectável quando estão registados na sua contabilidade em contas transitórias, em conformidade com o artigo 11.º, A, 3, alínea c), da Sexta Directiva. O texto da disposição, formulado de forma abrangente, compreende, neste âmbito, qualquer tipo de "despesas", ou seja, também os impostos. Se o sujeito passivo de IVA pagar um imposto em nome e por conta do adquirente e o correspondente montante for registado na contabilidade do sujeito passivo como conta transitória, o imposto não é incluído na prestação deste. Consequentemente, através do adiantamento do imposto, o adquirente não paga uma prestação do sujeito passivo (9). Em termos materiais, nesta situação, ao invés, o adquirente paga ele próprio o imposto; o sujeito passivo só intervém de forma intercalar para realizar o pagamento."

Ora o imposto Automóvel, tal como vem definido no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 40/93 de 18/2, é um imposto monofásico que só é pago uma vez, quando da primeira introdução do veículo no mercado português, no momento da emissão da primeira matrícula em Portugal.

Trata-se de imposto com características semelhantes ao imposto de matrícula dinamarquês, objecto de apreciação do já referido Acórdão do TJCE.

O facto gerador consiste na introdução do veículo no mercado português, no momento da emissão da primeira matrícula em Portugal (vide também neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.04.2006, recurso 62/06, in www.dgsi.pt.), daí que o pagamento de tal imposto não terá uma relação directa com a entrega do veículo, sendo esta relação directa, de acordo com a jurisprudência comunitária acima citada, um requisito essencial para que o Imposto Automóvel seja considerado como imposto incluído no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 16º, n.º 5, alínea a), do Código do IVA.

Entende-se, por isso, que se suscita uma questão de interpretação de normas comunitárias, mais concretamente do artº 11º, A, n.º 2 alínea a) e 3, alínea C) da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em termos que se nos afiguram serem bastantes para justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE.

Com efeito o artº 234º do Tratado CE impõe aos tribunais supremos dos Estados- membros que recorram ao TJCE sempre que se ponha uma questão de interpretação ou de apreciação de validade de actos emanados das instituições comunitárias, cuja resolução seja necessária ao julgamento da causa.

Nos termos do artº 249º do Tratado CE são actos emanados das instituições comunitárias os regulamentos, directivas e decisões, bem como outros actos que possam produzir um efeito de direito.

E o Tribunal de Justiça apenas admitiu três excepções à obrigação de reenvio (Cf. João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, pag. 429):

- Falta de pertinência da questão suscitada no processo;
- Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;
- Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);

Sucede, porém, que no recurso 507/07 pendente neste Supremo Tribunal Administrativo, em que se tratava de questão em tudo idêntica à dos presentes autos, foi promovido pelo Ministério Público o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça para esclarecimento da questão da conformidade dos art. 4º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 199/96 de 18 de Outubro, e 16º n.º 5. alínea a) do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, com o disposto no artº 11º, A, n.º 2 da Directiva 77/388/CEE (sexta Directiva).

Esse recurso tem o julgamento marcado para amanhã, 14 de Novembro de 2007. Em face de tudo o exposto afigura-se-nos que não deverá haver lugar a novo reenvio sobre questão idêntica, devendo os autos aguardar, em caso de deferimento daquela pretensão, a interpretação que sobre a questão vier ser fornecida pelo TJCE no âmbito do recurso 507/07, suspendendo-se, para o efeito, a instância (artº 279º, n.º 1 do Código de Processo Civil)».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. O acórdão recorrido houve por provado o seguinte:

«1

Do relatório da inspecção tributária em que assentaram as liquidações oficiosas de IVA/1994 e 1995 e de IRC/1995 do sujeito passivo consta:

A firma faz a aquisição de carros usados na Alemanha... que depois de legalizados incluindo o pagamento do IA respectivo os vende no mercado nacional.

Como locais de venda possui stands além do da sede, no Algarve e Madeira.

... nas declarações de rendimento mod. 22-IRC é indicado como gerente Delfina Pires Tenreiro.

As compras... processam-se no mercado alemão sendo os vendedores essencialmente particulares.

No exercício de 1994 o IA pago não foi contabilizado em compras, não constituindo assim custo directo da viatura. Era contabilizado numa conta da classe 27 - acréscimos e deferimentos.

Quando vende, ao preço de venda deduz o IA pela diferença, uma vez que opta pelo regime de bens em segunda mão...

Este procedimento foi abandonado em 1995 sendo neste exercício o IA contabilizado numa subconta da conta compras.

Quanto ao IVA, apesar de terem sido apurados novos valores, não foram enviadas as respectivas declarações de substituição.

O sujeito passivo continuou a utilizar o regime dos bens em segunda mão para efeitos de dedução/liquidação de IVA, abatendo à margem bruta das vendas o valor do IA.

(Quanto a IRC/1995)

Alteração ao inventário final: correcção no valor de 4.197.863$00 esc.

Correcções às vendas...

Custo das vendas... (anexo 11) (-10.662.080$00 esc.).

2

No apuramento do IVA, o sujeito passivo não incluiu o valor do IA

3

O sujeito passivo não apresentou a declaração de IRC/1995.

O veículo de matrícula 49-44-GM não pertence à impugnante».

Consignando, ainda, não se ter provado que "A impugnante não possui qualquer local de vendas no Algarve."».

3.1. Reage a recorrente contra o acórdão impugnado por este ter acolhido o entendimento perfilhado pela 1ª instância segundo o qual o imposto automóvel (IA) pago aquando da introdução no consumo de um veículo usado proveniente de país membro da Comunidade Europeia integrar o preço do veículo que serve de base à liquidação do IVA, aquando da sua revenda.

Diz a recorrente que se está, assim, perante uma «dupla tributação», já que o IA é repercutido no preço final - de revenda -, referindo-se, não ao fornecimento do veículo, mas à sua matrícula em Portugal, sendo o IVA pago pelo importador por conta do adquirente final, saindo violado o artigo 11º da 6ª Directiva IVA, n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio, o qual exclui da matéria colectável «as quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos». Violado é, ainda, o artigo 1º n.º 2 do decreto-lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, bem como o artigo 16º n.º 2 alínea f) do Código do IVA (CIVA). Por último, é violada a lei da concorrência, por se beneficiarem as empresas não revendedoras de veículos usados e os particulares, em detrimento das que, como a recorrente, importam e revendem veículos usados.

3.2. As alegações da recorrente, o teor do acórdão recorrido, bem como o da sentença que ele reapreciou, deixam perceber qual a questão de direito em discussão.

Mas dessa discussão bem se pode dizer que tem decorrido em abstracto, isto é, sem atinência a uma realidade factual precisa, sendo certo que os tribunais julgam diferendos entre as partes, aplicando o direito a situações concretas da vida real, e que tal aplicação só pode fazer-se adequadamente quando a situação de facto subjacente está perfeitamente definida.

Ora, a leitura da matéria de facto apurada pelas instâncias não permite atingir a situação de facto a que a recorrente pretende ver aplicado o direito.

Não nos dizem as instâncias nada sobre a actividade da recorrente que motivou a intervenção da Administração Tributária e conduziu à prática do acto impugnado: o que importou ela, quando, donde, que impostos satisfez, o que revendeu, quando, e que tributos suportou. Limitam-se a estabelecer que a inspecção tributária se debruçou sobre o IVA de 1994 e 1995 (ponto 1 da matéria de facto) e que «no apuramento do IVA, o sujeito passivo não incluiu o valor do IA» (ponto 2).

Deste modo, não é possível aplicar o direito, nem sequer se pode eleger com segurança o que interessa ao caso.

Tanto mais que o direito este não se mantém imutável no tempo - designadamente, no tempo em que ocorreram os factos, que se sabe ser entre 1994 e 1995. Basta ver que em 14 de Fevereiro de 1994 foi publicada a Directiva n.º 94/5/CEE, do Conselho, a qual determinava, no n.º 1 do seu artigo 4º, que os Estados Membros adoptassem os regimes de IVA às disposições da Directiva, e que os regimes adoptados entrassem em vigor até 1 de Janeiro de 1995. Porém, o Estado Português só transpôs a Directiva e harmonizou o regime do IVA através do decreto-lei n.º 199/96, de 18 de Outubro. Assim, é jurisprudência corrente deste Tribunal que, entre 1 de Janeiro de 1995 e a data de entrada em vigor do decreto-lei n.º 199/96, a transmissão de veículos usados provenientes de países comunitários se regula, directamente, pelas normas da Directiva. Mas, até 1 de Janeiro de 1995, outro era o quadro legal a atender.

Há, pois, que identificar, para decidir da legalidade do acto impugnado, os factos tributários, situando-os no tempo; e esclarecer em que se traduziu a concreta actuação da Administração, e quais as razões que a determinaram.

Sem esse mínimo não é possível, conscientemente, decidir da legalidade ou ilegalidade do acto tributário discutido, objecto da presente lide.

Não dispondo este Tribunal de poderes de cognição sobre os factos (artigo 21º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril), ou seja, não estando ao seu alcance estabelecê-los, há que devolver a tarefa às instâncias, para que, depois de assentarem num quadro factual preciso e suficiente, decidam, de direito, com base nele, elegendo o direito aplicável, e aplicando-o.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 729º do Código de Processo Civil, revogar o aresto impugnado, para ser substituído por outro que decida após ampliação da base factual, de acordo com o que se atrás se apontou, assim concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. —*Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Sentença. Julgamento de facto. Julgamento de direito. Insuficiência dos factos apurados.

Sumário:

Impõe-se ao tribunal de recurso, carente de poderes de cognição sobre matéria de facto, a devolução do processo à instância, para ampliação daquela matéria, se a decisão sob recurso foi proferida pressupondo uma realidade que, em sede factual, não estabeleceu.

Processo n.º 683/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Guiomar Couteiro Lourenço Monteiro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 21 de Maio de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou procedente a oposição, deduzida por **GUIOMAR COUTEIRO LOURENÇO MONTEIRO**, residente em Abrantes, à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A executada deduziu Oposição à Execução Fiscal com o fundamento em falta de Notificação da Liquidação do Tributo no Prazo de Caducidade (Art.º 204 n.º 1 alínea e) do CPPT).

2

A referida Oposição foi julgada procedente com o fundamento que a Administração Fiscal deveria ter notificado os dois Sujeitos Passivos do imposto

3

A situação pessoal e familiar dos Sujeitos Passivos relevante para efeitos de tributação **é aquela que se verificar no último dia do ano a que o Imposto respeite**.

4

Em 2001, ano a que respeita a liquidação são **ambos sujeitos passivos de IRS, que incide sobre o conjunto dos seus rendimentos**.

5

A notificação que oportunamente foi efectuada ao executado marido dessa liquidação, não pode deixar de abranger a ora oponente, por qualquer dos cônjuges poder praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar, sendo válida e regular a notificação da liquidação efectuada em qualquer um deles.

6

Ao ser exigida a notificação a ambos os Sujeitos Passivos estar-se-ia a desvirtuar as normas tributárias relativas ao Agregado Familiar, mais concretamente o art.º 13 do CIRS e o art.º 16 da LGT bem como as razões de certeza, segurança e paz jurídica.

7

Pelo que, tendo o seu ex-marido sido notificado da liquidação, referente ao exercício de 2001, em 04/11/2005, ou seja, dentro do prazo de caducidade, tem-se por notificada a ora oponente.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, deve a sentença ora recorrida ser revogada, danado V. Exª.s provimento ao presente recurso, tudo com as devidas consequências legais».

1.3. A recorrida contra-alega em defesa do julgado, mas sem apresentar conclusões.

1.4. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.5. Neste Tribunal, o Exmº. Procurador-Geral Adjunto é de parecer que a matéria de facto deve ser ampliada, de modo a estabelecer, «(…) pelo menos, a data do divórcio e a da mudança do domicílio fiscal da Recorrente» [quis, certamente, escrever *Recorrida*]. A assim se não entender, sentença deve ser confirmada, pela improcedência dos fundamentos do recurso.

1.6. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

***

2. A matéria de facto fixada no capítulo próprio da sentença é a seguinte:

«1.

Foi instaurada, em 26/12/2005, a execução fiscal n.º 1686200501003500 contra a oponente por dívida de IRS/2001 na importância de € 2.779,43 (certidão de dívida de fls. 17, capa do processo executivo, a fls. 29 e informação de fls. 28);

2.

Foi citada para a execução em 05/01/2006 mediante registo postal simples (citação de fls. 16 e informação de 28);

3.

Deduziu oposição em 07/02/2006 (fls. 5);

4.

A liquidação exequenda tem origem em correcções assentes na declaração de substituição apresentada por omissão de rendimentos da categoria G (mais valias) (informação de fls. 28 e declarações fiscais de fls. 33 e ss.);

5.

A primeira declaração do ano havia sido entregue em 30/04/2002 e originara a liquidação n.º 5603470129, com reembolso de € 799,87 (informação de fls. 28);

6.

A declaração de substituição foi entregue pela oponente em 28/07/2005 e deu origem a uma primeira liquidação com o n.º 5714321761 na importância de € 718,63 a reembolsar, sendo esta posteriormente substituída pela liquidação n.º 5534327944 em virtude de não ter sido efectuado o reinvestimento mencionado no quadro 5 do anexo G da referida declaração de substituição (informação de fls. 28)».

***

3.1. Na petição inicial alegou a agora recorrida que se divorciou em 26 de Setembro de 2003, tendo seu ex-marido alterado a sua residência fiscal, enquanto que ela a manteve. Não obstante isso ser do conhecimento da Administração fiscal, esta limitou-se a notificar a liquidação de IRS ao seu ex-cônjuge, abstendo-se de o fazer a ela. Por isso, o direito à liquidação caducou, na falta de notificação tempestiva à então oponente.

A sentença discorreu que não se provara «a notificação da oponente na forma legalmente prescrita», e que, «havendo notícia de que o domicílio fiscal dos sujeitos passivos não se mantém o mesmo», a Administração Tributária devia «notificar da liquidação cada um dos sujeitos passivos originários para o domicílio respectivo, conhecido à data da notificação». Tendo-se limitado a notificar um deles, operou a caducidade do direito à liquidação relativamente ao outro, a ora recorrida.

3.2. A sentença assentou, como se vê, em que os dois sujeitos passivos de IRS, marido e mulher, se achavam divorciados aquando da notificação da respectiva liquidação, e que cada um deles tinha o seu domicílio fiscal, diferente do do outro, sendo que a liquidação só a um fora notificada.

Porém, a matéria de facto que a sentença estabeleceu não suporta tal decisão de direito.

É que não vêm fixados os factos bastantes para sustentar nenhuma daquelas asserções. Com efeito, não se afirma, em sede factual, que os contribuintes estão divorciados, e desde quando; que têm domicílios fiscais diversos, e desde quando; a quem foi dirigida, quando, e para que morada, a carta destinada à notificação da liquidação; e qual a data desta.

Ainda assim, para decidir como decidiu, a sentença partiu de que foi efectuada uma notificação dirigida, só, ao sujeito passivo varão, sendo que, à data, já ele e a oponente estavam divorciados e tinham domicílios fiscais diferentes, conhecidos da Administração Fiscal.

Mas, sem que tais factos estejam assentes, não pode chegar-se aonde chegou a sentença. O que vale por dizer que também estar Tribunal de recurso não pode nem acompanhá-la, no que concerne à decisão de direito, confirmando-a, nem divergir dela, no que toca ao mesmo direito. As decisões judiciais aplicam o direito a uma concreta situação da vida; não estando assentes os elementos factuais invocados pelas partes a que o direito atribui relevo, é impossível proceder ao julgamento de direito.

Impõe-se, pois, a prolação de nova sentença, que fixe os factos apontados e decida de acordo com eles.

***

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, ao abrigo do disposto no artigo 729º n.º 2 do Código de Processo Civil, revogar a sentença impugnada, para que outra seja proferida, após a apontada ampliação da base factual.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. IRS. Tributação de gratificações: constitucionalidade. Acórdão por remissão.

Sumário:

I — Não se verifica a inconstitucionalidade, nem formal nem material, da norma da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS (tributação das gratificações).

II — A sentença, a decidir essencialmente nesta concordância, deve obter confirmação por remissão – de acordo com o n.º 5 do artigo 713.º do Código de Processo Civil.

Processo n.º 700/07-30.
Recorrente: Manuel Cândido Paris e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Manuel Cândido Paris e Neusa Gomes Rodrigues Paris vieram interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou «a presente oposição improcedente».

1.2 Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões.

1) Desconformidade formal do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. com o disposto no art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc. com subordinação do beneficiário da prestação) e não "gorjetas" enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.

É que, como se sabe, decorre do art. 168/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformado assim, a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.

Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado da tributação das gratificações com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Revolução, no mínimo o legislador

parlamentar teria que definir claramente se as "gorjetas" continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das "gorjetas" pelo que o art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.RS. é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

2) Desconformidade material do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. face aos art. 13º, art. 104/1 e 3 da C.R.P. por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.

De facto, é comummente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das "gorjetas" recebidas por terceiros, pelos profissionais de banca dos casinos sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas, empregados de hotelaria, etc, o que só por si conduz a uma desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.

É que tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na C.R.P., art. 13º e art. 104/1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações português, as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as "gorjetas" tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal (art. 2/3 alínea h) do C.I.R.S.) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.

Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.

Em conclusão, o art. 2/3 alínea h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art. 13, art. 104/1 e 3 da C.R.P. o que conduz a ser inconstitucional por vício material, devendo como tal ser declarado.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

As questões que os recorrentes Manuel Cândido Paris e Neusa Comes Rodrigues Paris vêem submeter à apreciação e julgamento deste Supremo Tribunal Administrativo são as seguintes:

- Inconstitucionalidade formal da norma referida no art.º 2º n.º 3, alínea h) do CIRS, por desconformidade com o art.º 168º n.º 2 da CRP, na medida em que esta não respeita a lei de autorização legislativa no que concerne à inclusão em sede de incidência de IRS dos rendimentos provenientes de "gorjetas" prestadas por terceiros;

- Inconstitucionalidade material do mesmo normativo por violação dos artigos 13º, e 104º, n.^{os} 1 e 3 da CRP, e do princípio da igualdade tributária neles plasmado.

O recurso não merece, porém, provimento sendo que a sentença recorrida interpretou adequadamente o referido preceito legal, em conformidade com os princípios constitucionais da igualdade, da tipicidade, da justiça e da legalidade tributária, e de acordo com a jurisprudência constitucional (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9.7.97, in DR II série de 10.10.1997), bem como com a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo, da qual se destacam, para além dos acórdãos referidos na decisão recorrida (fls. 51), os mais recentes arestos de 21.03.2007, recurso 982/06, de 10.01.2007, recurso 981/06 e de 08.11.2006, recurso 514/06, in www.dgsi.pt, todos no sentido de que não ocorre a invocada inconstitucionalidade material e orgânica da referida norma.

De resto, como bem se sublinha na sentença recorrida, estando em causa rendimentos de 2000, e atento o disposto no n.º 9 do artº 29º da Lei 87-B/98 de 31/12 que expressamente refere que "*as importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos que lhe são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganho são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho*", deixa de fazer sentido invocar a inconstitucionalidade formal da norma por desconformidade com a lei de autorização legislativa.

Em face do exposto, e não sendo aduzida no caso subjudice nova argumentação com consistência bastante para alterar aquela jurisprudência, somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmada a sentença recorrida.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor da alegação, bem como da posição do Ministério Público, as questões que aqui se colocam são as seguintes:

- «desconformidade formal do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do C.I.R.S. com o disposto no artigo 168/2 e artigo 103/2 ambos da C.R.P.»;

- «desconformidade material do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do C.I.R.S., face aos artigo 13.º, artigo 104/1 e 3 da C.R.P., por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Factos provados.

O Oponente trabalha por conta da sociedade Solverde, como caixa na sala do casino que a mesma explora.

Aquele auferiu e não declarou em sede de IRS as gratificações que em virtude disso ali recebeu no ano de 2000 e que originaram a liquidação ora impugnada.

2. Factos não provados.

Todos os factos relevantes alegados se provaram.

2.2 A «desconformidade formal do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do C.I.R.S. com o disposto no artigo 168/2 e artigo 103/2 ambos da C.R.P.»; e a «desconformidade material do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do C.I.R.S., face aos artigo 13.º, artigo 104/1 e 3 da C.R.P., por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado», respeitantemente às gratificações recebidas e não declaradas pelos oponentes, ora recorrentes, em sede de IRS do ano de 2000, foram questões já tratadas e decididas em processo de impugnação judicial – processo no qual foi proferido o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, recurso n.º 982/06, que se encontra certificado de fls. 49 a 55 dos presentes autos, e cujo teor integral é o seguinte.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Manuel Cândido Paris e Neusa Gomes Rodrigues Paris, melhor identificados nos autos, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS, respeitante a 2000, no valor de € 1.792,16, que foi julgada improcedente por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1) Desconformidade formal do artº 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. com o disposto no art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc. com subordinação do beneficiário da prestação) e não "gorjetas" enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.

É que, como se sabe, decorre do art. 168/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformado assim, a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.

Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado da tributação das gratificações com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Revolução, no mínimo o legislador parlamentar teria que definir claramente se as "gorjetas" continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das "gorjetas" pelo que o art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

2) Desconformidade material do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. face aos art. 13º, art. 104/1 e 3 da C.R.P. por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.

De facto, é comummente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das "gorjetas" recebidas por terceiros, pelos profissionais de banca dos casinos sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas, empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.

É que tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de indemnização por despedimento sem justa causa, apesar de tributado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na C.R.P., art. 13º e art. 104/1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações português, as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as "gorjetas" tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal (art. 2/3 alínea h) do C.I.R.S.) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.

Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.

Em conclusão, o art. 2/3 alínea h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art. 13, art. 104/1 e 3 da C.R.P. o que conduz a ser inconstitucional por vicio material, devendo como tal ser declarado.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

- O impugnante trabalha por conta da sociedade Solverde, como caixa na sala do casino que a mesma explora.

- Auferiu e não declarou em sede de IRS as gratificações que em virtude disso ali recebeu no ano de 2000, as quais originaram as liquidações ora impugnadas.

3 - A questão que constitui objecto do presente recurso foi já apreciada em diversos arestos desta Secção do STA, que se pronunciaram de forma pacífica e reiterada pela constitucionalidade orgânica e material do artº 2º, n.º 3, alínea h) (actual alínea g)) do CIRS.

Assim sendo e por que não vemos motivo para alterar essa posição e ainda por que há todo o interesse em obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), vamos aqui seguir de perto a jurisprudência assim fixada, passando a transcrever o acórdão de 12/10/05, in rec. n.º 725/05, que o agora relator subscreveu.

Escreveu-se, então, no referido aresto que "o recorrente suscita a questão da constitucionalidade orgânica e material da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. (actual alínea g)), por violação dos artigos 1º, 2º, 13º, e 201/ 1-b) da C.R.P., em articulação com os artºs 168.º, n.º 1, alínea i) e 2, e 106.º, n.º 2, b da C.R.P..

Nesta alínea h) (actual alínea g)), consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., "as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal".

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanha de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indemnizações por mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) (actual alínea g)), prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas nos autos, pois o Recorrente…, exerceu funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como ele próprio refere nas alegações do presente recurso jurisdicional.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) (actual alínea g)) citada.

…No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se que o I.R.S. incida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram "todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado".

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os aufere um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as aufere um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas.

Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogo, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) (actual alínea g)) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

…Por outro lado, a questão do legislador ordinário, ao incluir esta alínea no C.I.R.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo foi objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97, publicado no Diário da República, II Série, de 10-10-97, páginas 124..., sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste aresto, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim, tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

…Refere ainda o Recorrente que o âmbito de aplicação da alínea h) (actual alínea g)) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. se circunscreve apenas aos profissionais de banca dos casinos, tratando-se desigualmente em relação a outras pessoas que também auferem gratificações, embora sem regulamentação legal, pessoas essas cujas gratificações não são tributadas mas têm capacidade tributária decorrente de realidades iguais, pelo que resulta violado o princípio constitucional da igualdade.

A entender-se que o Recorrente alude, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) (actual alínea g)) das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer descriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o Recorrente…exerce.

…Também não há ofensa do princípio da igualdade se, na prática, apenas os trabalhadores dos casinos forem tributados por gratificações não atribuídas pela entidade patronal, se, eventualmente, se demonstrasse que isso corresponde à realidade.

Na verdade, como entendeu o Tribunal Constitucional, as eventuais dificuldades práticas em controlar, relativamente a outros grupos profissionais, quem recebe gratificações e quanto recebe, não obsta a que se tribute os que se encontram em situação em que é possível, por existir uma regulamentação, controlar os rendimentos auferidos por essa via, pois "na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes". "Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados do que outros", pelo que o princípio da igualdade não pode ser interpretado "em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei".

Por isso, ao contrário do que defende o Recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada, para lhes dar tratamento igual ao da generalidade dos trabalhadores por conta de outrem cujos rendimentos e capacidade contributiva pode ser controlada.

…Este facto de ser irrelevante para a apreciação do princípio da igualdade a eventual tributação de membros de outras categorias profissionais, justifica que se não tivesse realizado diligências instrutórias para averiguar se esse facto corresponde ou não à realidade".

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 10/5/00, in rec. n.º 23.596; de 4/7/00, in rec. n.º 23.695; de 4/10/00, in rec. n.º 24.336 e de 16/11/00, in rec. n.º 725/05.

4 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário.

2.3 A sentença recorrida – ao decretar a improcedência da presente oposição à execução fiscal, em virtude de principalmente haver entendido, na esteira aliás do aresto supra transcrito, que não se verifica inconstitucionalidade, nem formal, nem material, da norma de incidência respeitante à liquidação exequenda – decidiu, segundo julgamos, com acerto e fundamentadamente.

E, então, havemos de concluir que não se verifica a *inconstitucionalidade*, nem formal nem material, da norma da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS (*tributação das gratificações*).

A sentença, a decidir essencialmente nesta concordância, deve obter *confirmação por remissão* – de acordo com o n.º 5 do artigo 713.º do Código de Processo Civil.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, pelos fundamentos de facto e de direito dela constantes.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Baeta de Queiroz — António Calhau.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. IFADAP: representação em juízo.

Sumário:

Em processo de oposição à execução fiscal, cabe ao conselho de administração do Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP) «representar o IFADAP em juízo» – nos termos das disposições combinadas do artigo 9.º, n.º 1, alínea m), do Decreto-Lei n.º 414/93 de 23 de Dezembro; do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 250/2002, de 21 de Novembro; e do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 727/07-30.
Recorrente: Olinda Adelaide Castro Vieira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Olinda Adelaide Castro Vieira vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que decidiu julgar «o IFADAP/INGA parte legítima nestes autos de oposição» e «a Fazenda Pública parte ilegítima nos presentes autos, absolvendo-a da instância».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

I. Omitiu o Tribunal "*a quo*" no douto despacho de 13 de Fevereiro de 2007 a pronúncia quanto à sua competência para conhecer do mérito da presente causa e da acção executiva relativamente à qual foi deduzida aquela.

II. Tal incompetência absoluta não só é de conhecimento oficioso, como foi mesmo arguida pela ora recorrente no seu articulado de Oposição à Execução Fiscal, que não podia o Tribunal deixar, como deixou de apreciar tal matéria no despacho recorrido.

III. Tinha o Tribunal "*a quo*" o poder-dever de, aquando da recepção daquele articulado e mesmo antes de ordenar a citação do Representante da Fazenda Pública, decidir da verificação ou não da incompetência absoluta.

IV. Não o tendo feito, tinha aquele Tribunal o dever-dever de apreciar aquela matéria assim que conheceu da ilegitimidade arguida pelo Representante da Fazenda Pública, o que fez no despacho recorrido, sob pena de violar, como violou, o princípio da economia processual, na medida em que potencia a prática de actos inúteis.

V. Por força do disposto no artigo 210º do CPPT só pode ser notificado para contestar a Oposição o Representante da Fazenda Pública e não qualquer outra entidade ou organismo.

VI. Ora, não podendo o IFADAP ser representado pela Fazenda Pública como foi arguido e reconhecido, não poderia ser, como foi, ordenada a sua notificação para vir contestar a Oposição nos presentes autos enquanto estes correrem os seus termos em sede de jurisdição tributária.

VII. Uma qualquer interpretação no sentido de se conceder a possibilidade do IFADAP intervir nos presentes autos e, assim, ser notificado nos termos do artigo 210º do CPPT, consubstanciaria uma clara inconstitucionalidade, porquanto dispõe o artigo 212º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa que os Tribunais Administrativos e Fiscais têm apenas competência para julgar litígios resultantes de relações administrativas e fiscais e:

- A dívida em litígio nos presentes autos não se reporta à liquidação de um tributo, ou seja, taxas, impostos, contribuições financeiras a favor de entidades privadas ou de outras espécies tributárias;
- O que está em causa é uma situação contratual que não tem natureza administrativa ou fiscal, não podendo, consequentemente, ser-lhe aplicável as normas do Código de Procedimento Administrativo, nem do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

VIII. Ao ter o Tribunal reconhecido, como o fez no despacho recorrido, que não estamos perante "… uma situação tributária, mas antes uma situação contratual...", teria o mesmo de considerar que o caso em concreto é de todo insusceptível de se enquadrar no âmbito do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 148º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que não se trata de uma dívida que deva ser paga por força de acto administrativo e conhecer da respectiva incompetência e, consequentemente, considerar como competente para conhecer da presente acção o Tribunal Comum.

IX. As razões e fundamentos aduzidos no douto despacho que concluíram pela ilegitimidade da Fazenda Pública e, em consequência, pela sua absolvição da instância, deveriam ter, de igual modo, conduzido ao conhecimento da excepção da incompetência absoluta do Tribunal conforme foi arguida pela ora recorrente na sua Oposição.

X. Sendo a incompetência absoluta do Tribunal de conhecimento oficioso e, ainda para mais tendo sido arguida pelos recorrentes ao abrigo do n.º 2 do artigo 16º do CPPT, uma vez que não o fez antes, deveria o Tribunal "a quo" ter decidido sobre a invocada excepção da incompetência absoluta, remetendo os autos para o Tribunal Comum de forma a, nessa sede, ser decidida da notificação ou não do IFADAP para contestar a Oposição.

XI. Ao abster-se, como se absteve, de se pronunciar sobre a invocada excepção de incompetência absoluta violou o Tribunal, e continua a violar, as regras da competência dos tribunais em razão da matéria.

XII. Ao ordenar a notificação do IFADAP para contestar a Oposição praticou o Tribunal um acto não só sem suporte legal, como contra a lei.

XIII. A referida omissão praticada pelo Tribunal e a decisão de notificação do IFADAP para contestar prejudicaram, prejudicam e continuarão a prejudicar a ora Recorrente e são violadoras dos direitos que constitucional e legalmente a Recorrente tem e dos princípios gerais de Direito.

XIV. Assim, deve tal despacho ser revogado e ser proferido outro que declare a incompetência absoluta da Jurisdição Fiscal, com as legais consequências.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Nas conclusões de recurso alega a recorrente que a sentença recorrida padece de nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões de direito suscitadas na petição inicial que deveriam ter sido obrigatoriamente apreciadas, nomeadamente a questão da incompetência absoluta da jurisdição fiscal para conhecimento do mérito da causa.

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Com efeito, resulta da petição inicial de fls. 4 e segs. que a oponente veio desde logo arguir a incompetência absoluta da jurisdição fiscal para conhecer da causa, argumentando que a dívida exequenda se refere a um contrato de atribuição de ajuda provado no âmbito do Regulamento CEE 787/85, contrato esse que a mesma entende respeitar ao direito privado e não administrativo, ainda que uma das partes – o IFADAP – seja pessoa de direito público.

E resulta da análise da decisão recorrida a fls. 64 e 65 que o tribunal a quo não se pronunciou sobre tal questão, de conhecimento prioritário.

Ora dispõe o artigo 125º, n.º 1 do Código de Procedimento Tributário que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

E resulta por sua vez, do art. 660º n.º 2 do Código de Processo Civil que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, devendo começar pelas processuais que possam determinar a absolvição da instância indicadas no art. 288º do Código de Processo Civil, nomeadamente a incompetência absoluta do tribunal.

Procede, pois, a arguida nulidade, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Logra precedência lógica de conhecimento a questão, levantada pela recorrente e também pelo Ministério Público, de saber se estamos em presença de omissão de pronúncia devida pelo Tribunal *a quo* quanto à alegada questão da «incompetência absoluta da jurisdição fiscal».

Nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, «O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras»; sendo que, de acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «é nula a sentença» [os despachos inclusivamente, por força do n.º 3 do artigo 666.º do Código de Processo Civil] «quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar».

E, assim, constitui nulidade da própria decisão judicial o não conhecimento de pedido, causa de pedir ou excepção, cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão. O que quer dizer que a nulidade cominada na lei está relacionada com o incumprimento pelo juiz da obrigação de conhecer e de resolver todas as questões de que é seu dever conhecer.

É certo que a competência do órgão decisor assume a natureza de um *prius* lógico e metodológico, e a verificação positiva da competência do Tribunal constitui, aliás, *conditio sine qua non* do possível conhecimento do mérito da própria da causa. Razão por que a omissão de pronúncia sobre uma alegada «incompetência absoluta da jurisdição fiscal» poderá gerar nulidade da decisão proferida, se em concreto existir um dever legal de pronúncia a respeito de tal questão.

Porém, «A incompetência absoluta é de conhecimento oficioso e pode ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final», como se preceitua no n.º 2 do artigo 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Confronte-se, correspondentemente para o processo civil, o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, a estabelecer sobre o "Regime de arguição - Legitimidade e oportunidade" de conhecimento da incompetência absoluta, onde se lê que «A incompetência absoluta pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada oficiosamente pelo tribunal em qualquer estado do processo, enquanto não houver sentença com trânsito em julgado proferida sobre o fundo da causa». E confronte-se também o artigo 103.º do Código de Processo Civil, sobre "Em que momento deve conhecer-se da incompetência", a dizer que «Se a incompetência for arguida antes de ser proferido o despacho saneador, pode conhecer-se dela imediatamente ou reservar-se a apreciação para esse despacho (…)».

Vamos, então, salientar neste passo que «*A incompetência absoluta é de conhecimento (...) até ao trânsito em julgado da decisão final*», nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, o despacho recorrido, como dele imediatamente se colhe, não se pronunciou sobre a questão da «incompetência absoluta da jurisdição fiscal», arguida à cabeça da petição inicial dos presentes autos, de modo pronto e expedito.

A verdade, porém, é que – como a recorrente não pode ignorar, porque disso foi previamente notificada – o despacho recorrido decidiu apenas sobre a questão colocada pela Fazenda Pública, de que, «Tendo sido notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 210.º do CPPT, vem, em

resposta, dizer [que] considera esta representação da Fazenda Pública que não dispõe de legitimidade para o efeito, porquanto entende que o exercício da faculdade prevista naquele normativo legal incumbe ao IFADAP, enquanto exequente» – cf. os autos a fls. 59 e ss..

E a verdade é também que, segundo o regime legal apontado, a incompetência absoluta é de conhecimento até ao trânsito em julgado da decisão final, sendo certo que o despacho recorrido manifestamente não é a decisão final, mas a decisão tão-só de um incidente levantado pela Fazenda Pública.

Assim, não tendo o Tribunal resolvido fazê-lo de modo oficioso, a verdade é ainda que, na circunstância, não impendia sobre o Tribunal *a quo* o dever de pronúncia expressa sobre a questão da «incompetência absoluta da jurisdição fiscal», ultrapassada como está a fase inicial do processo e não atingida ainda a fase de decisão final – onde aí, sim, tem o Tribunal o inarredável dever legal de proferir "despacho saneador" sobre essa e outras questões prévias ao conhecimento do fundo da causa (de acordo com a ordem estabelecida no artigo 288.º do Código de Processo Civil, aonde, em primeiro lugar, aparece a «excepção de incompetência absoluta do tribunal»).

Por conseguinte, é forçoso concluir que, por inexistência na situação de um dever legal de pronúncia, não ocorre omissão de pronúncia devida a respeito da levantada questão da «incompetência absoluta da jurisdição fiscal».

E, então, para resolver sobra a questão de saber se «ao ordenar a notificação do IFADAP para contestar a Oposição praticou o Tribunal um acto não só sem suporte legal, como contra a lei» – cf. nomeadamente as conclusões XII e XIII da alegação deste recurso.

2.1 O despacho recorrido é do seguinte teor, *ipsis verbis*.

Olinda Adelaide Castro Vieira, na qualidade de cabeça de casal, veio deduzir oposição à execução fiscal, instaurada pela Fazenda Pública, e impulsionada processualmente pelo IFADAP/INGA para cobrança coerciva de dívida no valor de 40 783.80 €.

Recebida a oposição foi a mesma admitida liminarmente ordenada a notificação da Fazenda Pública, para contestar, a qual veio alegar a sua ilegitimidade e concluiu pela legitimidade do IFADAP, nos termos do art. 150 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Foi a oponente notificada do referido despacho a qual nada disse.

Decidindo:

Determina o art. 15º do CPTT que:

"*1- Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários:*

a) Representar a administração tributária e, nos termos das leis, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal

b) (...);

Resulta da interpretação desta norma que compete à Fazenda Pública representar nos Tribunais Tributários, a administração tributária e, nos termos da lei (ou seja quando houver lei expressa a dizê-lo), representar outras entidades públicas, no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

Ora, se à Fazenda Pública compete representar a administração tributária, tal significa que a sua competência (aqui atribuída genericamente) se reporta às situações em que estejam em causa tributos.

Nos termos do artigo 3º da Lei Geral Tributária (LGT), são tributos os impostos, as taxas, as contribuições financeiras a favor de entidades públicas e outras espécies tributárias.

Na situação dos autos, o que está em causa é a cobrança coerciva de uma dívida ao IFADAP.

Desta forma, verifica-se o que está em causa nestes autos, não é uma situação tributária, mas antes uma situação contratual, na qual a administração não praticou nenhum acto administrativo, nem liquidou qualquer tributo.

Assim sendo, competirá ao próprio IFDAP/INGA efectuar e representação processual dos seus interesses nestes autos, devendo-se afastar a representação da Fazenda Pública (*vide* CPPT anotado pelo conselheiro Jorge de Sousa, 4ª edição, Visilis, 2003, pág. 137, nota 20 ao artigo 15.º).

Desta forma, será antes o IFADAP/INGA quem deverá ser parte nos autos e não a Fazenda Pública, porquanto aquele organismo se encontra dotado de personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira, sendo representado pelo respectivo presidente do conselho de administração, o qual possui poderes de representação em juízo (vide artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 250/2002, de 21 de Novembro).

Face ao exposto, considera-se o IFADAP/INGA parte legítima nestes autos de oposição, devendo para o efeito ser notificado para contestar (quando para tal vier a ser ordenado) e passar a ser notificado de todos os termos do processo e a intervir como parte nos autos, consequentemente determina-se a anulação a todos actos processuais efectuados após a contestação.

Termos em que, se decide considerar a Fazenda Pública parte ilegítima nos presentes autos, absolvendo-a da instância.

Notifique-se a Oponente, a Fazenda Pública, o Ministério Público e da presente decisão.

Após o trânsito em julgado da presente decisão concluam os autos para a sua tramitação processual.

Sem custas.

2.2 O Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP) foi criado em 1977, tendo-lhe sido conferido um estatuto que, na prática, o converteu numa

instituição financeira gestora de linhas de crédito destinadas a apoiar o desenvolvimento dos sectores da agricultura, silvicultura, pecuária e pesca. Em 1986, Portugal tornou-se membro de pleno direito da Comunidade Europeia, facto que modificou, significativamente, a natureza e o âmbito de intervenção do IFADAP enquanto instrumento de apoio ao desenvolvimento da agricultura e das pescas. Apesar das profundas mudanças registadas na sua intervenção global e não obstante se terem regulamentado, através de diplomas avulsos, aspectos particulares da actividade do Instituto, não foi criada, no período em apreço, uma base legal e institucional susceptível de enquadrar, clarificar e potencial o novo quadro de intervenção do Instituto. Tal desiderato é agora atingido com a publicação de um estatuto orgânico que confere ao IFADAP a possibilidade de, com dinâmica e eficácia acrescidas, prosseguir a sua finalidade, que consiste no apoio ao desenvolvimento da agricultura e das pescas – cf. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 414/93 de 23 de Dezembro.

Nos termos da alínea m) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 414/93 de 23 de Dezembro, compete ao conselho de administração do IFADAP «*representar o IFADAP em juízo ou fora dele*» – sendo que só muito mais tarde é que «*É criado o conselho de administração do Instituto de Financiamento e Apoio à Agricultura e Pescas (IFADAP)* […]*, que assume as competências atribuídas pelo estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 414/93, de 23 de Dezembro* […]*, ao conselho de administração do IFADAP* […]», de acordo com os termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 250/2002, de 21 de Novembro.

E ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários, por outro lado, compete «*representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal*», nos termos do da alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Portanto: a partir da vigência do Decreto-Lei n.º 250/2002, de 21 de Novembro, o conselho de administração do IFADAP assume a sua competência de «representar o IFADAP em juízo ou fora dele».

E, nos termos do n.º 3 do citado artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar».

Extrai-se, então, do regime legal supra descrito que não compete ao representante da Fazenda Pública representar o IFADAP em juízo, pois que, de acordo com a lei, tal representação cabe ao conselho de administração do IFADAP.

Deste modo, e em resposta ao *thema decidendum*, estamos a dizer que, «ao ordenar a notificação do IFADAP para contestar a Oposição», o despacho recorrido, contrariamente ao concluído pela ora recorrente, não só não foi proferido contra a lei, como cumpre escrupulosamente a lei, pois que goza de patente suporte legal.

Razão por que, embora com a presente fundamentação, deve o despacho recorrido ser confirmado.

Então, havemos de concordar que, em processo de *oposição à execução fiscal*, cabe ao conselho de administração do Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP) «*representar o IFADAP em juízo*» – nos termos das disposições combinadas do artigo 9.º, n.º 1, alínea m), do Decreto-Lei n.º 414/93 de 23 de Dezembro; do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 250/2002, de 21 de Novembro; e do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Imposto municipal sobre imóveis. Acto de fixação de valor patrimonial. Comproprietário. Notificação. Vício procedimental. Liquidação. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Não constitui vício procedimental a falta da notificação do acto avaliativo ao então já comproprietário do imóvel avaliado, se este não apresentara a declaração para efeitos de actualização da matriz, de modo que a Administração desconhecia e não tinha que conhecer a sua qualidade de comproprietário.

II — Não obstante aquela falta de notificação, e não terem sido esgotados os meios graciosos, aquele comproprietário não está impedido de impugnar judicialmente o acto de liquidação sequente, invocando o pretenso vício procedimental consubstanciado na omissão da sua notificação.

Processo n.º 753/07-30.
Recorrente: Mário Manuel de Sousa e Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **MÁRIO MANUEL DE SOUSA E SILVA**, residente em Castelões de Cepeda, Paredes, recorre da sentença de 31 de Maio de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto municipal sobre imóveis (IMI) relativo ao ano de 2005.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Este recurso é interposto da douta sentença proferida nos autos que julgou improcedente a impugnação judicial do agravante;

2ª

A douta decisão assenta a sua fundamentação no disposto no art. 134º do C.P.P.T., entendendo que "*... a presente impugnação não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa.";*

3ª

Para aplicação do direito, releva a matéria de facto apurada nos autos elencada na douta sentença e descriminada, na parte que o agravante entende ser relevante, nesta alegações;

4ª

A omissão do agravante em não requerer a actualização da matriz na sequência da transmissão operada em 15-9-1993 não contém a virtualidade de lhe retirar o direito de, como comproprietário, ser validamente notificado do resultado da avaliação feita na sequência do pedido de inscrição de imóvel na matriz urbana;

5ª

Na sequência do pedido de certificação da ocorrência da caducidade do direito de liquidar o imposto de sisa feito pelo agravante, o Serviço de Finanças de Paredes poderia ter ordenado a notificação do agravante para os actos de fixação do valor patrimonial, o que não fez;

6ª

O agravante somente vem a tomar conhecimento do valor tributário fixado no procedimento de avaliação quando é confrontado com a nota de cobrança em apreço e impugnada, continuando a desconhecer o procedimento administrativo que levou àquela fixação;

7ª

A reclamação graciosa pressupõe sempre a regular intervenção do interessado no mesmo procedimento, o que não foi o caso;

8ª

O preceituado no art. 134º do CPPT pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso, ou a reacção deste por incorrecção na inscrição matricial do valor patrimonial, o que também não foi o caso;

Termos em que (…) deve o recurso merecer provimento, revogando-se desta forma a sentença recorrida, com as legais consequências (…)».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz manteve a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois «quando o valor da avaliação do prédio em causa foi estabelecido, em 1993, a Administração Tributária não sabia, nem tinha que saber, que 45% desse prédio já pertencia ao ora Recorrente – e não sabia porque este não comunicou em tempo a aquisição, como mandava o artº 14º n.º 1 alínea i) do C. C. Autárquica, então em vigor, na redacção da L 30-C/2000, de 29/12 (OE-2001).

Como assim, não tinha que ser reaberto o procedimento de avaliação do prédio em 1995, ano em que a Administração Tributária tomou conhecimento da transmissão daquela parte do prédio pelo Recorrente».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«- Em causa está a nota de cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2005 089031103, para o ano de 2005, no valor de 3 723,50 euros, com referência ao prédio urbano, sito na Rua D. Gabriel, n.º 1, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1546 da freguesia de Castelões de Cepeda, concelho de Paredes, do qual o impugnante é comproprietário na proporção de 45/100.

- O acto tributário de liquidação impugnado foi emitido na sequência de requerimento apresentado em 04.01.2006 pelo impugnante, junto do Serviço de Finanças de Paredes, para efeitos de liquidação do imposto de Sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito à sua liquidação.

- O ora impugnante adquiriu o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa, por sentença proferida em 14 de Julho de 1993 pelo Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em 15.09.93.

- Até à data da referida sentença, o imóvel em causa era, na totalidade, propriedade da empresa FUCSIA-Confecções de Vestuário, Ld.ª, NIPC 502.045.310, com sede no Lugar de Pias, Castelões de Cepeda, Paredes.

- Na sequência daquela transmissão, o ora impugnante não apresentou declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz.

- Na sequência da apresentação, em 06.01.92, de declaração modelo 129, para efeitos do disposto no art. 14º do Código da Contribuição Autárquica, a empresa FUCSIA foi notificada, em 5.11.93, por carta registada com aviso de recepção, do valor resultante da avaliação do imóvel - 1 616 105,19 euros, tendo a notificação sido devolvida em 11.11.93, com a anotação "recusado pelo destinatário".

- Na sequência da notificação e caso não concordasse com o valor fixado, poderia apresentar reclamação, requerendo 2ª avaliação, nos termos do art. 278º do Código da Contribuição Predial.

- A liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis em causa, promovida na sequência do conhecimento, por parte do Serviço de Finanças, da mudança da propriedade do imóvel, foi efectuada com base no valor patrimonial de 2 068 614,64 euros.

- Determinado em conformidade com o disposto no art. 16º do Decreto-Lei n.º 87/2003, de 12/11, que define o regime transitório para efeitos de actualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos não arrendados».

3.1. Assentou a sentença em que a impugnação deduzida pelo ora recorrente, visando a liquidação de IMI, com fundamento em lhe não ter sido notificado o acto de fixação do valor patrimonial tomado como base para a liquidação, «não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa», reclamação essa que o artigo 134º n.º 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) exige para que se abra ao interessado a via contenciosa.

O recorrente critica esta decisão alegando, na essência, que essa exigência legal «pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso».

3.2. É certo que o recorrente, não pretendendo invocar, como não invoca, a existência de erro de facto ou de direito na fixação do valor patrimonial, não estava obrigado a requerer segunda avaliação. Esta só é exigida como pressuposto de impugnação judicial do acto de fixação do valor patrimonial. O que bem se compreende, pois o acto que fixa o valor de bens tem natureza pericial, só se justificando a intervenção do juiz quando esgotados os meios administrativos.

Mas, no caso, o que vem impugnado é, antes, o acto de liquidação, com fundamento na preterição de uma formalidade legal ocorrida durante o procedimento avaliativo. O que foi alegado, na petição inicial, foi que o resultado da avaliação não fora notificado, nem ao então impugnante, nem à pessoa colectiva antes proprietária da totalidade do imóvel. Foi com base nesse vício procedimental que o impugnante requereu a anulação do acto de liquidação, inquinado, em seu entender, por aquela omissão.

3.3. Não ocorre, todavia, a omissão acusada pelo recorrente.

De acordo com a factualidade fixada, o imóvel foi sujeito a avaliação notificada ao então proprietário inscrito em 5 de Novembro de 1993 (6º ponto da matéria de facto dada por provada). Ao tempo, ainda não existia o imposto municipal sobre imóveis, incidindo sobre o imóvel a contribuição autárquica instituída pelo Código aprovado pelo decreto-lei n.º 442-C/88, de 30 Novembro. As regras legais a observar era, consequentemente, as desse Código.

Ainda que a aquisição de uma fracção do imóvel por parte do recorrente tenha ocorrido por obra de decisão judicial de 14 de Julho de 1993, o certo é que não foi por ele apresentada declaração para

efeitos de actualização da matriz, o que só mais tarde viria a acontecer (pontos 3º, 5º e 8º da matéria de facto provada).

Deste modo, a Administração desconhecia que também o recorrente era comproprietário do imóvel, não estando, consequentemente, obrigada a transmitir-lhe o resultado dessa avaliação.

Como se escreveu no acórdão de 16 do corrente, proferido no processo n.º 755/07, em tudo semelhante ao presente:

«Na vigência do CCA, os prédios urbanos eram avaliados segundo as correspondentes regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (artigo 8.º, n.º 1 do DL 442-C/88, de 30 de Novembro).

Não há dúvida, como resulta do probatório, que o recorrente era já comproprietário do prédio avaliado à data em que a AF procedeu à notificação do outro comproprietário (…), em 5/11/1993, pois havia adquirido o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa por sentença proferida em 14/7/1993 pelo Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em 15/9/93.

E que a notificação a que a FP procedeu do resultado da primeira avaliação na sequência da inscrição na matriz do prédio se não dirigiu ao recorrente mas apenas ao outro comproprietário.

Mas tal só ocorreu porque à data o prédio não se encontrava registado em seu nome e porque o recorrente quando adquiriu 45% do mesmo não apresentou qualquer declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz, como, de resto, lhe era imposto pelo artigo 14.º, n.º 1, alínea i) do CCA.

É certo que, nos termos do n.º 3 deste normativo, a AF procederá oficiosamente à inscrição dos prédios na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no referido n.º 1, mas para tal é preciso que delas tenha conhecimento.

E só em 4/1/2006 o recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças de Parede requerimento para efeitos de liquidação do imposto de sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito à sua liquidação. (…).

A notificação foi, de facto, efectuada e teve como destinatário o único proprietário inscrito na matriz à altura e de que a AF tinha conhecimento, ou seja, o outro actual comproprietário».

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada, com a presente fundamentação.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Contribuição Autárquica. Terreno para construção. Loteamento declarado caduco.

Sumário:

Incide contribuição autárquica sobre parcelas de terreno que se situam em zona de aglomerado urbano e foram declaradas, no título aquisitivo, como destinando-se a construção urbana, a tanto não obstando a circunstância de as ditas parcelas de terreno resultarem de loteamento cuja declaração de caducidade foi emitida antes da aquisição por parte do actual proprietário, por não terem sido concluídas no prazo fixado as respectivas obras de urbanização.

Processo n.º: 764/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S. A**., com sede no Porto, recorre da sentença de 27 de Março de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou improcedente a impugnação judicial «liquidação e cobrança de contribuição autárquica relativa ao ano de 2001 (…) e contra o indeferimento da reclamação deduzida contra a referida liquidação».

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A contribuição autárquica é um imposto municipal, que incide sobre o valor tributável dos prédios e não sobre o respectivo rendimento real ou presumido (v. art. 103.º/2 da CRP; cfr. art. 1º do CCA; Ac. TCA (Norte) de 2006.03.16, Proc. 155/03) – cfr. texto n.ºs 1 a 2;

2ª

Em consequência das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, emitidos pela CMS, o recorrente não era no ano de 2001 e não é actualmente proprietário de quaisquer lotes de terreno – fracções de território autárquico devidamente delimitadas, com individualidade própria, integradas num plano e destinados a uma obra de edificação urbana –, com as características, confrontações, áreas classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários sub judice – cfr. texto n.º s 3 e 4;

3ª

O recorrente não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que é manifesta a ilegalidade dos actos sub judice (v. art. 103º da CRP; cfr. arts. 2º e 8º do CCA) – cfr. texto n.ºs 4 a 6;

4ª

Face à impossibilidade de aproveitamento urbanístico dos alegados lotes sub judice, em consequência da inexistência dos licenciamentos adequados, aqueles terrenos não dispõem de "autonomia económica", nem integram o património do ora recorrente como lotes autónomos (v. art. 2º/1 do CCA), não podendo "ter utilização geradora de quaisquer rendimentos" (v. art. 3º/2 do CCA), pelo que não podem ser tributados como prédios urbanos ou terrenos para construção (v. art. 6º do CCA; cfr. Ac. TCA (Sul) de 2001.10.02, proc. 4643/00, in www.dgsi.pt) – cfr. texto n.º s 7 a 9;

5ª

A declaração de ciência constante do título aquisitivo, no sentido da afectação dos pretensos lotes em causa à construção, baseou-se em pressupostos inexactos (v. alíneas C e F dos FA), pelo que é absolutamente irrelevante in casu (v. Ac. TCA (Sul) de 2000.12.19, Proc. 3670/00, in www.dgsi.pt) – cfr. texto n.ºs 10 e 11;

6ª

Os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é Insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no art. 268º/3 da CRP e no art. 77º da LGT (cfr. arts. 124º e 125º do CPA) - cfr. texto n.º s 12 a 14;

7ª

A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos arts. 103º e 268º/3 da CRP, 1º, 2º, 3º, 6º e 8º do CCA, 77º da LGT e 124º e 125º do CPA.

NESTES TERMOS,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz proferiu despacho mantendo a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer segundo o qual deve manter-se a sentença impugnada, escrevendo:

«1. Vicio de violação de lei

O recorrente era sujeito passivo da Contribuição Autárquica (ano 2001) considerando a sua condição de proprietário, em 31 Dezembro 2001, dos prédios sobre os quais incidiram as liquidações controvertidas, decorrente da aquisição do direito de propriedade pela dação em cumprimento titulada pela escritura celebrada em 23 Maio 1997 (probatório alínea G); art. 8º n.º 1 CCA; doc. fls. 69/72)

II. Os vinte e nove prédios adquiridos devem ser considerados ***prédios urbanos*** para efeito de incidência real da Contribuição Autárquica, com a categoria de ***terrenos para construção*** porque:

– estão situados em aglomerado urbano e foram declarados terrenos para construção no título aquisitivo (probatório als. G) e H); art. 6º nºs 1 alínea c) e 3 CCA)

– não ficou provado que as entidades competentes vedassem qualquer licença de construção na área abrangida pela operação de loteamento titulada pelo alvará n.º 1/96; ao invés, a caducidade do alvará foi determinada pela circunstância de as obras de urbanização não terem sido concluídas nos prazos fixados no alvará, tendo o respectivo titular sido convidado a informar a CMSines, no prazo de 4 meses, se iria apresentar um novo processo de loteamento com ***novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta*** (art. 38º n.º 1 alínea c) DL n.º 448/91, 29 Novembro redacção do art. 1.º Lei n.º 26/96, 1 Agosto; doc. fls. 22).

III. Subsidiariamente, aqueles prédios deveriam ser considerados ***prédios urbanos*** integrados em categoria residual (***outros***), ainda que não tivessem utilização geradora de quaisquer rendimentos e estivesse vedada pelas entidades competentes a atribuição de qualquer licença de construção no território que ocupam (art. 6º n.º 1 alínea d) e 4 CCA)

IV. A autonomia física e jurídica dos prédios adquiridos resulta da sua individualizada descrição na Conservatória do Registo Predial e inscrição na matriz predial urbana da freguesia de Porto Covo (documento complementar da escritura de dação em cumprimento fls. 73/85)

A autonomia económica em 31 Dezembro 2001 (entendida com virtualidade para gerar rendimentos) era inequívoca se considerarmos que:

– foram declarados terrenos para construção no título aquisitivo

– a caducidade do alvará não se deveu à desconformidade da operação de loteamento aprovada com instrumento jurídico de gestão territorial, impeditiva de qualquer edificação ou construção com valor de mercado no território ocupado pelos prédios; antes ao facto de o respectivo titular não ter concluído as obras de urbanização no prazo fixado no alvará

2. Vício de forma (falta de fundamentação)

A impugnação judicial tem como objecto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (sendo seu objecto mediato as liquidações de Contribuição Autárquica)

A decisão de indeferimento assumiu a fundamentação do projecto de despacho elaborado em 29.06.2004 onde, de forma clara, suficiente e congruente se enunciam os fermentos de facto e de direito determinantes do sentido da decisão, em termos que permitem «a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente» (art. 77º n.º 1 LGT; fls. 95/98 designadamente III – O enquadramento dos factos ao Direito e fls. 101)

Neste contexto o acto administrativo objecto imediato da impugnação judicial não enferma de falta de fundamentação».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. Os factos fixados na sentença são os que seguem:

«A)

Em 1993-03-26, a ***CMS*** emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/93, para o prédio rústico sito na freguesia de Porto Côvo, município de Sines, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sines sob o n.º 749, a fls. 59 v., do livro B-3 e n.º 00081/150268, da freguesia de Porto Côvo, e inscrito na respectiva matriz cadastral rústica sob o art. 47º, da secção EE, tendo sido autorizada a constituição de 290 lotes de terreno para construção (cfr. fls. 10 a 31 dos autos; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

B)

Em 1993-08-27 é aprovado o Plano Regional do Ordenamento do Território do Litoral Alentejano – ***PROTALI*** (cfr. fls. 10 a 31 dos autos; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

C)

Em 1994-03-29, por despacho do ***SECRETÁRIO DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL E ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO***, foi declarada a incompatibilidade do Alvará de Loteamento n.º 1/93 com o PROTALI (cfr. Doc. n.º 1 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

D)

Em 1996-02-01, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/96 "…que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, em nome de ***INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, S.A.*** (…) através do qual é licenciado o loteamento e as respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio (…) (cfr. Doc. n.º 2 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

E)

Em 1996-04-29, o ***PRESIDENTE DA CMS*** proferiu o despacho de deferimento do averbamento ao Alvará de Loteamento n.º 1/96, que consta do seguinte "…onde se lê que o Alvará de Loteamento n.º 1/96, que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, deve entender-se que o substitui nas partes que foram objecto de alteração (cfr. últimas duas fls. do Doc. n.º 2 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

F)

Em 1997-04-24, por oficio n.º 0825, da ***C.M.S***, foi o Loteador ***INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, S.A*** notificado de que "… em Reunião de Câmara de 1997-04-16 (…) foi aprovada a declaração de caducidade do Alvará n.º 1/96 (…) e aprovado um prazo de quatro meses para que o Loteador informe a C.M.S. se vai apresentar um novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta…" (cfr. Doc. n.º 3 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

G)

Em 1997-05-23, por escritura de Dação em Cumprimento lavrada no 3º Cartório Notarial de Lisboa pelo Impugnante foi dito "…que no exercício da sua actividade financeira (…) concedeu à sociedade ***RENASCENTISTA – SOCIEDADE MOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA***, um financiamento (…) sob a forma de permissão de utilização de descoberto de conta à ordem (…). Que, do mesmo modo, o Banco concedeu à firma ***SORPU – SOCIEDADE DE RECUPERAÇÃO DO PATRIMÓNIO URBANO, S.A***. (…) um financiamento sob a forma de abertura de crédito (…) à data de trinta de Janeiro de mil novecentos e noventa e seis (…). Que, a sociedade ***RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA***, é dona e legitima possuidora dos prédios urbanos, constantes do documento complementar (…) anexo a esta escritura, os quais se encontram onerados por hipoteca a favor do ***BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A***., para garantia de todas as responsabilidades a assumir pela ***SORPU*** perante este Banco, bem como já se encontra registada a aquisição provisória por dação em cumprimento. Que, pela presente escritura a sociedade ***RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA***, transmite ao credor ***BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A.,*** a titulo de dação em cumprimento da divida da mesma sociedade ***RENASCENTISTA***, e dação em cumprimento parcial das obrigações assumidas pela sociedade ***SORPU***, pela soma dos valores dos prédios atrás referidos (…) os vinte e nove prédios urbanos, devidamente identificados e constantes do mencionado documento complementar…" (cfr. 26 a 42 do processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

H)

Os prédios situam-se em zona de aglomerado urbano (cfr. fls. 88 dos autos; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

I)

Em 2003-07-16 foi o ora Impugnante citado de que no SF de Sines "…corre o processo executivo n.º 2259-02/101041.7 e apenso, instaurado contra ***RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA,*** por divida de contribuição autárquica do ano de 2001, relativa aos lotes de terreno para construção urbana, sitos no Porto Côvo – Sines, (…) com fundamento em que no ano em

causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios (…) contra esse Banco reverti a execução…" (cfr. Doc. n.º 4 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

J)

Em 2003-08-06, o Impugnante deduziu reclamação graciosa, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 2005-01-14 (cfr. fls. 204 a 233 dos autos)».

2.2. Ainda em sede factual, assentou-se, na sentença, ter ficado por provar «se as entidades competentes vedam toda e qualquer licença de construção para os terrenos em causa nos presentes autos».

3.1. Em Fevereiro de 1993 foi emitido um alvará de loteamento, entretanto substituído, em parte, por outro, em Fevereiro de 1996, cuja declaração de caducidade foi emitida em Abril de 1997, por não terem sido concluídas nos prazos fixados as obras de urbanização que a operação de loteamento implicava.

Mediante escritura pública de Maio de 1997 o agora recorrente adquiriu «vinte e nove prédios urbanos» correspondentes a outros tantos lotes resultantes do referido loteamento, já antes onerados por hipoteca a seu favor, situados «em zona de aglomerado urbano», declarando serem destinados «a construção urbana» (alíneas A), D), E), F), G) e H) da matéria de facto fixada).

Reverteu contra o recorrente a execução fiscal inicialmente instaurada contra o alienante dos prédios adquiridos, para cobrança da contribuição autárquica respeitante ao ano de 2001, com fundamento em ser o recorrente, nesse ano, o proprietário dos ditos prédios (alínea I) da matéria de facto assente).

3.2. A caducidade do alvará de loteamento implica, em regra, a extinção dos direitos atribuídos pelo acto administrativo de loteamento titulado por aquele alvará. Com o cancelamento do alvará deve, até, o presidente da Câmara requerer o cancelamento do registo predial, nos termos do artigo 39º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 334/95, de 28 de Dezembro, ratificado pela Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto.

Daqui resulta que os lotes de terreno resultantes da operação de loteamento, e que por força dele haviam adquirido autonomia enquanto prédios, desaparecendo, por seu lado, o prédio loteado, enquanto coisa jurídica, os lotes de terreno, dizíamos, perdem aquela autonomia, deixando, juridicamente, de ser prédios, para que prédio volte a ser aquele que tal condição perdera por via do loteamento.

Só assim não é relativamente aos lotes para os quais tenha sido aprovado pedido de licenciamento ou de autorização de obras de edificação neles previstas, conforme o artigo 71º n.º 7 do Decreto-Lei n.º 559/99, de 16 de Dezembro. O que, a julgar pelo afirmado na informação/parecer prestada no apenso de reclamação a fls. 18 a 21, para que a sentença remete, terá, no caso, acontecido relativamente a vários lotes aonde, de acordo com tal documento, «já se encontram construídos prédios inscritos na matriz e concluídos nos anos de 1997 e 1998».

Isto para fazer notar que a caducidade do alvará de loteamento, tendo como efeito, em regra, o desaparecimento dos lotes, enquanto coisas jurídicas, não produz inexoravelmente essa consequência, admitindo a lei a sobrevivência de alguns desses lotes, ou mesmo todos, à declaração de caducidade.

3.3. De acordo com o artigo 2º n.º 1 do Código da Contribuição Autárquica (CCA), prédio, para efeitos do Código, «é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial».

De entre os prédios, são, em regra, rústicos «os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção», e urbanos «todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos» – artigos 3º n.º 1 e 4º do Código.

Os prédios urbanos dividem-se, de acordo com o artigo 6.º do CCA, em várias espécies, entre as quais ***terrenos para construção*** e ***outros***. ***Terrenos para construção*** são, nos termos do n.º 3 do artigo, os situados «dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos». ***Outros*** são, além do mais, os que, estejam «situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção» nem rústicos nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Código, ou seja, os que, apesar de situados dentro de um aglomerado urbano, «por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação»; e «aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença

de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos».

3.4. Ora, sendo certo que, aquando da aquisição por parte de recorrente, já estava declarada a caducidade do loteamento, o certo é que a tal aquisição não obstou essa caducidade, e que não se noticia que o respectivo contrato haja sido declarado nulo ou anulado.

Por outro lado, as parcelas adquiridas estão situadas em zona de aglomerado urbano, e foi declarado, na escritura de aquisição, o seu destino à construção urbana.

Certo que para tais terrenos não se acha aprovada qualquer construção – mas também se não prova que «as entidades competentes vedam toda e qualquer licença de construção».

Acresce que, ainda que se recuse aos terrenos autonomia jurídica, a definição de prédio adoptada pelo CCA, não exige, de acordo com o artigo 2º n.º 1, que se trate de fracções do território juridicamente individualizadas.

E note-se, por último, que, a considerar-se que o conjunto dos lotes regrediu, por força do cancelamento do alvará, a situação anterior, em que havia um único prédio, rústico, este prédio, admitindo que todos os lotes foram transaccionados, e que subsistem essas transacções, não teria proprietário – e, consequentemente, não haveria sujeito passivo das relações jurídicas, tributárias ou outras, que lhe respeitassem.

3.5. Afigura-se, pelo exposto, que podemos estar perante uma realidade jurídica – a existência de um único prédio rústico, pré-existente ao loteamento – francamente distinta da económica. Esta última consubstancia-se, antes, na existência de várias parcelas de terreno situadas dentro de aglomerado urbano, física e economicamente autónomas, transaccionadas como lotes resultantes de uma operação de loteamento, destinadas à construção urbana, mediante contrato que permanece válido, sendo que o recorrente é, quer por força do contrato, quer pela da presunção do artigo 8º n.º 4 do Código da Contribuição Autárquica, proprietário de 29 delas.

A tributação da realidade jurídica, tal qual a configurámos, constituiria um impossível, desde logo pela inexistência de sujeito passivo. E a falta de tributação dos terrenos em causa – quer enquanto unidade jurídica, quer enquanto parcelas resultantes da sua divisão – afrontaria, claramente, o CCA, cujos artigos iniciais não permitem excluir da incidência do imposto qualquer fracção de território, integrada no património de quem quer que seja, com valor económico, por controversa que se apresente a sua qualificação jurídica.

Em súmula, e como se afirmou no acórdão de 28 de Novembro de 2007, proferido no processo n.º 766/07, em que, por semelhante o caso e identidade de recorrente, eram de igual teor as alegações de recurso, e com cuja fundamentação concordamos, por isso que aqui a vimos seguindo de perto, «estamos perante prédios urbanos, com a categoria de terreno para construção, ou, caso assim se não entenda, com a categoria de outros, por não se encontrarem abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA, e, como tal, sujeitos a contribuição autárquica, nos termos dos artigos 6.º, n.ºs 1, als. c) e d), 3 e 4 do mesmo CCA».

3.6. Escreveu-se no citado aresto, a propósito do vício formal atinente à fundamentação, acusado no artigo 6º das conclusões das alegações formuladas pelo recorrente:

«(…) tendo a impugnação como objectos imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e mediato a liquidação de contribuição autárquica, verifica-se que a decisão de indeferimento da reclamação assumiu a fundamentação constante do projecto de despacho elaborado em 29/6/04, onde de uma forma clara, suficiente e congruente se enunciam os fundamentos de facto e de direito que determinaram o sentido da decisão, em termos que permitem ao seu destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente (artigo 77.º, n.º 1 da LGT) – v. fls. 89 a 92 e 95 dos autos.

Razão por que os actos impugnados não enfermam, pois, de falta de fundamentação».

Também quanto a este segmento da falada decisão estamos de acordo, julgando, pois, pelos seus fundamentos, inverificado este vício.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração junta).

Voto de vencido

O impugnante adquiriu, em 1997, 29 lotes de terreno para construção, criados através de dois alvarás de loteamento emitidos pela Câmara Municipal de Sines, com os n.ºs 1/93 e 1/96, este último alterando e substituindo parcialmente o primeiro, na sequência de declaração de incompatibilidade com o PROTALI, nos termos do DL n.º 351/93, de 7 de Outubro.

No momento em que ocorreu a aquisição, havia já caducado o referido alvará n.º 1/96.

Os terrenos em causa situam-se em zona de aglomerado urbano.

A primeira questão que se coloca é a de saber se os terrenos em causa existiam, em 2001, como lotes autónomos, na titularidade do Impugnante.

Como resulta do preceituado no art. 39.º do DL n.º 448/91, de 29 de Novembro (alterado pelo DL n.º 334/95, de 28 de Dezembro, que foi ratificado com alterações pela Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto), no caso de caducidade do alvará que titule licenciamento de operação de urbanização, *«a câmara municipal procede ao cancelamento do respectivo alvará, dando o presidente da câmara conhecimento desse facto à comissão de coordenação regional e ao conservador do registo predial competente, para efeito de anotação à descrição, devendo ainda o presidente da câmara municipal requerer ao respectivo conservador o cancelamento do registo predial».*

Por outro lado, como se infere do preceituado no n.º 5 do art. 38º do mesmo diploma, a caducidade apenas não produz efeitos relativamente aos lotes objecto de deferimento do pedido de licenciamento das construções neles projectadas.

Está ínsito nestas disposições, nomeadamente patenteado no cancelamento do registo predial, que, com a caducidade do alvará de loteamento, os lotes cuja criação ele titulava relativamente aos quais não foram deferidos pedidos de licenciamento das construções neles projectadas deixam de ter existência jurídica, como tal.

Aliás, o efeito próprio da caducidade é o da extinção dos direitos a que se reporta. ([1]) Assim, os lotes de terreno previstos no alvará de loteamento bem como os direitos de construir que pudessem derivar do licenciamento do loteamento para os particulares extinguiram-se, no que concerne aos lotes em que não haja construções licenciadas, só podendo renovar-se a criação de lotes (os que existiram ou outros diferentes) e os respectivos direitos de construção se existir um novo licenciamento, como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo ([2]) posição que tem suporte na generalidade da legislação recente sobre esta matéria, como pode ver-se pelos arts. 24.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 289/73, de 6 de Junho, 54.º, n.ºs 4 e 5, do Decreto-Lei n.º 400/84, de 31 de Dezembro, 38.º., n.ºs 5 e 6, 39.º e 48.º, n.º 9, do Decreto-Lei n.º 448/91 (vigente à data em que foi proferida a declaração de caducidade), e 72.º e 79.º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro.

Sendo assim, independentemente de os terrenos em que estava projectada a criação de lotes continuarem a ser considerados prédios urbanos, com a configuração que tinham ***antes da operação de loteamento*** ([3])**,** é de concluir que os lotes projectados relativamente as quais não foram deferidos pedidos de licenciamento não podem ser objecto de tributação autónoma em sede de Contribuição Autárquica, relativamente ao ano de 2001, em que já não existiam.

Na verdade, com a caducidade do alvará, os lotes em que não foram licenciadas as construções nele projectadas, deixaram de existir como prédios autónomos para efeitos de Contribuição Autárquica, pois deixaram de ser fracções do território juridicamente individualizadas e só essas fracções juridicamente individualizadas cabem no conceito de prédio, à face do art. 2.º do CCA. Por outro lado, não valem aqui considerações de prevalecimento da realidade económica sobre a realidade jurídica, pois, nesta matéria, não há uma realidade económica distinta da realidade jurídica: se, relativamente a um determinado prédio em que foi licenciada uma operação de loteamento, caduca o alvará, as possibilidades construtivas que derivavam desse licenciamento desaparecem, só voltando a existir, nos mesmos ou em diferentes moldes, se for licenciada uma nova operação de loteamento.

Por outro lado, o valor económico da globalidade do terreno abrangido por aquela operação varia com a subsistência ou não da possibilidade jurídica de concretizar tal operação, que depende da não caducidade do respectivo alvará, não sendo indiferente fazer incidir a Contribuição Autárquica sobre as hipotéticas parcelas ou sobre a globalidade do terreno em que elas estavam projectadas.

Tanto basta para concluir, assim, que os actos de liquidação impugnados, que tiveram subjacente a existência de fracções de território juridicamente inexistentes, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, o que justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA).

Concluindo-se pela existência de um vício de violação de lei que impede à renovação do acto impugnado com o mesmo sentido, fica eficazmente tutelada à posição jurídica dom Impugnante, pelo que fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento das demais questões colocadas.

Por isso, entendo que se deveria conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação e anular o acto de liquidação de Contribuição Autárquica impugnado e a decisão de indeferimento de reclamação graciosa impugnados, por vício de violação de lei.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

([1]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo de 27-10-2004, recurso n.º 581/02, bem como a seguinte doutrina:

- MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral Jurídica, volume II, página 463;
- CASTRO MENDES, Teoria Geral do Direito Civil, volume II, 1979, página 271;
- LUÍS CARVALHO FERNANDES, Teoria Geral do Direito Civil, volume II, página 567.

([2]) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:
— de 9-12-1997, proferido no recurso n.º 35978, publicado em Apêndice ao Diário da República de 25-9-2001, página 8677;
— de 7-3-2002, proferido no recurso n.º 48179, publicado em Apêndice ao Diário da República de 18-11-2003, página 1755;
— de 9-10-2002, proferido no recurso n.º 443/02;
— de 3-12-2002, proferido no recurso n.º 47859;
— de 14-1-2003, proferido no recurso n.º 1092/02;
— de 18-2-2004, proferido no recurso n.º 663/03;
— de 2-3-2004, recurso n.º 48296;
— de 27-10-2004, recurso n.º 581/02.
([3]) Designadamente, se, como é o caso, estão incluídos em aglomerado urbano e não existe disposição legal que obste a que possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos, como se conclui do preceituado nos arts. 3.º, n.º 2, 4.º e 6.º., n.ºs 1, alínea d), e 4, do CCA.

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Juros moratórios a favor do contribuinte. Taxa. Incidência. Juros indemnizatórios. Pedido. Execução de julgado.

Sumário:

I — O pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre quantia paga em consequência de acto de liquidação judicialmente anulado, pode ser formulado na respectiva execução de julgado.
II — Os juros moratórios a favor do contribuinte não incidem sobre os juros indemnizatórios.
III — A taxa dos juros moratórios a favor do contribuinte é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Processo n.º: 839/07-30.
Recorrente: Director Geral dos Impostos.
Recorrido: Laír de Oliveira Junior.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Director Geral dos Impostos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II, que julgou "totalmente procedente o incidente de execução de julgado deduzido por Laír de Oliveira Junior por apenso ao processo de impugnação n.º 1046/04-43/02.5.2 que correu termos [naquele] tribunal", pelo que ordenou que, depois de transitada em julgado a sentença, fosse restituído o "montante de €16.043,00, acrescido de juros indemnizatórios computados desde a data do pagamento da liquidação anulada (13/12/2002) e até à data de 2/3/2006, quantia à qual acrescem juros moratórios calculados desde 3/3/2006 e até à data do efectivo pagamento, fixando-se, para o efeito, o prazo de 30 dias".

Fundamentou-se a decisão em que a atribuição do direito a juros indemnizatórios "não está dependente da formulação de pedido nesse sentido", por força do artigo 100.º da Lei Geral Tributária e que os juros moratórios são "devidos, a pedido do sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução espontânea da sentença anulatória, o qual se conta a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da Administração Fiscal competente para a execução" (artigo 102.º, n.º 2, da LGT e artigo 146º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), até à "data do efectivo pagamento do montante da liquidação anulada, sempre à taxa mensal de 1% (artigo 44.º da LGT e Decreto-Lei n.º 77/99, de 16/3)", sendo que aquele prazo de execução espontânea é de 30 dias (artigo 175.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos).

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

A) A, aliás, douta sentença recorrida, ao ter julgado procedente a pretensão do requerente e condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia de € 16.043,28 e ao considerar que a taxa dos juros de mora incidentes sobre a mesma quantia, é de 1% ao mês fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

B) Quanto aos juros indemnizatórios devidos sobre a quantia de € 16.043,28 é facto assente que a decisão proferida no processo de impugnação judicial nº1046/04-43/02.5.2, não contempla qualquer atribuição de juros indemnizatórios ao então requerente, uma vez que este não os solicitou, no âmbito daquele processo judicial.

C) Ora, à data das liquidações de IRS e de juros compensatórios anuladas que se reportam ao ano de 94 dispunha o art. 24º n.º 1 do CPT, de uma forma semelhante à que agora consta do art. 43º n.º 1 da LGT que: "Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços."

D) Assim, parece claro que o direito a juros indemnizatórios está subordinado ao princípio do pedido e que é indispensável a comprovação dos seus pressupostos, em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

E) Contrariamente ao deliberado na sentença recorrida, o processo de execução de julgados não é o meio mais adequado para conhecer, ou não, da existência do direito a juros indemnizatórios.

F) Na verdade, sendo necessária uma decisão administrativa ou judicial que reconheça o direito do contribuinte e, sendo a causa de atribuição dos mesmos a anulação do acto administrativo, por erro de facto ou de direito, é no âmbito do processo no qual é apreciada a validade do acto tributário, que deve igualmente ser apreciado se essa invalidade, que importa a anulação do acto, se deve a erro de facto ou de direito da AT.

G) Embora o art. 100º da LGT, obrigue a AT "à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litígio compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão," tal preceito não pode levar à conclusão, sem mais, de que na execução de decisão judicial devem ser pagos juros indemnizatórios, como forma de tal reconstituição. O art. 100º da LGT tem que se articular com o art. 43º da LGT ou com o anterior art. 24º do CPT, daí resultando que a lei não transfere para a sede do processo de execução a apreciação dos pressupostos dos quais depende a atribuição de juros indemnizatórios.

H) Pelo que, não podia a sentença recorrida ter considerado que os juros indemnizatórios se integravam no dever de reconstituição da situação actual hipotética e condenar a AT ao seu pagamento, em sede de execução de julgado, desde 13/12/02.

I) Ao ter condenado a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, em sede de execução de julgados, a sentença recorrida fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação aos factos do art. 24º do CPT.

J) Quanto aos juros de mora, em primeiro lugar, devia a sentença recorrida ter expressamente considerado que os mesmos incidem sobre a quantia de €16.043,28, uma vez que os juros de mora têm a mesma natureza que os juros indemnizatórios, destinam-se a reparar o mesmo dano e proibindo o art. 560º do CC o anatocismo, aqueles só podem incidir sobre a quantia indevidamente cobrada pela AT, que não também sobre os juros indemnizatórios.

K) Finalmente e quanto à taxa de juros de mora, incidente sobre tal quantia decidiu a sentença recorrida que a mesma era de 1% ao mês, nos termos do disposto nos artigos 44º da LGT e no DL n.º 73/99, de 16 de Março.

L) Ao assim decidir fez a sentença recorrida, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação de tais artigos, bem como, do art 559º n.º 1 do CC e n.º 10 do art 35º ex vi n.º 4 do art. 43º estes dois últimos da LGT.

M) Na verdade, os artigos 44º n.º 3 da LGT e 3º do DL n.º 73/99, de 16 de Março reportam-se, unicamente, aos casos em que são devidos juros de mora por parte do sujeito passivo. Pelo contrário, quando é o Estado o devedor de juros de mora, e uma vez que tal situação não está contemplada quer no n.º 3 do art. 44º da LGT quer no art. 3º do DL 73/99, os juros devidos são os legais, nos termos do art. 559º n.º 1 do CC, aplicando-se o disposto no n.º 10 do art. 35º ex vi n.º 4 do art. 43º, ambos da LGT.

Por sua vez, contra-alegou o recorrido:

I - Dispõe "o art.º 100, da L.G.Tributária, norma de onde se retira que, no caso de procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo, a A. Fiscal está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, tal dever compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios".

II - "A A. Fiscal está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objecto de um acto lesivo ou e uma ofensa por si cometida contra os direitos e interesses protegidos dos administrados".

III - "A reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios, cuja atribuição ao sujeito passivo, nos termos da lei, não está dependente de pedido nesse sentido, posição esta que está de acordo com os efeitos consequentes que decorrem da anulação do acto tributário, tal como do facto do pagamento de juros não estar dependente de pedido".

IV – Improcedem as razões invocadas em "C)" a "I)" das "Conclusões" do Recorrente.

V - "O cômputo dos juros de mora... tem o seu termo inicial no dia 3/3/2006, sendo o termo final na data do efectivo pagamento do montante da liquidação anulada, sempre a taxa mensal de l % (cfr. art.º 44, da L.G.Tributária; Dec. Lei 73/99, de 16/3)".

VI - Improcedem as razões invocadas em "J)" a "M)" das "Conclusões" do Recorrente.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do "parcial provimento do recurso "no que toca ao cálculo e taxa de juros de mora", pois o artigo 560.º do Código Civil proíbe o anatocismo – logo, os juros de mora só podem incidir sobre a quantia indevidamente cobrada – e a taxa de juro aplicável é a legal (artigo 559.º, n.º 1, do mesmo diploma), pois que se há uma "equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos compensatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora".

Quanto ao mais, o recurso deve improceder uma vez que "o pedido de pagamento de juros indemnizatórios sobre quantia paga em consequência de acto de liquidação judicialmente anulado pode ser formulado na respectiva execução de julgado", sendo que se tal pedido for efectuado apenas nesta sede, o pagamento dos ditos juros só se contam "desde a data em que a Administração é colocada em mora pelo pedido que lhe dirija, de pagamento de tais juros".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1 - Em 12/8/1999, os serviços da Administração Fiscal estruturaram a liquidação adicional de I.R.S. nº.5322629987, relativa ao ano fiscal de 1994, no montante global de € 34.962,70, liquidação esta cuja data limite de pagamento era o dia 20/10/1999 e na qual surgia como sujeito passivo o ora requerente Lair de Oliveira Júnior (cfr. documentos juntos a fls. 10 e 42 do processo de impugnação apenso);

2 - Em 21/12/1999, deu entrada no 3º. Serviço de Finanças de Loures a p.i. de impugnação deduzida por Lair de Oliveira Júnior, a qual originou o processo de impugnação nº.1046/04-43/02.5.2 que correu termos neste Tribunal e tinha por objecto a liquidação identificada no nº.1 (cfr. data aposta a fls.2 do processo de impugnação apenso);

3 - Em 13/12/2002, ao abrigo do regime previsto no Dec.Lei 248-A/2002, o requerente efectuou o pagamento de € 16.043,28, por conta da liquidação adicional de I.R.S. identificada no nº. 1 (cfr. documento junto a fls.16 dos presentes autos);

4 - Em 30/9/2005, transitou em julgado a sentença exarada no âmbito do processo de impugnação nº. 1046/04-43/02.5.2, a qual anula o acto de liquidação identificado no nº. 1 (cfr. documentos juntos a fls. 163 a 172 do processo de impugnação apenso);

5 - Em 31/1/2006, o processo de impugnação nº. 1046/04-43/02.5.2 foi remetido por este Tribunal ao 3º. Serviço de Finanças de Loures (cfr. termo de remessa exarado a fls.178 do processo de impugnação apenso);

6 - Em 4/4/2006, o requerente Lair de Oliveira Júnior deduziu o presente incidente de execução de julgado neste Tribunal (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos).

Vejamos, pois:

QUANTO À POSSIBILIDADE DE OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS SEREM PEDIDOS EM EXECUÇÃO DE SENTENÇA:

Dispõe o artigo 100.º da Lei Geral Tributária que "a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão".

Por sua vez, estipula o artigo 102.º do mesmo diploma:

"1 – A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças nos tribunais administrativos.

2 – Em caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea".

Determinando o artigo 43.º, n.º 1, daquela Lei que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido", sendo que – n.º 4 – a sua taxa é igual à dos juros compensatórios.

Ou seja, verificada a ilegalidade de uma liquidação, deve esta ser anulada, ficando a administração tributária obrigada à imediata e plena reconstituição da situação objecto do litígio, o que inclui o pagamento de juros indemnizatórios (a partir do termo do prazo da execução da decisão, se for caso disso – ou seja, quando não forem devidos também juros moratórios -, até ao efectivo reembolso), para indemnizar o contribuinte pela indisponibilidade do seu capital.

É que a aparente discrepância entre os artigos 43.º e 102.º "resolve-se reservando a estatuição do primeiro para as situações que nele estão expressamente previstas. Como se diz no acórdão [do STA] de 19 de Dezembro, [processo n.º 26.608], "(...) quando ocorram as hipóteses constantes do artigo 43.º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo

de execução espontânea da decisão, e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração. Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios".

Cfr. o acórdão do STA de 6 de Novembro de 2002, processo n.º 1077/02.

Assim, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, além de poder ser efectuado no processo de impugnação, pode também ser formulado mais tarde em execução da sua sentença, uma vez que a execução dos julgados administrativos implica, ainda, a restituição plena da legalidade da situação objecto do litígio e, portanto, o pagamento de juros indemnizatórios devidos ao contribuinte pela indisponibilidade do capital seu, nos preditos termos.

Ou seja, por força do citado artigo 43.º, a obrigação do pagamento dos juros indemnizatórios é um efeito jurídico que resulta da anulação do acto de liquidação, fundada em erro imputável aos serviços.

Erro que se verificou, pois que a liquidação foi anulada com base na "inexistência de facto tributário, dado que a A. Fiscal baseou a liquidação impugnada no art. 7.º, n.º 4, do CIRS, não se encontrando reunidos os pressupostos para tal" – cfr. fls. 168.

Assim, é devido ao contribuinte a devolução do imposto pago, entretanto anulado, e o pagamento dos juros indemnizatórios, pois que só assim é efectuada a "plena reconstituição da legalidade" que é exigida também em sede de execução de julgados, como se disse.

Os juros indemnizatórios podem, pois, ser pedidos em execução de sentença, pelo que falece, no ponto, razão ao recorrente.

B) Quanto ao mais:

Como se viu, dispõe o artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que, no "caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea".

Trata-se de uma inovação – antes dela não se encontravam previstos juros moratórios a favor do contribuinte – que surgiu desamparada no ordenamento fiscal: por uma banda, a Lei Geral Tributária não fixou expressamente a taxa destes juros moratórios a favor do sujeito passivo; por outra, numa perspectiva meramente dogmática, o legislador continuou a classificar como indemnizatórios juros que, em rigor, criada a espécie dos juros moratórios a favor do sujeito passivo, como tal seriam de classificar – cfr. as alíneas *a*), *b*) e *c*) do n.º 3 do artigo 43.º deste diploma legal onde o legislador determina expressamente serem fonte de juros indemnizatórios situações em que a Administração Tributária se constitui em mora.

Por outro lado, a previsão do dito artigo 102.º, n.º 2, ("casos de a sentença implicar a restituição do tributo já pago"), "aparentemente, estaria também abrangida no artigo 100.º [do mesmo diploma legal] em que se refere que há lugar a juros indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo".

Cfr. Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, p. 482, nota 9.

É que, no ponto, o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito "sentença" e o 100.º "impugnação judicial", dois conceitos que significam a mesma realidade processual.

Assim, literalmente interpretados, aqueles dois incisos normativos apontariam para a obrigação da Administração Tributária pagar ao sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução da decisão e relativamente ao mesmo período temporal, juros indemnizatórios e juros moratórios relativos à mesma dívida tributária, nos casos em que uma decisão anule, ainda que parcialmente, um acto de liquidação.

Contudo, tal conclusão carece de respaldo, desde logo se se atentar à *ratio* destes juros.

Com efeito, os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se "a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária" e os moratórios visam "reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente".

Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, "correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes – num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento -, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade".

Cfr. o acórdão do STA de 7 de Março de 2007, processo n.º 01220/60.

Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função.

Ora, uma vez que as duas espécies de juros se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Cfr. o acórdão citado e JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 336.

Daí que se deva entender o dito artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária como uma "norma especial sobre a execução de sentenças", ou seja, um "artigo que completa o disposto no artigo 100.º", devendo aquela prevalecer sobre esta "quando a decisão a executar é uma decisão judicial".

Cfr. JORGE DE SOUSA*, ob. cit.,* e LIMA GUERREIRO*, Lei Geral Tributária anotada*, Editora Rei dos Livros, p. 420, nota 4.

Consequentemente, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis aqueles dois artigos, há que interpretar correctivamente o artigo 100.º: em virtude da liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial; após este prazo, e até integral pagamento, são devidos juros moratórios nos termos do artigo 102.º, n.º 2.

Cfr. LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, pp. 420-421.

Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal – artigo 43.º da Lei Geral Tributária -, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida - cfr. artigo 35.º do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram – n.º 8 deste último normativo.

Assim, os juros de mora – a favor da Fazenda Pública -, sendo devidos, vão incidir também, nesta medida, sobre os juros compensatórios, à taxa de 1% ao mês ou fracção – cfr. artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas).

Ou seja: se o sujeito passivo não cumprir a obrigação tributária no prazo de pagamento voluntário, passam a ser devidos juros de mora a favor da Fazenda Pública que são calculados sobre a dívida de imposto na qual, nos termos do artigo 35.º, n.º 8, da Lei Geral Tributária, se integram os juros compensatórios (que eventualmente sejam devidos).

Naturalmente, não há, para os juros indemnizatórios, disposição legal semelhante àquele n.º 8 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária. Sendo juros devidos a favor do contribuinte, em virtude de uma liquidação e subsequente desapossamento ilegais, não podem ser integrados numa dívida de imposto.

Do mesmo modo, devido à sua natureza, não podem tais juros moratórios - a favor da Fazenda Pública - incidir sobre juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

E também não é possível, nos preditos termos, que os juros de mora – a favor do contribuinte – incidam sobre os juros indemnizatórios, em face da sua idêntica função.

Aliás, tal função reparadora, ainda que atinente a factos geradores distintos, como se viu, é concretizada, nas duas espécies de juros, através da mesma taxa.

Com efeito, a Lei Geral Tributária não determina qual é a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo e o sistema fiscal prevê apenas duas taxas de juro: a taxa de juros legal de 4% ao ano, prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Esta taxa mais elevada que a devida nas restantes espécies de juros justifica-se pelo facto de estar em causa a violação da obrigação principal do "dever fundamental" de pagar impostos. Ao não cumprir a obrigação tributária no prazo de cumprimento voluntário, num momento em que a liquidação já foi efectuada e o montante em dívida é já certo, líquido e exigível, o contribuinte impede o Estado Fiscal de Direito de actuar, uma vez que este não pode "dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)" – CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

Ora, bem se vê que esta taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da predita violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento.

Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 20 de Outubro de 2004, processo n.º 01041/03, em que se decidiu que, "na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável

aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do CPT nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias".

Taxa de 4% que, dada a natureza das dívidas envolvidas, nos preditos termos, é também aplicável aos juros compensatórios (como determina expressamente o artigo 35.º, n.º 10, da Lei Geral Tributária) e aos juros indemnizatórios (por força da remissão expressa do artigo 43.º, n.º 4, do mesmo diploma legal).

Por fim, o artigo 560.º do Código Civil proíbe, por regra, o anatocismo.

Há, todavia, três situações em que o anatocismo é permitido, sendo que, em princípio, "só podem ser capitalizados os juros correspondentes ao período mínimo de um ano" – n.º 2 do dito artigo 560.º.

Assim, "para que os juros vencidos produzam juros [I] é necessária convenção posterior ao vencimento; pode haver também juros de juros, [II] a partir da notificação judicial feita ao devedor para capitalizar os juros vencidos ou proceder ao seu pagamento sob pena de capitalização" – n.º 1.

Contudo, [III] estas restrições "não são aplicáveis (…) se forem contrárias a regras ou usos particulares do comércio" – n.º 3.

Ora, no domínio do direito fiscal vigora o princípio da legalidade, *maxime* o princípio da tipicidade, o que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros ou efectuar a dita notificação judicial, uma vez que estas hipóteses não se encontram previstas nas leis tributárias.

Assim, está totalmente vedada pela lei a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros.

E não se diga que os juros indemnizatórios não são verdadeiros juros.

À míngua de uma definição legal, a doutrina desenvolveu o conceito de juro enquadrando-o na figura dos frutos civis, uma vez que são produzidos periodicamente por uma coisa (a obrigação de capital), sem prejuízo da sua substância, em consequência de uma relação jurídica.

Cfr. o artigo 212.º do Código Civil, Almeida Costa, *Direito das Obrigações,* Almedina, 10.ª edição, 2006, p. 749, Correia das Neves, *Manual dos Juros – Estudo Jurídico de Utilidade Prática*, Almedina, 3.ª Edição, 1989, p. 23, e Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil anotado*, Coimbra Editora, 1968, nota 1 ao artigo 559.º.

Concretizando a noção, Correia das Neves, *ibidem*, define juro "como um rendimento ou remuneração de uma obrigação de capital (previamente cedido ou devido a outro título), vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa (…) de remuneração e do tempo de privação", considerando que a obrigação de juros também se encontra prevista na lei para casos em que "não há prévia cedência de um capital, mas simples não cumprimento oportuno de uma obrigação imposta legalmente, embora esta seja ainda uma obrigação de capital pecuniário" (pp. 18-19).

E, ainda nestes últimos casos, se trata, bem vistas as coisas, de uma remuneração de capital, uma vez que é o seu desapossamento que está em causa.

Ora, os juros indemnizatórios gozam destas características e não é pelo facto de terem uma função reparadora que a sua natureza se altera, até porque "rigorosamente, todo o juro é compensatório (do uso legítimo do dinheiro, do atraso da prestação ou de outro facto)" - cfr. Vaz Serra, "Obrigação de Juros e Mora do Devedor", *in Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 55, pp. 111-112.

Não pode, pois, aceitar-se que os juros tenham outra natureza por terem uma função compensatória ou indemnizatória, uma vez que todas as espécies de juros partilham essa função e, se assim se entendesse, o regime do anatocismo seria absolutamente desprezível, já que não teria a que se aplicar (não haveria, então, "juros" sobre juros).

Finalmente, não se objecte, à tese exposta, com uma eventual inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, já que é diversa, como acima se acentuou, a natureza da dívida ao Estado para pagamento de impostos – cfr. Casalta nabais, *ob. cit.* – e a da dívida daquele ao contribuinte, situável no plano de qualquer outro débito a este.

Em suma: os juros moratórios não podem incidir sobre os juros indemnizatórios e a taxa daqueles é, como a destes, de 4% ao ano.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida - na parte em que decidiu que os juros moratórios incidem sobre os moratórios, pois que aqueles não são devidos, e na que decidiu que os juros moratórios eram devidos à taxa mensal de 1% pois que esta é de 4% ao ano -, mantendo-a no demais.

Custas pelos exequente e recorrente, na proporção do vencido, na instância e neste STA, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Falência. Reversão.

Sumário:

I — Partindo duma interpretação restritiva do n.º 3 do artigo 154.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência no sentido da sua inaplicabilidade ao processo de execução fiscal, decorre da conjugação do disposto nos n.ºs 1 e 6 do artigo 180.º do CPPT a admissibilidade da instauração de execução fiscal após a declaração de falência do executado, com a ressalva da mesma dever ser logo sustada e remetida para apensação ao processo de falência no caso de se reportar a créditos vencidos antes da declaração de falência.

II — Só na hipótese da execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência se encontra legitimado o respectivo prosseguimento até a sua extinção.

Processo n.º 887/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: José António Guimarães Pedroso.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, julgando procedente a oposição deduzida por José António Guimarães Pedroso, melhor identificado nos autos, na qualidade de responsável subsidiário da primitiva executada "Diamantino Carvalho Pedroso & C., Lda.", à execução fiscal n.º 1899-2000/01007556, a correr seus termos no Serviço de Finanças de Valongo 1, por dívidas de IRC relativas aos anos de 1994, 1995 e 1996, no valor de € 30.899,91, declarou extinta a instância executiva, por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do art. 287.º, alínea e) do CPC.

Formula as seguintes conclusões:

1. A dívida exequenda diz respeito a IRC dos anos de 1994, 1995 e 1996, no montante global de € 30.899,81.

2. O processo executivo n.º 1899-2000/0100755.6 foi instaurado em 02/12/1999.

3. A devedora originária foi declarada falida em 17/04/1997, por sentença transitada em julgado e proferida no processo n.º 199/97, que correu termos no Tribunal Judicial de Valongo.

4. O oponente foi citado da reversão em 17/11/2003.

5. É legalmente admissível a instauração de uma execução fiscal com base em título executivo do qual conste como devedor uma sociedade extinta, como é o caso em apreço, quando esteja subjacente um acto tributário de liquidação relativo a factos tributários ocorridos antes dessa extinção.

6. Poderá acontecer que, posteriormente à data da declaração da falência, possam continuar a ser liquidadas novas dívidas, originadas em factos anteriores a essa data e, consequentemente, alheias a qualquer intervenção do liquidatário judicial, cuja cessação de funções poderá ter ocorrido (art. 138º CPEREF).

7. Tais processos, respeitantes a créditos vencidos após a declaração de falência, prosseguem os ulteriores termos até à sua extinção, em igualdade de circunstâncias com os aqueles que, remetidos para apensação à falência, são posteriormente devolvidos, cfr. art. 180.º, n.ºs 1 e 6 do CPPT

8. Legitimada a instauração do processo, é de concluir pela legitimidade do chamamento à execução, em sede de reversão, do oponente na qualidade de gerente de direito e responsável subsidiário da devedora originária no período a que respeitam as dívidas.

9. Esta circunstância impedia, por isso, que fosse chamado à execução o liquidatário judicial, pelo que não ocorre a pretendida nulidade da falta de citação do liquidatário judicial.

10. Consequentemente, não poderá ser julgada extinta a instância executiva por inutilidade superveniente da lide, pois esta circunstância acarreta, desde logo, a impossibilidade de renovação do processo, apesar de sanadas as irregularidades ou vícios processuais, constituindo um caso julgado formal.

11. Ainda que, por mera cautela de patrocínio, se admita que existe a nulidade insanável, consistente na falta de citação do liquidatário judicial, então, por maioria de razão, se deverá admitir que estamos perante a excepção dilatória da ilegitimidade do oponente, a qual conduziria à absolvição da instância, e que, embora não conhecendo do mérito da causa, possibilitaria a propositura de uma nova acção com o mesmo objecto.

12. Ora, os termos em que a douta sentença decidiu julgar a presente oposição contraria frontalmente as normas legais em vigor, designadamente o disposto nos artigos 288º, n.º 1, alínea e), 289º, 494.º alínea e), 659º, n.º 2, todos do CPC, e o n.º 6, do art. 180º do CPPT.

2- O recorrido José António Guimarães Pedrosa contra-alegou no sentido da confirmação da sentença recorrida e em que, designadamente, defende que a execução fiscal não deveria ter sido instaurada, atento o disposto no artigo 154.º, n.º 3 do DL n.º 132/93, mas ainda que assim se não entendesse, nos termos do artigo 264.º, n. 1 do CPT (artigo 180, n. 1 do CPPT), deveria ser logo sustada e apensa ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamaria o pagamento dos respectivos créditos.

3- O Ex.mo Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: Alega a recorrente que é legalmente admissível a instauração de uma execução fiscal com base em título executivo do qual conste como devedor uma sociedade extinta, como é o caso em apreço, quando esteja subjacente um acto tributário de liquidação relativo a factos tributários ocorridos antes dessa extinção.

E que legitimada a instauração do processo, é de concluir pela legitimidade do chamamento à execução, em sede de reversão, do oponente na qualidade de gerente de direito e responsável subsidiário da devedora originária no período a que respeitam as dívidas.

Fundamentação:

Afigura-se-nos que carece de razão.

O recurso não merece provimento, como aliás bem demonstra o recorrido nas suas contra-alegações de fis.204 e segs.

De notar que a execução foi instaurada em 02.12.1999, mais de dois anos após a declaração de falência, que as dívidas são anteriores a esta e que o oponente foi citado como executado revertido em 17.11.2003.

Logo na sequência da instauração da execução deveria ter sido citado o liquidatário judicial, e não foi.

Não tem, pois, qualquer cabimento o argumento da recorrente no sentido de que a circunstância do chamamento do oponente na qualidade responsável subsidiário para os termos da execução — em 2003, repete-se — impedia, por isso, que fosse chamado á execução o liquidatário judicial (conclusões 6 e 7).

De resto a recorrente parte de uma petição de princípio.

Parte do principio de que estava legitimada a instauração da execução quando não estava.

À data em que e foi instaurada a execução já a falência havia sido declarada há mais de dois anos e as dívidas exequendas são anteriores a esta.

Portanto não se verifica a hipótese a que aludem os acórdãos citados pela recorrente que é precisamente a contrária, ou seja de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência.

Termos em que somos de parecer que deve ser julgado improcedente o recurso, confirmando-se o julgado recorrido.

4-Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5- A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

- Por dívidas de IRC relativas aos anos de 1994, 1995 e 1996, no valor global de 30.899,81 euros, da executada "Diamantino Carvalho Pedroso & Ca Lda" foi instaurado o processo executivo n.º 1899-2000/O 1007556.

- A executada foi declarada falida com efeitos a partir de 21 de Abril de 1997.

- A execução, onde o ora oponente foi declarado responsável subsidiário, foi instaurada em 2 de Dezembro de 1999.

- O ora oponente foi citado como executado revertido em 17.11.2003.

6- A sentença sob recurso, após ponderar que nos termos do artigo 154.º, n.º 3 do CPEREF não se podem instaurar execuções contra o falido, alicerçou a sua decisão, em suma, no facto da execução fiscal em causa nos autos, relativa a créditos vencidos antes da declaração de falência da sociedade executada, ter sido instaurada em momento posterior a essa data e, em razão disso, a falta de citação do liquidatário judicial, como impõe o artigo 156.º do CPPT, seria geradora de uma nulidade insanável nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea a) e 2 do mesmo diploma, circunstância essa que tomaria a lide impossível, dessa forma julgando procedente a oposição deduzida.

Por sua parte, inconformada com essa decisão, a Fazenda Pública vem defender na sua alegação de recurso a admissibilidade da instauração da execução fiscal e respectivo prosseguimento até à sua extinção, assim se legitimando o chamamento do oponente à execução, em sede de reversão e impedindo o chamamento do liquidatário judicial.

Mais alega que, a ocorrer nulidade insanável, a ilegitimidade do oponente configuraria uma excepção dilatória que conduziria à absolvição da instância e não à extinção da instância executiva.

Vejamos.

Constitui jurisprudência firme deste Supremo Tribunal o entendimento de acordo com o qual, partindo de uma interpretação restritiva da disposição constante do artigo 154.º, n.º 3 do CPEREF no sentido da sua inaplicabilidade ao processo de execução fiscal, se torna admissível a instauração de uma execução fiscal após a declaração de falência da executada, com a ressalva da mesma dever ser logo sustada e remetida para apensação ao processo de falência no caso de se reportar a créditos vencidos antes da declaração de falência (cfr. acórdãos de 15-11-06, 29-11-06 e de 12-03-03, nos recursos n.ºs 625/06, 603/06 e 1975, já citados pela recorrente Fazenda Pública e que, como afirma o Ministério Público no seu parecer, não abona a sua posição).

Só na hipótese da execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência se encontra legitimado o respectivo prosseguimento até à sua extinção.

Aliás, tal entendimento recebe total respaldo na conjugação dos n.ºs 1 e 6 do artigo 180.º do CPPT (no mesmo sentido já dispunha o artigo 264.º do CPT).

A este propósito se deixou expresso no acórdão acima referenciado de 15-11-06, no recurso n.º 625/06 "*-Assim, é possível legalmente a instauração da execução fiscal, após a declaração de falência, mas para imediata sustação e avocação pelo Tribunal Judicial e apensação àquele processo- artigos 180.º, n.º 1 e 2, do CPPT e 154.º, n.º 3 do CPEREF, ou, tratando-se de créditos vencidos, após a declaração de falência, prosseguindo a execução mas apenas se forem penhorados bens ali não apreendidos"*.

No mesmo sentido escreve Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5ª edição, 2.º volume, na anotação 7º ao artigo 180 do CPPT, fls 232 e seguinte: *"No n.º 1 do artigo 180.ºpermite-se a instauração de novos processos de execução fiscal, mas determina-se também a sua sustação logo após a instauração. No entanto, no n.º 6 deste artigo, estabelece-se que, relativamente aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa não se aplica o disposto neste artigo, seguindo o processo os seus termos normais. Trata-se de um regime especial para os processos de execução fiscal, pois nos artigos 29.º e 154.º, n.º 5 do CPEREF e no artigo 88.º do GIRE determina-se a suspensão de todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património e proíbe-se a instauração de novas execuções"*

Na situação em apreço, tendo sido a executada declarada falida a partir de 21 de Abril de 1997 e reportando-se as dívidas de IRC aos anos de 1994, 1995 e 1996 (ver matéria de facto fixada na sentença) dúvidas não restam de que, pese embora a instauração seja admissível, a execução fiscal deveria ter sido logo sustada e remetido o respectivo processo ao tribunal onde corria termos o processo de falência a fim do Ministério Público reclamar o pagamento dos respectivos créditos-cfr n.ºs 1 e 2 do artigo 180.º do CPPT.

Ora, a verdade é que não foi isso que sucedeu.

Como assim, não tendo sido sustada a execução fiscal logo após a sua instauração, os actos processuais executados na sua ulterior tramitação consubstanciam violação do disposto nos n.ºs 1, 2 e 6 do art. 180.º CPPT, o que ocasiona a respectiva nulidade e, por via disso, se apresenta como ilegal a reversão que foi feita na execução fiscal contra o ora recorrido.

A imperatividade da sustação imediata da execução fiscal instaurada após a declaração de falência e as consequências daí decorrentes precedem e prejudicam a relevância do conhecimento da questão da verificação de uma nulidade insanável como resultado da falta de citação do liquidatário judicial, como foi feito na sentença-artigos 156.º e 165.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Pelo exposto, embora com fundamentação diversa como resulta do que acima se disse, bem se andou na sentença sob recurso ao julgar procedente a oposição deduzida.

Insurge-se ainda a representante da Fazenda Pública contra o segmento decisório da sentença que declarou a extinção da instância executiva, por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 287.º, alínea c) do CPC, antes defendendo que, a existir nulidade insanável, a mesma conduziria à absolvição da instância em decorrência da excepção dilatória da ilegitimidade do oponente.

Entendeu a sentença recorrida que a nulidade insanável decorrente da invocada falta de citação do liquidatário judicial tornaria impossível o prosseguimento da lide.

Revestindo embora o processo de execução fiscal natureza judicial (artigo 103.º, n.º 1 da LGT), não se crê que no caso "sub judicio" a instância executiva se tenha extinto"*ab initio"* por impossibilidade da lide, apenas se extinguindo no que ao oponente respeita.

Na verdade, da ilegalidade consubstanciada no prosseguimento da execução decorre tão só a nulidade dos actos processuais executados posteriormente, não afectando, como é evidente, essa instauração.

Em face disso, a instância executiva, embora vendo sustada a respectiva tramitação, não se extingue nem a lide se torna impossível, antes devendo ser objecto de remessa para o processo de falência, onde os créditos serão reclamados.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida na parte em que julga procedente a oposição com a fundamentação acima

aduzida, assim devendo a execução ser apensada à falência, e revogando-se quando declara extinta a instância executiva, por impossibilidade superveniente da lide.

Custas a cargo da recorrente e recorrido na proporção do respectivo decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

IRC. Dupla tributação. Rendimentos obtidos por entidades não residentes. Prova da residência. Retenção na fonte.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e França (aprovada para ratificação pelo DL 105/71, de 26 de Março) e entre Portugal e a Alemanha (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.

II — Só que, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro), quando não fosse efectuada, até ao momento de entrega do imposto, a prova de que, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

III — Tal interpretação não viola as referidas convenções internacionais, nem os artigos 8.º e 103.º da CRP, e muito menos os artigos 4.º e 11.º do EBF, pois as medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária).

IV — Estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, o facto gerador do imposto devido considera-se verificado na data em que ocorre a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8 do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular, não bastando a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surja a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não residente.

Processo n.º 888/07-30.
Recorrente: Joaquim Duarte Urmal & Filhos, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Joaquim Duarte Urmal e Filhos, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida

contra a liquidação adicional de IRC não retido na fonte, relativo aos anos de 2003 e 2004, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) A empresa ora recorrente procedeu, nos exercícios de 2003 e 2004, a pagamentos de serviços que lhe foram prestados pelas empresas **SARL FB INTERNACIONAL e EURL CBEC**, ambas com sede em França, e ainda pela empresa **DOMINIQUE PFEUFFER**, com sede na Alemanha;

B) Aquando do pagamento dos referidos serviços, a empresa ora recorrente não procedeu a qualquer retenção na fonte de IRC, na medida em que, ao abrigo do disposto no artigo 7.º das Convenções destinadas a eliminar ou atenuar a dupla tributação celebradas entre Portugal e a França e entre Portugal e a Alemanha, tais rendimentos não poderiam ser tributados em Portugal;

C) Aquando do exercício do seu direito de audição relativamente ao projecto de conclusões do relatório da acção de inspecção, a impugnante entregou as declarações exigidas pelas autoridades fiscais portuguesas, relativas a cada um dos referidos exercícios;

D) Não obstante o exposto, na sentença recorrida entendeu-se que os pagamentos efectuados às entidades **SARL FB INTERNACIONAL, EURL CBEC** e **DOMINIQUE PFEUFFER** deveriam ter sido sujeitos a retenção na fonte, na medida em que tais três entidades não haviam demonstrado, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do Código do IRC, na redacção então vigente, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, que eram residentes em França e na Alemanha, sendo, assim, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, o ora recorrente responsável pelo imposto não retido e respectivos juros;

E) Tal entendimento viola o disposto nas referidas convenções internacionais, na medida em que conduz à impossibilidade de um residente noutro Estado contratante, com o qual Portugal haja celebrado uma convenção (e à qual se encontra vinculado), beneficiar, com base no alegado incumprimento, à data do pagamento dos rendimentos, de requisitos formais, que apenas se encontram previstos na lei interna nacional (que não na referida convenção), do regime substantivo previsto nos referidos instrumentos de direito internacional;

F) Tal entendimento viola ainda o disposto no n.º 2 do artigo 4.º e no artigo 11.º, ambos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, segundo os quais o reconhecimento dos benefícios fiscais tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal respectivo, pelo que o nascimento desse direito deve reportar-se sempre ao momento da verificação histórica dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento;

G) A sentença recorrida, ao defender uma interpretação do disposto nos n.ºs 2 a 5 do artigo 90. º do Código do IRC, na redacção vigente à data a que se reportam os factos dos autos, desconforme aos tratados internacionais assinados por Portugal (mais concretamente, aos artigos 7.º da convenção sobre dupla tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha e entre Portugal e a França), à Constituição da República Portuguesa (mais concretamente, aos seus artigos 8.º e 103.º, n.º 2) e aos princípios estruturais do sistema fiscal português consagrados nos artigos 4.º e 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, deverá ser revogada, e como tal, anulado o acto de liquidação de IRC e juros, na parte em que se refere a retenções de IRC não efectuadas, em 2003 e 2004, pela ora recorrente às entidades **SARL FB INTERNACIONAL, EURL CBEC** e **DOMINIQUE PFEUFFER**;

H) Durante o ano de 2003, a empresa ora recorrente contabilizou, numa conta de custos, o montante de Euros 64.320,00 referente a comissões que lhe foram facturadas pela empresa **INTERNATIONAL AUDITOR ACCOUNTANT**, sedeada nos Emirados Árabes Unidos, apenas sujeitando a retenção na fonte de IRC o valor das comissões pagas à entidade não residente;

I) Na sentença recorrida, entendeu o Meritíssimo Juiz *a quo* que bastaria a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente, para que para esta surgisse a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela referida entidade não residente;

J) A sentença recorrida violou, por isso, o regime constante dos artigos 88.º, n.º 6 do Código do IRC, dos artigos 98.º e 101.º do Código do IRS, e, em particular, do n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei 42/91, de 22 de Janeiro (que disciplina o regime de retenções na fonte de IRS) – aplicável *ex vi* o artigo 88.º, n.º 6 do Código do IRC -, segundo o qual a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre, relativamente a rendimentos de prestações de serviços, nomeadamente, das provenientes de intermediação na celebração em quaisquer contratos, apenas aquando do pagamento ou da colocação dos rendimentos ao seu titular;

L) A sentença recorrida deverá, por isso, ser revogada, e como tal, anulado o acto de liquidação de IRC e juros, na parte em que se refere a retenções de IRC, não efectuadas, em 2003, pela ora recorrente à entidade **INTERNATIONAL AUDITOR ACCOUNTANT.**

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece parcial provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1- Em 24.07.2006, foi efectuada a liquidação adicional de IRC relativamente ao exercício de 2003, na qual foi efectuado o apuramento das retenções na fonte e de juros compensatórios relativamente a rendimentos de prestações de serviços pagos pela impugnante, os quais resultaram de correcções efectuadas à Declaração Modelo 30 por si apresentada constante do "print informático" de fls. 12, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, tendo sido notificado daquela liquidação - cfr. "print informático" do Doc. de Cobrança de fls. 136 e doc. de emissão de nota de liquidação, de fls. 148, do P.A. apenso.

2- Em 24.07.2006, foi efectuada a liquidação adicional de IRC relativamente ao exercício de 2004, na qual foi efectuado o apuramento das retenções na fonte e de juros compensatórios relativamente a rendimentos de prestações de serviços pagos pela impugnante, os quais resultaram de correcções efectuadas à Declaração Modelo 30 por si apresentada constante do "print informático" de fls. 13, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, tendo sido notificado daquela liquidação - cfr. "print informático" do Doc. de Cobrança de fls. 150 e doc. de emissão de nota de liquidação, de fls. 160, do P.A. apenso.

3- A liquidação referida em 1 e 2 teve por base as conclusões resultantes da acção de inspecção tributária com correcções efectuada à impugnante constante de fls. 4, devidamente notificado por carta registada com aviso de recepção enviada em 05.07.2006, e fundamentada no Relatório e Anexos elaborado pelos serviços de fiscalização tributária de fls. 5 a 19, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido e do qual consta, designadamente: "… Em 2003 a empresa contabilizou na conta 62228 o montante de 64.320,00 € referente a comissões facturadas … as quais não foram incluídas na declaração modelo 30 e sobre as quais efectuou retenção na fonte de 15% apenas sobre o montante de 7.350,00 € … para que o sujeito passivo possa beneficiar da redução de taxa … terá que apresentar o formulário … devidamente preenchido e certificado … pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência … dentro do prazo estabelecido no n.º 4 do art.º 90.º do CIRC … até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto … dado que apresentou os referidos formulários apenas em 2006 não pode beneficiar da dispensa de retenção na fonte …". – cfr. Ofício de fls. 46 e correspondência postal de fls. 47 e 48 do P.A. apenso.

4- O relatório referido em 2 foi precedido da elaboração do projecto de conclusões, devidamente notificado ao impugnante, o qual veio a exercer o direito de audição constante de fls. 20 a 32, o qual foi apreciado na fundamentação da decisão referida supra, nos termos constantes de fls. 8 e 9 do P.A. apenso.

5- Dá-se aqui por reproduzido o Formulário Modelo 12 de pedido de aplicação de convenção para evitar a dupla tributação, constante de fls. 34 a 45 do P.A. apenso.

6- Dá-se aqui por reproduzido o "extracto de conta de comissões" de fls. 14 e facturação efectuada pela empresa "International Auditor & Accountant" à impugnante e Declaração de Retenção na Fonte a não residente – cfr. fls. 64 dos autos e fls. 15 a 19 do P.A. apenso.

III – São duas as questões objecto do presente recurso: 1- Saber se os rendimentos pagos pela recorrente a entidades não residentes em Portugal estavam ou não sujeitos a retenção na fonte em sede de IRC; 2- Saber se basta a simples contabilização, a título de custos, de uma factura emitida a favor da recorrente por entidade não residente em Portugal para que surja a obrigação desta reter o correspondente IRC sobre o valor facturado ou se, pelo contrário, a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre apenas aquando do pagamento ou colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

1- Quanto à primeira dessas questões, sustenta a recorrente, nas suas alegações de recurso, que aquando do pagamento dos referidos serviços não procedeu a qualquer retenção na fonte de IRC na medida em que, ao abrigo do disposto no artigo 7.º das Convenções destinadas a eliminar ou atenuar a dupla tributação celebradas entre Portugal e a França e entre Portugal e a Alemanha, tais rendimentos não poderiam ser tributados em Portugal.

Pelo contrário, na sentença recorrida entendeu-se que os pagamentos efectuados pela ora recorrente às entidades em causa deveriam ter sido sujeitos a retenção na fonte de IRC porquanto estas não haviam demonstrado, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, que eram residentes em França e na Alemanha, pelo que a recorrente era assim responsável pelo imposto não retido e respectivos juros.

Este entendimento, segundo a recorrente, violaria, porém, o disposto nas referidas convenções internacionais e ainda o disposto no n.º 2 do artigo 4.º e no artigo 11.º, ambos do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os artigos 8.º e 103.º, n.º 2 da CRP.

Não tem, contudo, razão a recorrente quanto a esta questão. Senão, vejamos.

Na verdade, dispõem os artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e França (aprovada para ratificação pelo DL 105/71, de 26 de Março) e entre Portugal e a Alemanha (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.

No caso em apreço, não há dúvida que os pagamentos efectuados pela recorrente se referem a prestações de serviços efectuadas por entidades não residentes com domicílio fiscal em países com os quais Portugal celebrou convenções para evitar a dupla tributação (França e Alemanha).

Só que, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro), quando não fosse efectuada a prova de que, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

Sendo certo que, como ela própria admite, a recorrente apenas apresentou documentos comprovativos da residência fiscal das empresas que lhe prestaram os serviços aquando do exercício do seu direito de audição relativamente ao projecto de conclusões do relatório da acção de inspecção, ou seja, em momento posterior ao determinado pelo artigo 90.º, n.º 4 do CIRC.

Razão por que tal prova não foi considerada pela Administração Fiscal e esta passou a exigir à recorrente o imposto não retido.

Entendimento que a recorrente alega, então, violar as citadas convenções internacionais e o disposto nos artigos 8.º e 103.º da CRP.

Sucede que não são as referidas convenções que regulamentam os procedimentos a observar para a comprovação dos pressupostos legais da sua aplicação e de que depende a exclusão de incidência do imposto.

Pelo contrário, são as próprias convenções que prevêem ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da convenção (artigo 30.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França - DL 105/71, de 26/3), estabelecendo uma série de requisitos que hão-de ser comprovados pelos Estados contratantes.

É, pois, assim a estes que incumbe verificar se o beneficiário da exclusão de incidência de imposto provou ou não estar em condições de beneficiar da aplicação da Convenção.

Ora, estabelecendo o n.º 4 do artigo 90.º do CIRC que essa prova tem de ser feita até ao momento de entrega do imposto, o que não sucedeu neste caso, é óbvio que é legítimo à AF exigir tal imposto ao substituto tributário, responsável pela retenção que não foi efectuada, sem que tal actuação viole de alguma forma as convenções internacionais que Portugal assinou e às quais está subordinado e, muito menos, a CRP, designadamente os artigos mencionados.

Como do mesmo modo a interpretação que a sentença recorrida fez do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC não viola os artigos 4.º e 11.º do EBF, como pretende a recorrente, com o fundamento de que o reconhecimento dos benefícios fiscais tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal, pelo que o nascimento desse direito se deve reportar sempre ao momento da verificação dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento.

Só que esquece a recorrente que as medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária – artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do EBF) – v. também neste sentido Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, 1998, vol. 1, pág. 334.

Tratando-se, com efeito, de situações de exclusão de incidência de imposto destinadas a evitar ou minorar os efeitos do concurso real entre normas de vários ordenamentos jurídicos incidindo sobre as mesmas manifestações de riqueza, não lhes é, pois, aplicável o disposto nos citados normativos do EBF.

Improcede, por isso, toda a argumentação da recorrente quanto a esta questão.

2- Quanto à segunda questão enunciada, alega a recorrente ter a sentença recorrida violado o regime constante dos artigos 88.º, n.º 6 do CIRC, 98.º e 101.º do CIRS e 8.º, n.º 2 do DL 42/91, de 22 de Janeiro, segundo o qual a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre, relativamente a rendimentos de prestações de serviços, nomeadamente, das provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, apenas aquando do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

E, nesta parte, não há duvida que a recorrente tem razão.

Com efeito, como se disse já no acórdão deste STA de 26/6/2002, proferido no recurso 26811, «*os impostos assentam, essencialmente, na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. Logo, o que conta é o momento em que se obtém o rendimento ou a utilização do rendimento, pois só aí é que existe capacidade contributiva. Seria inconstitucional exigir um imposto a quem não tem capacidade contributiva por não dispor do rendimento*».

Este pressuposto da tributação que assenta na capacidade contributiva mostra-se, de resto, consagrado no artigo 4.º da LGT.

Além de que, não obstante as retenções na fonte terem quase sempre a natureza provisória de imposto por conta do devido a final, tal nem sucede no caso em apreço em que se trata de uma situação em que o titular dos rendimentos é uma entidade não residente que não tem estabelecimento estável em

território português a que os rendimentos sejam imputáveis, pelo que a retenção aqui até tinha carácter definitivo (artigo 88.º, n.º 3, alínea b) do CIRC).

E, assim sendo, estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, faz todo o sentido que o facto gerador do imposto devido se considere verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8 do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

Não bastando, como se entendeu na sentença recorrida, a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surgisse a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não residente.

Nesta parte, não pode, por isso, manter-se a sentença recorrida.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento parcial ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento em que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação adicional de IRC, do ano de 2003, referente à não retenção na fonte deste imposto sobre facturas contabilizadas como custos mas não pagas pela recorrente, no montante de € 56.970,00, e confirmando-a no demais, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial deduzida daquela liquidação, anulando-se esta com todas as consequências legais.

Custas pela recorrente, na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 31 de Janeiro de 2008.

Assunto:

Iva. Importação. Documento falso. Direito à dedução.

Sumário:

A adulteração da factura comercial que permite a realização de uma importação prejudica o exercício do direito de dedução, apesar de o sujeito passivo ter pago o IVA devido e a declaração de importação não sofrer de qualquer outro vício.

Processo n.º 902/07-30.
Recorrente: Ecoleather-Indústria e Comércio de Curtumes Unipessoal, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Ecoleather – Indústria e Comércio de Curtumes Unipessoal, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IVA relativo a 2002.

Fundamentou-se a decisão em que a dedução do imposto não era possível, uma vez que a factura fora adulterada e os custos nela mencionados haviam sido suportados por outra sociedade.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º - Não foi intenção nem prática da recorrente ocultar ou sublimar a matéria de facto em apreço.

2º - A recorrente pretende do Tribunal a composição da sua relação jurídica naquilo que tem de conflituante, na perspectiva de que prevaleça o valor primordial subjacente à Justiça.

3º - Isto em função da Lei e da sua aplicação e na perspectiva da integração do resultado que há-de relevar da correcta interpretação dos procedimentos e sua transparência.

4º - A postura do contribuinte, pelo facto de o ser, é convergente com o Bem Comum, ao qual adere, sendo este o pressuposto da actividade da Administração Fiscal.

5º - A obrigação fiscal em apreço não é de natureza contratual, é de natureza impositiva... mas quando, na prática, a obrigação resulta injusta, infundada ou desproporcionada, é o Tribunal que dirime o conflito na busca do equilíbrio que deve ser reposto.

6º - No caso em apreço, está enquadrada a incidência do Imposto como determina a Lei - A importação de bens que não é questionada.

7º - A esse facto jurídico seguiu-se a operação de liquidação, através de despachante oficial, o que também é facto que não é posto em causa.

8º - Depois e com vista a ultrapassar dificuldades de natureza burocrática, a operação foi cedida à impugnante e por esta assumida, como de facto foi evidenciado.

9º - E não houve conflito inter partes e não deixou de ser cumprida a obrigação fiscal.

10º - Assiste à recorrente, em virtude da operação efectuada, o direito à dedução do IVA, isto pela razão objectiva em virtude do facto ocorrido (artigo 1º do CIVA).

11º - A operação foi escriturada e não foi, por isso, posta em causa a sua factualidade, nem pela Inspecção Tributária nem pela douta decisão do Tribunal e sua fundamentação.

12º - O Estado, ao não aceitar ou não permitir a dedução, comete uma falta que se traduz em acção de enriquecimento sem causa, ao receber duas vezes o mesmo imposto.

13º - O que a manter-se seria uma pura arbitrariedade, na medida em que não pode negar a evidência da importação nem o direito a dedução.

14º - Também não pode nem deve reter para si um valor que lhe não pertence.

15º - E que aliás arrecadaria arbitrariamente e sem fundamento e a que nem sequer corresponderia um procedimento de natureza contra-ordenacional ou outra e sem previsão legal para tal comportamento.

16º - Por outro lado, a natureza comercial e económica da operação em causa é um facto que se desenvolveu e consumou na esfera jurídica da Impugnante/Recorrente.

17º - A decisão/acórdão em que o Sr. Juiz "a quo" também suporta a sua decisão, integra uma dimensão diferente da realidade.

18º - Ali, como está evidenciado, ou estamos perante uma não operação, na medida que as facturas em causa ou documento equivalente em causa titulavam "nada"....

19º - ou as facturas sobre as quais se pretendia deduzir o IVA não respeitavam aos interesses do contribuinte... tratando-se de um sofisma...

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por o fundamento da sentença – a factura não ter sido passada na forma legal, como obriga o artigo 19.º, n.º 2 do CIVA – não ter sido atacado nas alegações de recurso.

E, corridos os vistos leais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1. A impugnante foi submetida a uma acção de fiscalização externa que decorreu entre os dias 1 de Junho de 2005 e 21 de Setembro do mesmo ano.

2. No âmbito dessa acção de fiscalização externa foi elaborado o relatório da inspecção junto a fls. 20 do apenso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3. Nos exercícios de 2001 e 2002 a impugnante assumia a firma de "José Frazão, Lda".

4. Com referência à liquidação impugnada, consta do relatório, o seguinte: Foi efectuada notificação à Ecoleather, no dia 14 de Julho de 2005, cujo ponto 2 seguidamente se transcreve:

"No que concerne às importações contabilizadas no diário "32 - Importações" apresentar todos os impressos de Liquidação (I. L's) com o respectivo carimbo do controlo da Estância Aduaneira, bem como originais de todas as facturas de aquisição das mercadorias e/ou quaisquer documentos que justifiquem a isenção de IVA das operações". No dia 11 de Agosto de 2005, e relativamente à questão colocada, alegou a Ecoleather o que seguidamente se transcreve: "...Quanto à factura n.º 1011 de 10 de Novembro de 2002, emitida pela Ansley Services, LLC a mesma foi inicialmente emitida à ordem de Valpiel Lda que não tendo conta aberta na Alfândega, endossou, para aquele efeito, os documentos da mercadoria à José Frazão Unipessoal, Lda. O pagamento da mercadoria foi feito pela Valpiel, Lda. A Ecoleather não apresentou o original da factura de aquisição da mercadoria, não obstante ter sido notificada para o efeito...»

5. A administração fiscal considerou que a aquisição não foi efectuada pela Ecoleather, mas sim pela Valpiel. E assim, foi contabilizado como compra, e dedutível consequentemente como custo, o montante de € 62.927,72 e IVA de €11.900,68.

6. Mas a Administração Fiscal não considerou a operação devidamente documentada, pelo que «...não será de aceitar esta "importação" como custo fiscal, pelo que será acrescido ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo o montante de € 62.927,72. São devidos juros compensatórios nos termos do artigo 89º do Código do IVA...» (pp. 56 do relatório cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

7. Desta correcção resultou a liquidação impugnada, junta a fls. 9 destes autos cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

8. Os documentos inerentes aos bens importados foram endossados à Ecoleather Lda/José Frazão, pela sociedade Valpiel.

9. Obtida a cópia da factura original, a mesma foi alterada, passando a figurar nela a José Frazão - Unipessoal, Lda.

10. Quem pagou os bens importados foi a Valpiel.

11. A impugnante, por seu turno, contabilizou os pagamentos efectuados à Valpiel com base em documento interno n.º 321101, como consta do quadro de fls. 56 do relatório da inspecção, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a recorrente podia, ou não, ter contabilizado como IVA dedutível o montante de € 11.900,68.

Mas, antes, há que analisar a questão suscitada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público que emitiu parecer no sentido de não ter sido atacado o fundamento da sentença recorrida – a factura não ter sido passada na forma legal.

Efectivamente, a recorrente não ataca, de forma específica, nas suas conclusões, este fundamento da decisão, limitando-se a afirmar que em causa está uma importação de bens – conclusão 5.ª – e que a operação lhe foi cedida e por si assumida – conclusão 8.ª -, pelo que – conclusão 10.ª – "assiste à recorrente, em virtude da operação efectuada, o direito à dedução do IVA".

Explicitando, contudo, nas alegações de recurso (fls. 4 e 5) que apesar de a "factura [ter sido] emitida em nome da Valpiel", "foi de modo legítimo que (…) se tornou proprietária dos bens importados", tendo sido para ela "que foram transmitidos os ónus de, ao adquirir tais bens, os pagar e suportar os seus encargos na íntegra", pelo que, neste recurso de revista, vem defender "que o espírito do artigo 19º do CIVA, mais do que exigir facturas ou documentos equivalentes, *in se*, pretende exigir a certeza da existência de operação de importação que, aliás, é, por natureza, suportada em documentos que corporizam ou materializam a operação de importação".

Quer, pois, uma vez que efectivamente efectuou uma importação e pagou o IVA devido, exercer o direito à dedução, apesar dos eventuais vícios da factura.

E, assim sendo, deve este STA conhecer do mérito do recurso.

Quanto ao Direito à Dedução:

Como é sabido, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional – artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Nos termos do artigo 19.º, n.º 1, deste diploma, para apuramento do imposto devido os sujeitos passivos deduzem, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o imposto devido ou pago anteriormente, nomeadamente, na aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos - alínea *a*) - ou na importação de bens – alínea *b*).

Contudo, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, "só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal, bem como no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo".

Isto é: para evitar a fraude fiscal, o legislador determinou que só seria dedutível o imposto mencionado em facturas, documentos a estas equivalentes passados em forma legal ou no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, e desde que tais documentos estivessem em nome e na posse do sujeito passivo.

E, atento aquele objectivo, o legislador foi especialmente exigente – n.º 6 do dito artigo 19.º: "para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passados em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previstos no artigo 35.º". Todas as formalidades constantes deste artigo são, pois, para este efeito, substanciais.

A factura ou documento equivalente deve ser emitida pelo sujeito passivo "por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhe sejam efectuados antes da data de transmissão de bens ou prestação de serviços" – artigo 28.º, n.º 1, alínea *b*), do CIVA.

Todavia, na importação de bens, o sujeito passivo não é quem fornece o bem mas, antes, "as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens" – artigo 2.º, n.º 1, alínea *b*), do CIVA.

Assim, quando o imposto incide sobre uma importação, aquele artigo 35.º não é directamente aplicável, pois que não há, aqui, lugar à emissão de factura ou documento equivalente.

No entanto, não há motivo para que as mesmas preocupações - no sentido de evitar a fraude fiscal - não sejam também válidas quando o facto tributário é uma importação.

Neste caso, o documento que atesta a existência do facto tributário – a declaração de importação da qual faz parte o recibo de pagamento de IVA -, autêntico por natureza, uma vez que é emitido pela Administração Fiscal, não se pode basear em documentos falsos ou adulterados.

Nos autos, está em causa uma importação realizada por José Frazão Unipessoal, Lda., firma que, nos exercícios de 2001 e 2002, foi utilizada pela empresa Ecoleather – Indústria e Comércio de Curtumes Unipessoal, Lda., ora recorrente – cfr. fls. 23 do processo administrativo apenso.

Esta importação teve por base a "factura n.º 1011, de 10 de Novembro de 2002, emitida pela Ansley Services, LLC, [que] (…) foi inicialmente emitida à ordem de Valpiel, Lda.". Todavia, esta sociedade não pôde proceder à importação, uma vez que não tinha "conta aberta na alfândega, [pelo

que] endossou, para aquele efeito, os documentos da mercadoria à José Frazão Unipessoal, Lda." – cfr. pontos 4 e 8 do probatório.

Tal «endosso» visou, de acordo com a recorrente, evitar a deterioração dos bens importados ou, pelo menos, o retardamento da sua transformação (fls. 5 das alegações de recurso), sendo que, dentro da relação contratual/comercial existente entre as duas sociedades, "a operação de importação foi transmitida, na íntegra, da Valpiel" para si. Consequentemente foi "transmitido o ónus de, ao adquirir tais bens, os pagar e suportar os seus encargos e na íntegra".

Mas, independentemente desta relação contratual/comercial, para desalfandegar os produtos a recorrente carecia de um título. Pelo que, "obtida cópia da factura original, a mesma foi alterada, passando a figurar nela a José Frazão Unipessoal, Lda." – cfr. ponto 9 do probatório -, assim se concretizando o dito «endosso».

Tal alteração era visível e ficou anotada a fls. 55 do Relatório de Inspecção (fls. 67-a do apenso): "o tipo de letra constante na designação do cliente é completamente distinta do tipo de letra patente no resto do documento".

Conforme consta da decisão recorrida (a fls. 64), uma testemunha "confirmou o endosso de uma firma para outra por a Valpiel não estar habilitada a fazer a importação, o que é procedimento normal ou vulgar, [tendo acrescentado] que, nestas situações, o que se faz é a remessa de outra factura, que anula a primeira. O que no caso dos autos não foi feito".

Ou seja, na sequência daquela relação contratual/comercial, a factura emitida pela Ansley Services, LLC, à Vapiel, Lda., deveria ser anulada e substituída por outra passada à recorrente.

Todavia, alegadamente para evitar a deterioração dos bens importados ou, pelo menos, o retardamento da sua transformação, a recorrente optou por alterar a cópia da factura original endereçada à Valpiel, Lda., em vez de aguardar que a Ansley Services, LLC, lhe emitisse um documento original.

Foi com base neste documento, que foi possível desalfandegar a mercadoria, procedimento que culminou na liquidação, pela Alfândega de Alcântara Norte, do IVA devido – cfr. campo 49 da Declaração de Importação, a fls. 193 do apenso.

A relação jurídico-tributária controvertida, cujo único sujeito passivo foi a recorrente, constituiu-se com o facto tributário (a importação) – artigos 36.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 1.º, n.º 1, alínea *b*), do CIVA – e extinguiu-se com o pagamento do imposto.

Devia, pois, pelo menos em teoria, equacionar-se a possibilidade do exercício do direito à dedução, por parte do sujeito passivo, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do CIVA. É o que pretende a recorrente quando afirma, a fls. 5 das suas alegações do recurso, "que o espírito do artigo 19.º do CIVA, mais do que exigir facturas ou documentos equivalentes, *in se*, pretende exigir a certeza da existência de operação de importação que, aliás, é, por natureza, suportada em documentos que corporizam ou materializam a operação de importação".

Mas não tem razão.

Com efeito, o que o legislador pretendeu foi evitar a fuga e a fraude fiscal, exigindo várias formalidades aos documentos que atestam a existência de factos tributários: nas transmissões de bens e prestações de serviços, as facturas têm que obedecer a todos os requisitos do dito artigo 35.º; na importação de bens, a declaração de importação é emitida pela Alfândega.

No caso dos autos, o facto tributário é, como se disse, uma importação, pelo que o documento relevante para efeito do direito à dedução é o dito recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, sendo que esta declaração e aquele recibo foram processados de acordo com a relação tributária constituída com a importação.

Ou seja, a factura n.º 1011, de 10 de Novembro de 2002, emitida pela Ansley Services, LLC, não atesta a existência de qualquer facto tributário. O que, aliás, bem se compreende: estando em causa uma importação, nunca este documento emitido por um país terceiro poderia, por exemplo, conter as taxas aplicáveis e o montante do imposto devido – formalidade essencial das facturas e documentos equivalentes exigida pelo artigo 35.º, n.º 5, alínea *d*), do CIVA.

Todavia, este documento que permitiu à recorrente estabelecer uma relação com os serviços aduaneiros e importar a mercadoria, foi adulterado pela adquirente sem conhecimento da sociedade transmitente, pelo que não é possível o exercício do direito à dedução.

O legislador plasmou expressamente esta solução na letra da lei, embora para o caso de facturas ou documentos equivalentes que devessem ser emitidos pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, que não para as importações. Ali – artigo 19.º, n.º 5, do CIVA –, "o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do artigo 35.º", ou seja, a elaboração de facturas ou documentos equivalentes fica sujeita à "*a)* existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos; [e] *b*) o adquirente provar que o transmitente dos bens tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo".

Isto é, se não for demonstrada a existência de um acordo prévio, na forma escrita, ou o adquirente não provar que o transmitente dos bens tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu

conteúdo, não é possível exercer o direito à dedução, assim se evitando eventuais situações de fraude fiscal.

Quanto às importações, não foi consagrada norma semelhante por ser autêntico o documento que demonstra a existência do facto tributário. Mas se a declaração de importação emitida pelos serviços aduaneiros se baseia num documento falso ou adulterado, não poderá ser exercido, pelos mesmos motivos, o direito à dedução.

Na verdade, é reconhecido o carácter formalista do IVA, em ordem nomeadamente, a evitar, o mais possível, a evasão fiscal, pelo que as respectivas formalidades o são *ad substanciam*, que não meramente *ad probationem*.

Daí que a não observância de determinadas formalidades, só por si, possa ocasionar a dívida de imposto ou impedir a dedução – cfr. os artigos 71.º, n.º 5 e 19.º, n.os 3 e 4 e n.º 3 do preâmbulo do CIVA.

E tudo isto sempre, sem prejuízo, como é óbvio, das respectivas normas sancionatórias.

Cfr. os acórdãos do STA de 24 de Maio de 2000, recurso n.º 22.918 e de 30 de Maio de 2007, recurso n.º 0243/07.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Declaração de prescrição da dívida exequenda. Impossibilidade Superveniente da lide.

Sumário:

Declarada extinta a execução fiscal, pela prescrição das dívidas exequendas, mediante despacho do órgão da Administração que a dirige, torna-se supervenientemente impossível o prosseguimento da lide na oposição, cuja instância se extingue.

Processo n.º 484/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Custódio Rodrigues Castro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 19 de Dezembro de 2005 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente, pela verificação da prescrição, a oposição à execução fiscal para cobrança de dívidas à Segurança Social e de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) deduzida por **CUSTÓDIO RODRIGUES CASTRO**, residente em Lomar, Braga, contra quem revertera tal execução.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

Tendo-se dado como provado na douta sentença proferida pelo M.º Juiz a *quo* e concluído que:

reportando-se as dívidas à Segurança Social aos anos de 1991 e 1992, à data da realização dos factos, estava em vigor a Lei n.º 28/84 de 14 de Agosto, determinando o n.º 2 do art. 53º que as dívidas à Segurança Social prescrevem decorridos 10 anos sobre a data em que as obrigações deveriam ter sido cumpridas, completando-se assim a prescrição em 01.01.2002 e 01.01.2003;

As dívidas de IVA referem-se a factos ocorridos entre 1991 e 1994 pelo que ao caso é aplicável o regime do CPT. O oponente foi citado da reversão em 04.06.2004. O n.º 3 do art. 48º da LGT (que entrou em vigor em 01.01.1999) determina que "A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação." (sublinhado nosso).

Concluindo depois que, tendo a citação do oponente no processo de execução ocorrido depois do 5º ano posterior ao das liquidações que deram origem às dívidas exequendas – porque mesmo que tenha existido interrupção da prescrição relativamente ao devedor, essa interrupção não produz efeitos

quanto ao responsável subsidiário – e porque aqueles cinco anos a contar da entrada em vigor da LGT se completaram antes da citação do responsável subsidiário, o oponente, na qualidade de responsável subsidiário foi citado quando já tinham decorrido mais de 5 anos relativamente ao ano de liquidação, pelo que considerou as dívidas prescritas;

b)

Vem discordar a Fazenda Pública da decisão de aplicação neste caso do n.º 3 do art. 48º da LGT – que conclui, consequentemente, pela prescrição das dívidas exequendas – principalmente porque se determinou, à partida, como regime aplicável ao caso, por força da data dos factos tributários, o do CPT. Concluindo pois como a Jurisprudência quando considera que, optando-se pela aplicação do regime consagrado no CPT, não é aplicável o disposto no art. 48º, n.º 3 da LGT, até porque levaria à incongruência formal e legal da aplicação de dois regimes diferentes da prescrição e do aproveitamento do que de mais vantajoso teria cada um dos regimes.

c)

Pelos motivos acima expostos, considera a Fazenda pública que a douta sentença fez uma errada aplicação da lei.

d)

Além disso, e dado a douta sentença ter decidido pela aplicação do disposto no art. 48º, n.º 3 da LG, ficou por determinar se, nos termos do art. 34º CPT e das normas avulsas aplicáveis, as dívidas estarão prescritas.

e)

Para além da causa de suspensão prevista no art. 34º, n.º 3 do CPT referida na douta sentença – e face ao probatório que considerou que, por sentença do Tribunal Judicial da Comarca de Braga, foi declarada a falência da executada originária em 26.03.1993, tendo sido os processos executivos avocados ao processo de falência e tendo sido devolvidos apenas em 02.03.1999 – também se deverá atender aos arts. 264º do CPT, 11º do DL 177/86 de 2 de Julho e ao art. 29º do DL 132/93 de 23 de Abril – diplomas que regulavam os processos de recuperação de empresa e falências à data dos factos tributários – que prescreviam que, declarada a falência, são suspensos todos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e avocados e apensados ao processo de falência.

f)

Assim, de 26.03.1993 até 02.03.1999, ou seja, durante praticamente 6 anos, os processos executivos em causa ficaram suspensos por efeito do processo de falência, pelo que quer as dívidas à Segurança Social quer as dívidas de IVA não prescreveram.

É esta a posição da Fazenda Pública que os Ilustres Desembargadores terão de decidir, em conclusão final.

Pelo que, tendo decidido o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo" na douta sentença em sentido contrário, deve ser revogada a douta decisão recorrida, sendo proferido acórdão que decida pela improcedência dos mesmos (…)».

1.2. O recorrido conclui deste modo as suas contra-alegações:

«A)

Não deve ser dado provimento ao recurso da Fazenda Pública, devendo a Douta Sentença recorrida manter-se.

Caso assim se não entenda,

B)

Deve ser ordenado que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, no sentido de:

(i) Ser ampliada a matéria de facto relativa ao andamento do presente processo, nomeadamente quanto à(s) data(s) em que a(s) execuções foram instauradas contra a executada originária, eventuais paragens de que foram alvo e factos que as determinaram, bem assim como as datas da ocorrência dos factos geradores das dívidas de IVA e à Segurança Social;

(ii) Ser apreciada a matéria que o ora recorrido alegou nos artigos 13 a 41 da sua petição da oposição;

(iii) Ser proferida decisão da oposição com base no que resultar do referido em (i) e (ii) supra».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«**1. Contribuições para a segurança social (anos 1991 e 1992)**

Prazo de prescrição aplicável: 10 anos (art. 53º n.º 2 Lei n.º 28/84, 14 Agosto)

O prazo de prescrição das dívidas tributárias estabelecido no art. 48º n.º 1 LGT (8 anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário) não se aplica às contribuições para a segurança social por existência de lei especial (acórdãos STA 14.03.2001 processo n.º 25426; 24.10.2001 processo n.º 26240).

As execuções fiscais instauradas nos anos 1993 e 1994 interromperam o prazo de prescrição (art 134º n.º 3 CPT)

A sustação dos processos de execução fiscal após a declaração de falência em 26.03.93 não suspende nem interrompe o prazo de prescrição (art. 264º n.º 1 CPT; art. 11º DL n.º 177/86; art. 29º DL n.º 132/93, 23 Abril)

A remessa dos processos de execução fiscal na sequência da avocação pelo TJBraga para apensação ao processo de falência não determinou a sua paragem, determinante da cessação da interrupção da prescrição, porquanto visou a reclamação dos créditos exequendos pelo Ministério Público, não se tendo provado que aquele processo de falência esteve parado por período superior a um ano (art. 264º n.º 2 CPT; processo apenso fls. 65 e 96; acórdão STA 12.06.2007 processo n.º 436/07)

Após a devolução do processos pelo TJBraga em 2.03.99 sua tramitação esteve parada por motivo não imputável ao contribuinte até 2.03.2004 (processo apenso fls. 96/98).

Assim sendo a cessação da interrupção do prazo de prescrição verificou-se em 2.03.2000 (art. 34º n.º 3 CPT)

A soma dos períodos decorridos desde 2.03.2000 até à presente data com os períodos decorridos entre o início dos prazos de prescrição (1.01.92 e 1.01.93) e a instauração das execuções (anos 1993 e 1994) não ultrapassa o prazo prescricional de 10 anos

Neste contexto não se verifica a prescrição das dívidas tributárias emergentes das contribuições para a segurança social

2. IVA (anos 1991 a 1994)

Prazos de prescrição aplicáveis

a) 10 anos (art. 34º n.º 1 CPT)

b) 8 anos contados a partir da data de ocorrência do facto tributário, considerado o IVA como imposto de obrigação única (art. 48º n.º 1 LGT redacção originária)

Este prazo mais curto iniciou-se a partir do início da vigência da LGT em 1.01.1999 (arts 5º n.º 1 e 6º DL n.º 398/98, 17 Dezembro)

Neste contexto verifica-se a prescrição das obrigações tributárias emergentes de IVA, em consequência de:

a) decurso dos prazos de prescrição de 8 anos iniciados em 1.01.99

b) inexistência de causas de suspensão ou de interrupção da prescrição na vigência da LGT

c) citação do oponente responsável subsidiário em 4.06.2004, após o 5º ano posterior ao das liquidações (art. 48º n.º 3 LGT)

A decisão de procedência da oposição no tocante às dívidas emergentes de IVA deve ser confirmada.

A decisão de procedência da oposição no tocante às dívidas emergentes de contribuições para a segurança social deve ser revogada e substituída por decisão de improcedência da oposição».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«1.

Foi deduzida execução fiscal n.º 3425-90/100581.2 Apensos, contra a originária devedora Fundisseca – Empresa Metalúrgica, Lda., por dívidas proveniente de contribuições à Segurança Social referentes aos anos de 1991 e 1992 e de IVA de 1991, 1992, 1993 e 1994 no valor de 22946.14 €;

2.

Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade, por despacho datado de 29.04.2004, do Chefe de Finanças;

3.

Por ofício n.º 3703, de 21.04.1993, o Tribunal Judicial da Comarca de Braga, foram avocados os processos executivos tendo sido devolvidos em 02.03.1999;

4.

Por sentença do Tribunal Judicial da Comarca de Braga, foi declarada a falência da executada originária em 26.03.1193;

1.

Em 30.03.2004, o oponente foi notificado do projecto do despacho de reversão e para exercer o direito de audição (fls. 118 do processo de execução)

2.

Por oficio n.º 4780, datado de 3 de Junho de 2004 foi o oponente citado da reversão, tendo a citação sido efectuada em 04.06.2004;

3.

Por oficio n.º 6466, datado de 03.06.2004, foi novamente citado o oponente, em substituição do ofício n.º 4780, onde era corrigido o valor em dívida;

4.

Por escritura de cessação de quotas, de 15.02.1991, o oponente e esposa, por escritura pública compraram as quotas da sociedade executada;

5.

No mesmo acto foi designado o oponente para gerente, sendo necessária somente a assinatura de um gerente (fls. 26 a 29 dos autos);

6.

O oponente deduziu a oposição em 30.06.2004».

3.1. Defende o recorrido que deve mandar ampliar-se a matéria de facto, de modo que resulte estabelecido em que datas foram instauradas as execuções fiscais, que eventuais paragens sofreram e por que motivo, bem como as datas dos factos tributários geradores das dívidas exequendas.

Mas, ainda que possa, com alguma pertinência, pretender-se que a sentença padece de défice de enumeração em tal matéria, não tendo enunciado o necessário para atingir a conclusão jurídica a que chegou e, consequentemente, para permitir a este Tribunal verificar a sua correcção, posta em causa pela recorrente, não é caso para determinarmos a ampliação da matéria de facto, como quer o recorrido.

É que tudo quanto se passa na execução fiscal – que, segundo ao artigo 103º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) é um processo de natureza judicial – está ao alcance dos poderes de cognição do Tribunal, ainda que aja como de revista, uma vez que se não trata de elaborar juízos probatórios com vista a estabelecer os factos materiais interessantes para a decisão de direito mas, apenas, de considerar as ocorrências havidas no decurso do próprio processo judicial.

Ora, as execuções fiscais que originaram a oposição e o presente recurso jurisdicional nele interposto acham-se apensas, por iniciativa deste Tribunal, tomada em conferência em 26 de Setembro de 2007, permitindo que delas se retirem os elementos cuja falta o recorrido aponta.

3.2. A presente oposição foi deduzida contra as seguintes execuções fiscais, cuja extinção foi pedida ao Tribunal:

Execução Nº	Autuação	Quantia	Origem	Ano
3425-92/100205.8	25/02/1992	23.596$00	IVA	1991
3425-93/101185.5	04/05/1993	192.005$00	CONT. SEG SOC.	1991
3425-93/101966.0	11/06/1993	363.890$00	CONT. SEG SOC.	1992
3425-93/103299.2	01/10/1993	862.261$00	CONT. SEG SOC.	1991
3425-93/103431.6	03/11/1993	136.368$00	IVA	1992
3425-94/101604.0	20/06/1994	474.761$00	IVA	1993
3425-94/102576.7	27/10/1994	81.956$00	CONT. SEG SOC.	1991/1992
3425-99/101136.7	26/05/1999	1.865.448$00	IVA	1993
3425-99/101719.5	11/08/1999	600.000$00	IVA	1994

Em todas execuções foi, em 23 de Janeiro de 2007, proferido despacho que as declarou extintas, invocando o artigo 175º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na sequência de informação em que se afirmava a ocorrência da prescrição Esses despachos acham-se subscritos pelo Chefe da Repartição.

Não está em causa, neste processo, aonde não é sindicável, a oportunidade e correcção dos apontados despachos.

O que aqui está em apreciação é a prescrição das dívidas exequendas, ditada pela 1ª instância e questionada pela recorrente.

Mas, posto que tal prescrição foi já declarada pelo órgão da Administração que dirige a execução fiscal, com a consequente extinção das execuções, a respectiva oposição tornou-se supervenientemente impossível, pois que uma mesma execução não pode extinguir-se duas vezes.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, revogando a sentença recorrida, julgar extinta a instância na presente oposição, por impossibilidade superveniente da lide, face à anterior declaração de extinção das execuções.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Cumulação de pedidos e de causas de pedir.

Sumário:

I — *Em* processo de impugnação judicial, *não faz sentido falar de pedidos* «substancialmente incompatíveis» *para decretar a ineptidão da petição inicial, quando nesta se expressa unicamente o pedido de que «deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade».*

II — *Em vista da procedência do* pedido *de que «deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade», as alegações de ilegal indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa, e de «vícios que afectam o acto de liquidação de imposto» não preenchem a cumulação de causas de pedir* «substancialmente incompatíveis» *com previsão na alínea c) do n.º 2 do artigo 193.º do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 517-07-30.
Recorrente: Quinta da Nogueira – Agro-Pecuária, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Quinta da Nogueira Agro - Pecuária Lda" vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, em que «vai a F.P. absolvida da instância cfr art.º 47.º, n.º 5, do CPTA e n.º 1, do art.º 31.º-A e art.º 288.º, n.º 1, alínea d), do CPC».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

a) Entendeu-se no despacho ora questionado que a Fazenda Pública deveria ser absolvida da instância porquanto:

- A recorrente havia cumulado pedidos entre os quais não existia qualquer relação de prejudicialidade ou dependência;

- Que os actos de indeferimento da reclamação graciosa e o acto tributário de liquidação não se inserem no mesmo processo administrativo;

- Que as causas de nulidade ou anulabilidade da decisão da reclamação graciosa e do acto tributário não dependem das mesmas circunstância de facto ou dos mesmos fundamentos de direito.

b) Em primeiro lugar verifica-se que a decisão se alheou, para decidir como decidiu, de elementos de que a recorrente deu conta ao tribunal quando chamada a "regularizar a instância" pois que o meio de reacção indicado pela DGCI à recorrente foi o da impugnação judicial.

c) Ora nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT as notificações conterão sempre os prazos e meios de defesa para reagir contra o acto notificado e perante a notificação que lhe foi feita a recorrente cumpriu com o uso do meio de defesa que lhe foi indicado.

d) E mal fora que isso possa prejudicar a recorrente como, aliás, já se decidiu na jurisprudência supra citada.

e) A DGCI encontra-se vinculada ao princípio da legalidade pois que a tal o impõe os artigos 8.º e 55.º da LGT uma vez que esta questão bule directamente com as garantias dos contribuintes.

f) E a tal o impõe também o artigo 59.º, n.º 2 da LGT segundo o qual a conduta da DGCI deve ser norteada com respeito pelo princípio da boa fé.

g) Quanto aos argumentos supra referidos em a) e c) e vertidos no despacho, cuja apreciação pode ser feita em conjunto, entende a recorrente que ao contrário do decidido a cumulação, com a mera adenda feita ao pedido, era legal e, por isso, possível, isto uma vez que a tal o permite aquela que se tem por correcta interpretação do artigo 47.º, n.º 4, do CPTA.

h) Em primeiro lugar, porque as situações vertidas nas suas duas alíneas são alternativas e não cumulativas.

i) E, em segundo lugar, o legislador visou claramente com aquele normativo obter uma economia processual com aproveitamento dos actos, e sua apreciação, se possível dentro do mesmo processo e com a maior clareza para os cidadãos.

j) No presente caso o procedimento que desembocou na impugnada liquidação de imposto é o mesmo onde se desenvolveu a reclamação graciosa, pelo que, assim sendo, é possível a apreciação integral no presente processo dos pedidos formulados pela recorrente e isto ainda que se entenda ser de convolar a impugnação em acção administrativa especial pois que para tal aconteça não é necessária qualquer intervenção adicional da recorrente em sede de reformulação de P.I..

k) Pois que a tal o impunha também o princípio *pro actione*.

l) E quanto ao argumento supra referido em b) entende a recorrente que o mesmo também não colhe uma vez que quer a liquidação de imposto quer a decisão da reclamação graciosa podem ser objecto do mesmo processo de impugnação uma vez que são realidades que se encontram conexas.

m) E a prova de tal é que o artigo 111.º, n.º 2, alínea c), do CPPT impõe expressamente que seja junto ao processo de impugnação, no âmbito da organização do processo administrativo, o procedimento de reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto.

n) Tendo tal entendimento já sido sancionado no aresto também supra citado.

o) Pelo que por tudo quanto vem de se alegar entende a recorrente que, na decisão tomada, foram violados os artigos 8.º, 55.º, 59.º, n.º 2 da LGT, 36.º, 37.º, n.º 2, 124.º do CPPT e 47.º do CPTA, devendo a mesma ser revogada e substituída por uma outra que ordene a prossecução da apreciação da impugnação até final.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Objecto do recurso: possibilidade de cumulação de pedidos de impugnação judicial do acto de indeferimento (por intempestividade) de reclamação graciosa deduzida relativamente à liquidação de IVA do exercício de 1998 e de impugnação daquele mesmo acto tributário por existência de outros vícios geradores de nulidades e anulabilidade do mesmo.

Como se vê de fls. 35, a recorrente veio reformular o pedido inicial nos seguintes termos:

«a) Deverá ser revogada a decisão administrativa que considerou intempestiva a reclamação graciosa apresentada pela ora impugnante;

b) Deverá a liquidação questionada ser anulada na totalidade;

Tudo o mais com as consequências legais.»

Mas a decisão recorrida entendeu que tal cumulação não era possível porque haviam sido cumulados pedidos entre os quais não existia qualquer relação de prejudicialidade ou dependência;

Considerou o tribunal recorrido que os actos de indeferimento da reclamação graciosa e o acto tributário de liquidação não se inserem no mesmo processo administrativo e que as causas de nulidade ou anulabilidade da decisão da reclamação graciosa e do acto tributário não dependem das mesmas circunstância de facto ou dos mesmos fundamentos de direito.

Alega a recorrente que a adenda ao pedido, no seu requerimento de fls. 35, era legal e por isso possível uma vez que tal o permite a correcta interpretação do art.º 47.º, n.º 4 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Parecer: Afigura-se-nos que assiste razão à recorrente.

Nos termos do art.º 47.º n.º 4, alínea a), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos é possível a cumulação de impugnações de actos administrativos que se encontrem entre si colocados numa relação de prejudicialidade ou de dependência, nomeadamente por estarem inseridos no mesmo procedimento ou porque da existência ou validade de um deles depende a validade do outro.

Sobre esta relação de prejudicialidade ou dependência escrevem Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, no seu Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos,

pág. 233: «Ao referir-se a alínea a) a actos relativamente aos quais opere uma relação de prejudicialidade ou dependência a norma pretende abranger, não apenas os actos que se encontram colocados entre si numa situação de dependência ou conexão (por terem sido praticados no âmbito do mesmo procedimento administrativo ou respeitarem a uma mesma relação jurídica ou a relações jurídicas conexas), mas também a actos cuja apreciação ser configure como uma questão prejudicial relativamente à apreciação de outros».

O preceito em causa está, aliás, em consonância com o princípio anti-formalista, obviando a que, por razões unicamente formais, os diferentes tipos de pretensões deduzidas perante os Tribunais Administrativos sejam artificialmente associados a meios processuais distintos e separados entre si.

Ponto é que exista a tal relação de dependência ou conexão entre os actos administrativos.

Ora, como bem refere a recorrente, essa conexão existe entre os actos em apreciação por respeitarem ao mesmo procedimento sendo aliás essa interligação a razão de ser do disposto no art.º 111.º, n.º 2, alínea c), 3 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que respeitam à apensação do recurso hierárquico e da reclamação graciosa ao processo de impugnação.

A propósito deste normativo refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 5.ª edição, pág. 809: «Como resulta dos n.ºs 3 a 5 deste artigo, o processo de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico é apenso no estado em que se encontrar e, por isso, mesmo que já esteja findo. Assim, será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico, no âmbito do processo da impugnação judicial.

Afigura-se-nos pois que, dada a conexão existente entre os actos administrativos em causa (indeferimento da reclamação graciosa e acto tributário de liquidação) e até para evitar a existência de decisões contraditórias sobre a mesma matéria, a redacção do artº 47º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário não impede, antes aconselha, a cumulação de pedidos.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o despacho recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação e da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se, nos presentes autos de impugnação judicial, ocorre, ou não, a cumulação de causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Nos presentes autos de impugnação vem a impugnante, a sociedade "Quinta da Nogueira - Agro-Pecuária, Ld[a]", com os demais sinais dos autos que se dão por reproduzidos, apresentar impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa que deduziu relativamente à liquidação de IVA de 1998, alegando em síntese o seguinte:

Atento a que aquele indeferimento se consubstancia na intempestividade daquela impugnação administrativa por si deduzida, entende que a mesma padece de determinados vícios que tomam o acto nulo, pelo que deve ser declarado por este Tribunal tal nulidade, sendo que igualmente se verificam outros vícios que afectam o acto de liquidação de imposto, geradores de nulidade e de anulabilidade do mesmo, pelo que deve ser declarado a sua nulidade ou que determine a sua anulação cfr p.i de fls 3 e segs. Atento a cumulação de pedidos e de causas de pedir, foi proferido, em 26.09.06, despacho de regularização da instância por se entender que se haviam formulado pedidos e causas de pedir substancialmente incompatíveis - cfr despacho exarado a fls 30 dos autos.

No prazo fixado para o efeito, veio a impugnante reiterar aqueles pedidos de declaração de nulidade/anulação do acto de indeferimento e do acto de liquidação, por entender que é processualmente admitido a cumulação daquelas impugnações nos termos do disposto no n.º 4, do art.º 47.º do CPTA - cfr resposta constante de fls. 33 a 35 dos autos. Importa desde já analisar a questão ora colocada pelo impugnante:

Entendeu este Tribunal que tal cumulação de pedidos e de causas de pedir era ilegal por se cumularem pedidos substancialmente incompatíveis. Vejamos então:

Nos termos do disposto no art.º 30.º do CPC e art.º 47.º do CPTA, aplicável "ex vi" do art.º 2.º alíneas c) e e), do CPPT, a cumulação de impugnações de actos administrativos só é possível quando:

Ou os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência - cfr n.º1, do art.º 30.º do CPC, e alínea a), do n.º 4, do art.º 47.º do CPTA;

Ou quando a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito - cfr n.º 2, do art.º 30.º do CPC e alínea b), do n.º 4, do art.º 47.º do CPTA. Ora, In casu entende-se que não se verifica a conexão exigida naqueles mencionados preceitos legais, pelo que se determina a absolvição da instância por ilegal cumulação de impugnações daqueles actos. Neste sentido atente-se que não existe qualquer relação de prejudicialidade ou de dependência entre aqueles pedidos porquanto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa não diz respeito ao acto de liquidação de imposto já que o seu fundamento é estritamente procedimental: tem a ver exclusivamente com a tempestividade da impugnação graciosa,

não apreciando portanto, dos motivos de nulidade/ anulabilidade do acto tributário. De resto, mesmo aqueles diferentes actos administrativos (decisão de indeferimento de impugnação administrativa/ acto tributário de liquidação de imposto) não estão inseridos no mesmo procedimento, nem a validade ou existência de um depende da validade do outro, como é óbvio e patente - nesse sentido basta ver os art.ºs 59.º e segs (do procedimento de liquidação), e os artºs 68.º e segs. (do procedimento de reclamação graciosa). Quanto à conexão exigida relativamente à procedência dos pedidos, também se verifica que as causas de nulidade ou anulabilidade daquele indeferimento da reclamação e da nulidade ou anulabilidade do acto tributário não dependem da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, ou dos mesmos fundamentos de direito. Na 1.ª a procedência da impugnação depende da verificação da tempestividade do pedido, na 2.ª dos vícios que alegadamente afectam o acto tributário de liquidação de imposto, sendo que os fundamentos de direito que os sustentam são distintos (num são as regras sobre prazos de impugnação administrativa do acto tributário cfr art.º 70.º do CPPT; no outro são as ilegalidades do acto tributário cfr art.º 99.º do CPPT).

Nos termos expostos, vai a F.P. absolvida da instância cfr art.º 47.º, n.º5, do CPTA e n.º 1, do art.º 31.º-A e art.º 288.º, n.º 1, alínea d), do CPC.

Custas pela impugnante.

Registe. Notifique.

2.2 Sob a epígrafe "Cumulação de pedidos e coligação de autores", o artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que «Na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados no tribunal competente para a decisão».

A cumulação de que aqui se trata é relativa a mais de um acto tributário, como se depreende da exigência de idêntica natureza dos tributos. Este artigo 104.º é, assim, uma norma especial para o processo de impugnação judicial, que afastava a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do artigo 38.º da LPTA, e afasta, actualmente, a aplicabilidade da regra que consta do n.º 4 do artigo 47.º do CPTA, que permite a cumulação de impugnações de actos que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência. Outra perspectiva em que se pode falar de cumulação de pedidos, aqui com rigor, é a relativa a um mesmo acto tributário impugnado, que é admitida nos termos gerais prevista no processo civil, desde que os pedidos não sejam substancialmente incompatíveis [artigos 193.º, n.º 2, alínea c), e 470.º, n.º 1, do Código de Processo Civil] – cf. Jorge Lopes de Sousa, no Código *de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, I, em anotação ao artigo 104.º.

Por outro lado, reza artigo 193.º do Código de Processo Civil que é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial; que diz-se inepta a petição quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis; e, ainda que um dos pedidos fique sem efeito por incompetência do tribunal ou por erro na forma do processo, subsiste a nulidade de se haverem cumulado causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis – cf. o n.º 1, e a alínea c) do n.º 2, e o n.º 4 do citado artigo 193.º.

O autor pode deduzir vários pedidos cumulativos contra o réu, desde que eles sejam entre si substancialmente compatíveis (artigo 470.º, n.º 1, do Código de Processo Civil). A dedução cumulativa de pedidos entre si incompatíveis implica contradição no objecto do processo que impede a sua necessária identificação, algo de semelhante acontecendo quando, fora duma relação de subsidiariedade, se baseie o mesmo pedido em causas de pedir entre si incompatíveis. Assim, não tem condições para a decisão de mérito pretendida o processo em que seja, por exemplo, pedida, ao mesmo tempo, a efectivação duma prestação e a omissão de a realizar, a resolução dum contrato e a condenação do réu no seu integral cumprimento. A compatibilidade dos pedidos em face do direito material só, logicamente, deixa de ser exigida quando a dedução é feita, já não em termos cumulativos, mas em relação de subsidiariedade (arts. 469 e 31-B do Código de Processo Civil), pois aqui não se trata já de pretender o reconhecimento ou a produção de efeitos de direito contraditórios, mas de pretender um dos efeitos apenas se o outro não for acolhido.

É preciso, como escreveu Alberto dos Reis, *Comentário*, 11, p. 381, que haja oposição entre o pedido e a causa de pedir, que o pedido brigue com a causa de pedir ("é da essência do silogismo que a conclusão se contenha nas premissas, no sentido de ser o corolário natural e a emanação lógica delas. Se a conclusão, em vez de ser a consequência lógica das premissas, estiver em oposição com elas, teremos, não um silogismo rigorosamente lógico, mas um raciocínio viciado, e portanto uma conclusão errada. Compreende-se, por isso, que a lei declare inepta a petição inicial cuja conclusão ou pedido briga com a causa de pedir").

Pode também acontecer que o pedido e a causa de pedir tenham sido claramente formulados, mas entre eles haja contradição. Tal como no caso do art. 668-1-c (oposição entre os fundamentos e a decisão), trata-se aqui da contradição lógica, distinta da inconcludência jurídica, isto é, da situação em que é alegada uma causa de pedir da qual não se pode tirar, por não preenchimento da previsão normativa, o efeito jurídico pretendido, constituindo causa de improcedência da acção.

Cf. José Lebre de Freitas, e outros, no *Código de Processo Civil anotado*, I, em anotação ao artigo 193.º.

2.3 No caso *sub judicio*, deve dizer-se muito claramente que está em causa, principal e imediatamente, não qualquer outro acto, mas unicamente o acto de liquidação de IVA do ano de 1998, em relação ao qual a impugnante, ora recorrente, pede não mais que «*deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade*» – cf. a petição inicial, *in fine*, a fls. 23.

Por isso, em nosso entendimento, o despacho recorrido não capta a realidade de modo inteiramente fiel, quando assevera que nestes autos se trata de «impugnação judicial do acto de indeferimento da reclamação graciosa que [a ora recorrente] deduziu relativamente à liquidação de IVA de 1998», «(…) sendo que igualmente se verificam outros vícios que afectam o acto de liquidação de imposto, geradores de nulidade e de anulabilidade do mesmo (…)».

Do que não há dúvida, contudo, é que, na petição inicial, o pedido, único aliás, é rigorosamente apenas do seguinte teor, *ipsis verbis*: «*Pedido: Tendo em conta o alegado, deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade*» – cf. a petição inicial, *in fine*, a fls. 23.

É certo que, como causa de pedir do pedido de «*a liquidação impugnada ser anulada na totalidade*», a impugnante, ora recorrente, alega, quer o ilegal indeferimento da reclamação graciosa, com fundamento em intempestividade, quer os «vícios que afectam o acto de liquidação de imposto, geradores de nulidade e de anulabilidade do mesmo».

É verdade que a alegação de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa, por motivo de intempestividade, só pode produzir a anulação de tal decisão de indeferimento, se essa alegação tiver sido oferecida como causa de pedir em processo de acção administrativa especial ou então, em razão do tempo, em processo de recurso contencioso, e não em processo de impugnação judicial.

No entanto, a questão aqui em foco não é a da forma própria de processo para o ataque ao acto de indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa, e para o ataque do acto de liquidação de imposto.

A questão que aqui se coloca, e cumpre decidir, é tão-somente a de saber se, nos presentes autos de impugnação judicial, ocorre, ou não, a cumulação de causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

E, evidentemente, no caso, não faz sentido falar-se na existência de «pedidos substancialmente incompatíveis», uma vez que um único pedido foi formulado. E, tendo sido esse único pedido o de anulação da liquidação impugnada – e não o de anulação da decisão de indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa –, também não existe a cumulação de causas de pedir «substancialmente incompatíveis», ou intrinsecamente inconciliáveis entre si, em vista desse pedido efectivamente articulado. Poderá certamente falar-se, não de incompatibilidade ou inconciliabilidade, mas de inconcludência jurídica, por não poder tirar-se da alegada causa de pedir (indeferimento da reclamação, por intempestividade) o efeito jurídico pretendido: a anulação da liquidação impugnada.

O despacho recorrido absolveu da instância a Fazenda Pública ao abrigo do «art.º 47.º, n.º 5, do CPTA e n.º 1, do art.º 31.º-A e art.º 288.º, n.º 1, alínea d), do CPC», pois considerou «que tal cumulação de pedidos e de causas de pedir era ilegal por se cumularem pedidos substancialmente incompatíveis».

Mas, ao que julgamos, mal.

Em primeiro lugar, e como se viu, só um pedido foi formulado – pelo que não é apropriado falar de «se cumularem pedidos substancialmente incompatíveis».

Depois, e como se viu também, «tal cumulação de pedidos e de causas de pedir» pode ser que, do ponto de vista jurídico, se revele simplesmente inconcludente ou improcedente, mas não que deva ser tida por «ilegal».

Estamos deste modo a dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que, nestes autos de impugnação judicial, não ocorre cumulação de causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Razão por que deve ser revogado o despacho que assim o não entendeu.

E, então, havemos de concluir que, em *processo de impugnação judicial*, não faz sentido falar de *pedidos «substancialmente incompatíveis»* para decretar a ineptidão da petição inicial, quando nesta se expressa unicamente o pedido de que «deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade».

Em vista da procedência do *pedido* de que «deverá a liquidação impugnada ser anulada na totalidade», as alegações de ilegal indeferimento, por intempestividade, da reclamação graciosa, e de «vícios que afectam o acto de liquidação de imposto» não preenchem a *cumulação de causas de pedir «substancialmente incompatíveis»* com previsão na alínea c) do n.º 2 do artigo 193.º do Código de Processo Civil.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, a ser substituído por decisão que, pelo motivo agora afastado, não deixe de admitir a impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* —*António Calhau.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Indeferimento liminar.

Sumário:

I. — A oposição à execução fiscal só pode ter por fundamento facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II. — A petição inicial de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de indeferimento liminar.

Processo n.º 726/07-30.
Recorrente: Maria Júlia Leite Linhares Duarte Carrilho Simas Santos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Maria Júlia Leite Linhares Duarte Carrilho Simas Santos vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que rejeitou liminarmente a presente oposição à execução, «por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do art. 204º do CPTT».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A Recorrente foi notificada, pelo IFADAP, para repor a quantia de 1.846,64€.

2. Na falta de reposição voluntária da quantia requereu o IFADAP a instauração do processo de execução fiscal, no qual foi a Recorrente citada para, em 30 dias deduzir oposição.

3. Aquando da notificação para proceder à restituição da quantia encontrada pelo IFADAP, nunca poderia a Recorrente fazer uso de nenhum dos meios de defesa previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário, pois a devolução do montante exigível pelo IFADAP não constituiu qualquer acto tributável.

4. O processo judicial tributário tem por objecto a protecção dos interesses legalmente protegidos em matéria tributável, o que não está em causa nos presentes autos.

5. A impugnação judicial e a reclamação têm por fundamento os factos constantes do artº 102º do CPPT e nenhum deles se aplica ao caso concreto.

6. No caso concreto os serviços da administração tributária apenas têm competência para efeitos de instauração de execução fiscal e por força a alínea j) do art. 10º do CPPT, momento a partir do qual se aplica do CPPT.

7. A Recorrente só a partir da instauração da execução poderia, nos termos do CPPT, defender-se, mais concretamente, através da dedução de oposição à execução, nos termos da alínea h) do art. º 204º do CPPT.

8. A alínea h) do art.º 204º do CPPT prevê precisamente a possibilidade de, em sede de execução, impugnar a legalidade da liquidação, quando até aí não dispunha de outro meio.

9. Não decidindo desta forma violou, entre outras, a decisão em crise os artº 10º, art.º 96º, artº 99º e art.º 204º do CPPT.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «o recurso não merece provimento e a decisão impugnada deve ser confirmada», dizendo ainda o seguinte.

1. *A recorrente instaurou acção administrativa especial no TAF Braga onde discute a legalidade do acto administrativo (não tributário) praticado pelo Conselho de Administração do IFADAP que ordenou a reposição voluntária da quantia de €1846,64 emergente de ajudas comunitárias indevidamente recebidas (doc.fls.27/29;PA apenso fls.2)*

Igualmente requereu a suspensão da execução fiscal onde a oposição foi deduzida, manifestando a disposição de prestação de garantia por caução em depósito de numerário (doc.fls.26)

2. *A norma constante do art.204º nº1 alínea h) CPPT deve ser objecto de interpretação ampla no sentido excluir como fundamento de oposição a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda (independentemente da natureza tributária ou não tributária) quando a discussão da sua legalidade for possível em meio processual adequado à natureza da dívida, ainda que não específico do contencioso tributário.*

Esta interpretação não prejudica qualquer legítimo interesse da executada, porquanto:

a) *a execução fiscal pode ficar suspensa após prestação de garantia idónea (arts 169º no 1 e 199º nº1 CPPT)*

b) *a execução fiscal será declarada extinta, oficiosamente, no caso de procedência da acção administrativa especial instaurada, na qual seja declarada a anulação do acto administrativo de reposição da quantia (art.270º nº1 CPPT).*

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se o caso é de indeferimento liminar, por não conter a petição inicial nenhum motivo (ou causa de pedir) integrante de fundamento legal de oposição à execução fiscal.

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

MARIA JÚLIA LEITE LINHARES DUARTE CARRILHO SIMAS SANTOS veio deduzir oposição à execução fiscal, alegando a ilegalidade da liquidação de restituição de subsídio atribuído pelo IFADAP.

Alega que em Julho de 2001, a Câmara Municipal de Vieira do Minho, expropriou parte do terreno em que se implantava o projecto.

Nessa sequência replantou as árvores afectadas e disso deu conhecimento ao IFADAP.

Que o IFADAP considerou tratar-se de um a situação enquadrável no art. 6º do Dec-Lei n.º 31/94 de 5 de Fevereiro determinando a modificação unilateral do contrato.

Alega ainda a falta de fundamentação do acto.

Dispõe o art. 209º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que "*1 - Recebido o processo, o juiz rejeitará logo de imediato a oposição por um dos seguintes fundamentos.*

a) Ter sido fora do prazo;

b) Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos n.º 1 do art. 204º

c) Ser manifesta a improcedência.

Na análise sumária dos autos verifica-se que a oponente vem discutir a legalidade da modificação unilateral do contrato de atribuição do subsídio concedido pelo IFADAP, o que não lhe é permitido em sede de oposição, salvo se não a lei não lhe assegurar meio judicial de impugnação.

Ora a oponente foi notificada, por oficio n.º 1217/DINV/SEF/2006, para audiência prévia relativamente à intenção do IFADAP, determinar a modificação unilateral do contrato de atribuição de ajudas com exigência de devolução de parte das mesmas.

Por oficio n.º 5396/DJ/SD/2006 foi notificada da decisão final e para repor a quantia de 1 846.64 €, no prazo de 15 dias a contar da recepção.

A ora oponente dispunha do prazo de 90 dias (ou 120 dias para reclamar) para deduzir impugnação judicial e discutir a legalidade da mesma.

Na petição inicial a oponente alega que intentou uma acção administrativa especial, para apreciação da ilegalidade do acto praticado, a qual corre termos neste Tribunal.

Acresce ainda que na oposição não são alegados quaisquer outros fundamentos de oposição previstos no art. 204º do CPPT.

Face ao exposto, a oponente não pode em sede de oposição, vir discutir a legalidade do acto, pois teve oportunidade de o fazer pelo que rejeita - se liminarmente a oposição por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do art. 204º do CPTT.

Custas pela Oponente, nos termos do art. 73-Dº do Código das Custas Judicias.

2.2 Relativamente a despachos de indeferimento liminar da petição inicial de oposição à execução fiscal, por falta de invocação de algum fundamento legal de oposição, a questão que se coloca ao Supremo Tribunal Administrativo é, em regra, uma questão exclusivamente de direito, e que se traduz em saber se os fundamentos invocados na petição inicial podem enquadrar-se, ou não, em qualquer dos fundamentos legalmente admissíveis. Por isso, em regra, são irrelevantes as afirmações factuais que o recorrente eventualmente faça nas alegações de recurso jurisdicional, uma vez a questão a apreciar é apenas a da admissibilidade da petição inicial, em face dos próprios termos dessa mesma petição – cf., por todos neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-10-2004, proferido no recurso n.º 583/04.

Como é sabido também, a oposição à execução fiscal só é permitida nas hipóteses e com os estritos fundamentos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – cf., correspondentemente, o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e ainda o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Com efeito, em oposição à execução fiscal (incidente do processo executivo), atendendo ao carácter especial e sumário deste instrumento processual, não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda – cf. a este respeito o disposto no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [e, correspondentemente, os artigos 236.º e 286.º, n.º 1, alínea h), do Código de Processo Tributário, e as alíneas a) e g) do artigo 176.º, e artigo 145.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos].

Na realidade, o processo de oposição tem por escopo essencial o ataque (global ou parcial) à execução fiscal, visando a extinção da execução, ou absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração do infundado da pretensão do exequente em face dos fundamentos limitados do

artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos – cf. Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, 1968, p. 257 e ss.. Cf., correspondentemente, o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e, actualmente, o artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não pode, pois, em regra, servir de fundamento de oposição à execução fiscal.

É, no entanto, pacífico que a oposição à execução fiscal poderá ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação – cf. o disposto na alínea h) do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [o mesmo se podendo entender que valia já no domínio do anterior regime; cf. a alínea g) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário; e nota 16. ao artigo 176.º do *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 2.ª edição, de Alfredo de Sousa, e Silva Paixão].

A proibição de a ilegalidade concreta da liquidação servir de fundamento à oposição à execução fiscal funciona qualquer que tenha sido a entidade que procedeu a essa liquidação. A impossibilidade da apreciação, em sede de oposição à execução fiscal, da ilegalidade concreta da liquidação da dívida vale, assim, também para as execuções fiscais de dívidas a organismos ou departamentos não dependentes da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, de natureza fiscal ou não – cf., para o domínio da lei anterior, Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, nota 8. ao artigo 286.º do *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 3.ª edição; e notas 7. e 8. ao artigo 176.º do *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 2.ª edição, dos mesmos autores.

No caso *sub judicio*, o despacho recorrido conclui mormente que «*Na petição inicial a oponente alega que intentou uma acção administrativa especial, para apreciação da ilegalidade do acto praticado, a qual corre termos neste Tribunal. Acresce ainda que na oposição não são alegados quaisquer outros fundamentos de oposição previstos no art. 204º do CPPT. Face ao exposto, a oponente não pode em sede de oposição, vir discutir a legalidade do acto, pois teve oportunidade de o fazer pelo que rejeita-se liminarmente a oposição por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos do art. 204º do CPTT*».

Por outro lado, a oponente, ora recorrente, alega expressa, na petição inicial, que «*celebrou com o IFADAP o contrato de atribuição de ajudas às medidas florestais na agricultura (projecto n.º 1995.2003242.2), e aquando da concessão do benefício, a Oponente cumpriu, na íntegra, a área de intervenção do projecto». «Ora, é ilegal a liquidação de restituição deste subsídio*» – cf. os artigos 4. º, 5.º e 6.º da petição inicial.

E a asserção da oponente, ora recorrente, entre outras, errónea, inserta na conclusão 8. do presente recurso, de que «A alínea h) do art.º 204º do CPPT prevê precisamente a possibilidade de, em sede de execução, impugnar a legalidade da liquidação, quando até aí não dispunha de outro meio», apresenta-se abertamente incongruente com a alegação, na petição inicial, de que «*Da decisão tomada pelo IFADAP intentou, também, a Oponente acção especial administrativa, para apreciação da ilegalidade do acto praticado, a qual corre termos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, com o n.º 1652/06.3BEBRG*» – cf. o artigo 35.º da petição inicial.

Assim, o que se vê é que a ora recorrente o que pretende, confessadamente, é discutir nos presentes autos de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação da dívida exequenda – legalidade da liquidação da dívida exequenda que, aliás, está, confessadamente também, a ser discutida em acção especial administrativa própria.

Pelo que, evidentemente, o presente caso é de indeferimento liminar manifesto, por não conter a petição inicial nenhum motivo (ou causa de pedir) integrante de fundamento legal de oposição à execução fiscal – como, de resto, bem decidiu o despacho recorrido, ao indeferir liminarmente a petição inicial, sob a invocação de não ter sido alegado nenhum fundamento legal de oposição à execução fiscal, de harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Razão por que havemos de convir, a terminar, que a *oposição à execução fiscal* só pode ter por *fundamento* facto ou factos susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A *petição inicial* de oposição à execução fiscal que manifestamente não contenha algum dos aludidos factos deverá ser alvo de *indeferimento liminar*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com um sexto de procuradoria.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

IRS. "Mais-Valias". Delimitação negativa de incidência.

Sumário:

Não há sujeição *a IRS, por "mais-valias", dos ganhos obtidos pela venda, em 30-6-2001, de um imóvel, adquirido em 26-10-1983, e cuja aptidão para construção veio a ser declarada por Plano Director Municipal aprovado em 23-9-1994 – de harmonia com as disposições combinadas do artigo 1.º, n.º 1, e § 2.º, do Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965; do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS; e do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.*

Processo n.º: 763/07-30.
Recorrente: Maria Luísa Gonçalves Fernandes Machado.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator**:** Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 Maria Luísa Gonçalves Fernandes Machado vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial contra a «liquidação de IRS relativa ao ano de 2001, no valor de 20.528,47 euros e Juros Compensatórios no valor de 3.358,54 euros».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Em 26 de Outubro de 1983 a recorrente adquiriu por morte de José Fernandes Machado ocorrida em 28 de Maio de 1983, 1/5 do prédio rústico a que os autos se reportam, e em 30 de Julho de 2001 ela e os demais comproprietários do sobredito prédio, venderam o mesmo à sociedade comercial Efimóveis - Imobiliária, SA, por 104 747,55 euros.

2. A sociedade compradora solicitou em 11 de Outubro de 2001 uma licença de construção para o referido prédio que foi emitida por Alvará em 13 de Outubro de 2003, tendo a sociedade desistido do pedido de licença em 20 de Janeiro de 2005.

3. O prédio rústico já estava integrado em Zona de construção de acordo com o Plano Director Municipal de Santo Tirso quando foi vendido em 30 de Julho de 2001.

4. Trata-se de saber no caso sub judicio se devem ser tributados, em sede de IRS - Rendimento da categoria G - os ganhos resultantes da alienação de um prédio rústico – o prédio a que os autos se referem.

5. Alude a decisão recorrida e a Administração fiscal que «De harmonia com o artigo 6.º do Código da Contribuição Autárquica, com redacção do tempo, consideram-se terrenos para construção os terrenos para os quais tenha sido concedida qualquer licença de construção, licença que foi requerida em Outubro de 2001», cfr. doc. n.º 3.

6. Acrescenta que, «Assim, na data da alienação o prédio detinha a natureza de terreno para construção - artº 6 CCA - não obstando à incidência do imposto de mais valias o facto de ter sido adquirido pelo vendedor em 1983, como prédio rústico, porquanto o conceito de terreno para construção, reportar-se-á ao momento em que o ganho é obtido - circular 30/65 de 16.09.1965».

7. Alude a decisão recorrida que dispunha o art. 1º do Código do Imposto de Mais Valias aprovado pelo DL 46673 de 9 de Junho de 1965, que estavam sujeitos ao respectivo imposto de mais valias a transmissão onerosa de terrenos para construção qualquer que seja o título por que se opere quando dela resultem ganhos não sujeitos a encargos de mais valias previstos no artº. 17 da Lei 2030 de 22/1/48 ou no artº. 4 do DL 41616 de 10/05/58 e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

8. Nos termos do parágrafo 2º dos mesmos preceitos legais, são havidos como terrenos para construção, os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título constitutivo.

9. Diz a douta decisão recorrida que o prédio em causa já era terreno para construção, uma vez que, desde 1994 estava integrado em zona de construção segundo o PDM da Câmara Municipal de Santo Tirso, pelo que a posterior alienação estava sujeita a tributação em sede de mais valias.

10. Na sequência, sufraga a posição da Administração Fiscal que procedeu à tributação de mais-valias à ora impugnante, acrescido de juros compensatórios e do estorno.

11. Não podemos anuir com a tese vertida na decisão recorrida que assenta numa errada interpretação e aplicação das normas jurídicas suscitadas mormente daquilo que se deve considerar como

terreno para construção face aos preceitos ínsitos, na consideração conjugada e nos moldes que infra se exporá, na

- alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do CIRS (redacção ao tempo da transmissão do prédio rústico),

- do n.º 1, do artº. 5 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório da categoria G), Decreto-Lei nº46 373, de 9 de Junho de 1965),

- do nº1, do art. 1º do Código do Imposto de Mais-Valias,

- e, fundamentalmente do artº. 6 do CCA e n.º 3º, do artº. 6º do Código da Contribuição Autárquica (CCA),

- no § 3.º do artº. 49º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as doações - C.I.M.S.I.S. (redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 252/89, de 5 de Agosto).

12. Nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do CIRS (redacção ao tempo da transmissão do prédio rústico), constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

13. No entanto, de harmonia com o n.º 1, do art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório da categoria G) os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS, ou seja, depois de 01 de Janeiro de 1989, cfr. Artº. 2º daquele diploma.

14. De acordo com o disposto no n.º 1, do artº. 1º do Código do Imposto de Mais-Valias, este imposto incidia sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção qualquer que fosse o título por que se operasse.

15. Nos termos do n.º 3º, do artº. 6.º do Código da Contribuição Autárquica (CCA), são considerados terrenos para construção, os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção - Destinação Objectiva - e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo - Destinação Subjectiva -, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos.

16. Nada disso se verifica a propósito do prédio rústico em causa.

17. À data da outorga da escritura pública de compra e venda (30 de Julho de 2001) o prédio transmitido não reunia os requisitos legais para ser qualificado como terreno para construção já que, para o mesmo não havia sido concedido qualquer alvará de loteamento, nem aprovado ou concedida licença de construção.

18. O facto de o prédio estar localizado em zona de construção segundo o PDM em vigor não releva para tal classificação, uma vez que aquele conceito deve ser o que consta dos referidos preceitos legais (CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO) - n.º 3º, do artº. 6º do Código da Contribuição Autárquica (CCA) -, e não o que constava do revogado Código do Imposto de Mais-Valias e no § 3º do artº. 49.º do C.I.M.S.I.S. Doações (redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 252/89, de 5 de Agosto).

19. O legislador não sufragou relativamente aos «Terrenos para Construção» o conceito mais amplo que figurava no revogado Código do Imposto de Mais-Valias no § 3º do artº. 49.º do C.I.M.S.I.S. Doações (redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 252/89, de 5 de Agosto).

20. Face ao conceito mais restritivo vertido no artº. 6º do CCA, torna-se evidente que apenas constitui terreno para construção aquele em relação ao qual existe, em alternativa, aprovação de um projecto, licença de construção, alvará de loteamento ou que assim tenha sido declarado no título constitutivo, violando a decisão recorrida este preceito ao considerar uma interpretação ampla de terreno para construção.

21. Na falta de destinação subjectiva manifestada no título aquisitivo, não basta, como pretende a administração fiscal e a douta decisão recorrida, a mera potencialidade abstracta para a construção, exigindo-se a emissão de título que a possibilite em concreto, que a legitime cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, 2.ª secção - contencioso tributário -, de 10-02-2005, in http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf

22. No *titulus adquirendi*, em caso algum se referiu que o prédio se destinasse a construção.

23. Tanto nos preliminares do contrato como na formação dele, em circunstância alguma se declarou que o prédio de destinasse a construção urbana, uma vez que a licença para a realização de obras de construção no prédio, só foi aprovada em 06.10.2003, tendo sido solicitada em 11.10.2001, sempre depois da celebração da escritura pública de compra e venda.

24. Não pode a Administração Fiscal e o tribunal *a quo* ficcionar que o mesmo se destinou a construção, já que tal não aparece referido no título, sendo que o mesmo teria, necessariamente, de destinar-se à prossecução dos fins da própria empresa compradora, podendo destinar-se a tantos fins quanto a imaginação humana permitir - v.g.: captação de água para a actividade da compradora, explo-

ração de produtos hortícolas para a cantina da empresa compradora, arrendamento ou qualquer outra aplicação financeira ou revenda, aliás, destino expressamente declarado no contrato de compra e venda pela compradora, etc., etc., etc.

25. Não se vislumbra reunidos os pressupostos de facto e direito necessários para a administração fiscal actuar como actuou, seja, liquidar imposto de mais-valias na transmissão operada e, o mesmo se terá que dizer da douta decisão recorrida ao manter a liquidação operada sufragando a tese da Administração fiscal.

26. Assenta a douta decisão recorrida, e a posição da Administração fiscal, numa errada interpretação daquilo que se deve, face aos preceitos legais aplicáveis, entender por terreno destinado a construção, violando a decisão recorrida:

- o n.º 1, do artº. 5 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório da categoria G) - Decreto-Lei nº46 373, de 9 de Junho de 1965;

- e, fundamentalmente o artº 6º do CCA e n.º 3º, do artº. 6º do Código da Contribuição Autárquica (CCA), que consagra o conceito restrito de terreno destinado a construção sufragado pelo legislador.

27. Nos termos do n.º 4º, do artº. 11º da Lei Geral Tributária (LGT), a administração Fiscal, e o douto tribunal *a quo* na decisão recorrida, não pode recorrer à integração analógica no domínio dos elementos essenciais dos impostos, como é o caso da incidência, para, por *motu próprio* e em seu exclusivo beneficio, dar por assente declarações que o contribuinte não produziu.

28. A proibição de integração analógica funda-se no princípio constitucional da legalidade fiscal, cfr. José Casalta Nabais, in Direito Fiscal, Almedina, pp. 190.

29. Não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que, imperfeitamente expresso, cfr. Artº. 9º do Código Civil.

30. As dúvidas sobre a existência e qualificação do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do acto tributário, encontra-se plasmado no artº. 100.º/1 do CPPT, que dispõe que «sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e qualificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado».

31. O respeito pela propriedade privada, constitucionalmente consagrado (artº. 62.º/1 da CRP), reflecte-se em matéria tributária no princípio de um rígida legalidade, a qual só por si revela que, mesmo no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal, são mais fortes as razões de salvaguarda do património dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício (este é o verdadeiro fundamento teórico pretendido da regra in dubio contra fiscum), cfr. António Carvalho Martins, in "Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dividas de Imposto", 2ª edição, Coimbra Editora, pp. 43.

32. No mesmo sentido decidiu o STA (2.ª secção), cfr. douto acórdão de 16-01-1980, apêndice ao D.R. de 31-10-1984: «Se os elementos existentes no processo mostrarem uma dúvida irredutível, quanto à existência ou não existência do acto tributário, a liquidação deve ser anulada».

33. É inequívoco que a transmissão sub judicio não está subjugada à tributação de mais- valias, porquanto, apesar do prédio se situar em zona de construção segundo o PDM de Santo Tirso, não foi concedido para o mesmo, à data da transmissão, qualquer alvará de loteamento, ou aprovado qualquer projecto ou pedido de licença de construção, além de que na escritura pública figura como prédio rústico tal qual figurava à data da aquisição pela ora impugnante.

34. No sentido propugnado veja-se, em situação mais dúbia do que esta, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, 2.ª secção - contencioso tributário – de 10-02-2005, in *http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf*

35. A Administração Fiscal e a decisão recorrida erraram na classificação do terreno ao considera-lo para construção em manifesta oposição aos preceitos legais supra aduzidos, mormente do art. 6. º do CCA e n.º 1, do artº. 5 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório da categoria G) - aplicável ao caso -, pelo que se encontra o acto tributário inquinado do vício de violação da lei e, como tal, deve ser anulado com as legais consequências, e

36. Pelas mesmas razões a decisão recorrida errou, salvo o devido respeito, na classificação do terreno ao considera-lo para construção em manifesta oposição aos preceitos legais supra aduzidos, mormente do artº. 6.º do CCA, e n.º 1, do artº. 5 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório da categoria G) - aplicável ao caso - pelo que se encontra o acto tributário inquinado do vício de violação da lei - e por isso deve ser revogada a douta decisão recorrida com as legais consequências.

Assim, e face a toda a retórica expendida, deve ser revogada a sentença do douto tribunal *a quo* e ser proferido acórdão, dando provimento a tudo o peticionado pela recorrente na petição de impugnação da liquidação tributária a que os autos se reportam (…).

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Vistos os autos verifica-se que:

- A fracção em causa foi adquirida, por sucessão, em 28.5.1983;

- O terreno de que fazia parte estava inscrito em matriz rústica, não se situava em zona urbanizada, nem estava compreendido um plano de urbanização e da escritura de venda consta que se destinava a revenda;

- Apenas em 1994 o PDM o integrou em zona de construção e só em 2001 foi pedida licença para nele se construir.

Por outro lado, o CIRS entrou em vigor em 1.1.1989 (artº. 2º do DL n.º 442-A/88 de, 30.11).

Do exposto resulta que, na data de aquisição, o terreno não se destinava a construção (alínea 2 do artº. 1º do CIMValias, "a contrario") e que essa aquisição ocorreu antes da entrada em vigor do CIRS.

Como assim, funciona a regra do art.º 5º do dito DL n.º 442-A/88, pelo que os ganhos obtidos na venda feita em 30.7.2001 não são tributáveis em IRS.

Cfr., em abono, nos acórdãos de 4.11.04, r. 659/04; de 29.3.06, r. 1213/05; de 6.6.07, r. 179/05; etc.).

É por estas razões que sou de parecer que o recurso merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se estão sujeitos a IRS, ou não, os ganhos obtidos com a alienação do imóvel em foco.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A - Dos factos provados, com relevância para a decisão da causa:

- Em 26 de Outubro de 1983 a impugnante adquiriu por morte de José Fernandes Machado ocorrida em 28 de Maio de 1983 1/5 do prédio rústico denominado "Campo Grande", com a área de 9500 m2, sito no lugar de Luvazim, freguesia de Vila das Aves, concelho de Santo Tirso, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 2094 e inscrita na respectiva matriz rústica sob o artigo 406-cfr. Certidão emitida pelo Tribunal Judicial da Comarca de Guimarães do processo de inventário obrigatório (doc. fls. 25 a 29 dos autos).

- Em 30 de Julho de 2001 a impugnante e os demais comproprietários do prédio, venderam o mesmo à sociedade comercial Efimóveis - Imobiliária, SA, cfr. doc. de fls. 25 a 29 dos autos por, 104.747,55 euros.

- A sociedade compradora solicitou em 11 de Outubro de 2001 uma licença de construção para o referido prédio.

- A licença de construção pedida foi emitida por Alvará em 13 de Outubro de 2003.

- A sociedade Efimóveis, desistiu do pedido de licença em 20 de Janeiro de 2005.

- O prédio rústico já estava integrado em zona de construção de acordo com o Plano Director Municipal de Santo Tirso quando foi vendido em 30 de Julho de 2001.

- O referido Plano Director Municipal foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/94 de 23 de Setembro.

B - Factos não provados com relevância para a decisão da causa:

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

2.2 O n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, determinava que «*O imposto de mais-valias incide sobre (...) a transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial*».

E estabelecia o § 2.º do mesmo artigo 1.º do mesmo Código do Imposto de Mais-Valias que «*São havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo*».

Considerava, assim, a lei, como qualificativos de natureza jurídica de terreno para construção três circunstâncias não cumulativas: a de os terrenos estarem abrangidos por planos de urbanização; a de, por declaração dos contraentes, se destinaram a construção urbana; e a de os terrenos, objectivamente e independentemente de qualquer daquelas características, se localizarem em zona urbanizada – cf. a este respeito, por exemplo, António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II, p. 746.

Sob a epígrafe "Mais-Valias", o artigo 10.º do Código do IRS, na alínea a) do seu n.º 1, preceitua que «*Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*».

No entanto, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro – que aprovou o Código do IRS, e estabelece o "Regime transitório da categoria G" – «*Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965 (...) só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código*».

A função deste preceito é a de delimitação negativa do âmbito de incidência do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS. Com efeito, este n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS procede a um alargamento da base de tributação do IRS, especificamente na componente de mais-valias – alargamento que se torna perceptível pela comparação dos ganhos sujeitos a este imposto, taxativamente enunciados no n.º 1 do dito artigo 10.º do Código do IRS, com os ganhos descritos no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias.

Portanto: a norma do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, visa afastar de sujeição a IRS os ganhos das vendas de imóveis, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS, que já não fossem sujeitos ao imposto de mais-valias criado pelo Código de Imposto de Mais-Valias aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965.

Cf. neste sentido os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-6-2004, 29-3-2006, e 6-6-2007, proferidos nos recursos n.º 659/04, n.º 1213/05, e n.º 179/07, respectivamente.

Assim, do regime legal acima apontado retiram-se os seguintes ditames:

- os ganhos já sujeitos ao imposto de mais-valias encontrar-se-ão sujeitos a IRS, pela categoria G;
- os ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias, e decorrentes da alienação de bens ou de direitos que tenham sido adquiridos até 31-12-1988, não se encontrarão sujeitos a IRS;
- os ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias e decorrentes de alienação de bens ou direitos que tenham sido adquiridos depois da entrada em vigor do Código do IRS, encontrar-se-ão sujeitos a este imposto se forem enquadráveis nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo Código.

2.3 No caso *sub judicio*, está assente mormente que, na data de 26 de Outubro de 1983, a impugnante, ora recorrente, adquiriu um quinto do prédio em foco; que, em 30 de Julho de 2001, a ora recorrente, e os demais comproprietários do prédio, venderam o mesmo à sociedade comercial "Efimóveis - Imobiliária, SA"; que o mesmo prédio «já estava integrado em zona de construção de acordo com o Plano Director Municipal de Santo Tirso quando foi vendido em 30 de Julho de 2001»; que «o referido Plano Director Municipal foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/94 de 23 de Setembro».

Como assim, e de acordo com o regime legal acima apontado, o ganho obtido pela impugnante, ora recorrente, mercê da venda do imóvel em foco, efectuada na data de 30-6-2001, não está sujeito a IRS (por "mais-valias").

Na verdade, esse é um ganho que não está sujeito ao (velho) imposto de mais-valias, já que, sendo embora resultante da alienação de imóvel adquirido antes de 31-12-1988, o certo é que só pela aprovação do Plano Director Municipal, em 23-9-1994, quando já se não encontrava em vigor o Código de Imposto de Mais-Valias, é que esse imóvel vem a ser reconhecido com aptidão para a construção.

Os ganhos obtidos pela venda em foco, efectuada em 30-6-2001, não estão sujeitos a IRS, porque – não obstante constituírem mais-valias «de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis», nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS – entram no âmbito de aplicação da norma de delimitação negativa resultante do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro: por um lado, são ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965; e, por outro, a aquisição dos bens ou direitos a que esses ganhos respeitam foi efectuada antes, e não depois, da entrada em vigor do Código do IRS.

Estamos, deste modo, a concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que não estão sujeitos a IRS os ganhos obtidos com a alienação do imóvel em foco – pelo que deve ser revogada a sentença recorrida que não laborou neste entendimento.

Então, havemos de convir que não há *sujeição a IRS*, por "mais-valias", dos ganhos obtidos pela venda, em 30-6-2001, de um imóvel, adquirido em 26-10-1983, e cuja aptidão para construção veio a ser declarada por Plano Director Municipal aprovado em 23-9-1994 – de harmonia com as disposições combinadas do artigo 1.º, n.º 1, e § 2.º, do Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965; do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS; e do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e julgando-se procedente a impugnação judicial, anulando-se a liquidação impugnada.

Custas pela Fazenda Pública, na instância, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

IRC. art. 23º do CIRC. Custos ou perdas. Sua indispensabilidade. Nexo causal com os ganhos sujeitos a Imposto.

Sumário:

I — Para os custos poderem ser considerados, para além de se comprovar a sua efectiva existência, impõe-se igualmente comprovar a sua indispensabilidade e o nexo causal com os ganhos sujeitos a imposto.
II — Preenchem tais requisitos os custos, correlacionados com a actividade de uma sociedade, que não tem quadro de pessoal administrativo, e se vê obrigada a socorrer-se dos quadros de uma outra sociedade, a quem paga para o exercício de determinadas funções necessárias ao exercício da sua actividade.
III — Isto mesmo que os custos sejam fixos.
IV — E não obsta à sua indispensabilidade o facto dos seus proveitos, no exercício em causa, serem de mera aplicação de capitais disponíveis em operações de tesouraria.

Processo n.º: 798/07-30.
Recorrente: JORNALGESTE – Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.**JORNALGESTE – Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA**, com sede na Praça da Alegria, 22, 1º, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1991.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação adicional impugnada.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA – Sul. Este, por acórdão de 17/4/2007, concedeu provimento ao recurso, revogou a decisão recorrida, e julgou improcedente a liquidação impugnada.

Foi a vez da impugnante se insurgir contra esta decisão, dela interpondo recurso para o STA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O douto acórdão recorrido julgou procedente o recurso interposto pelo Exmº Representante da Fazenda Pública e revogou a decisão da 1ª Instância favorável à ora recorrente, julgando, em consequência, improcedente a impugnação deduzida;

2. O presente processo, que já decorreu nas três instâncias, segue agora o mesmo percurso por força do acolhimento do pedido de reforma do Acórdão supra identificado deste Venerando Tribunal (Proc. n.º 24 141), que determinou produção da prova na 1ª Instância, através da audição das testemunhas arroladas na p.i. de impugnação;

3. A decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, ora em apreço, deu como assentes os factos provados na sentença proferida em 1ª Instância, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais (cf. II, nºs 1 a 23) e aditou nos termos do disposto no art.º 712.º, n.º 1, alínea a) do CPC, o seguinte:

"24 - O acréscimo à matéria tributável efectuado pela Administração Tributária, no valor de 14.040.000$00 (...) fundamentou-se nos seguintes factos:

a) Para os valores debitados à Jornalgeste, SA, pela Filmes Lusomundo, SA, não existiam critérios objectivos para suportar os montantes debitados a título de custos comuns (...);

b) No exercício de 1991 a "Jornalgest, SA" não registou qualquer operação relacionada com a actividade, não tendo como tal qualquer volume de negócios (...);

25 - Os proveitos declarados pela impugnante, ora recorrida, no exercício de 1991, no montante de 82.064.362$00, referem-se a ganhos financeiros em aplicações de tesouraria, de capitais disponíveis (...)";

4. A questão de direito decidenda consiste, segundo o douto Acórdão recorrido, "... em determinar se a quantia de 14.040.000$00 não considerada como custo pela AF e que a decisão recorrida acolheu como custo nos termos do art.º 23 alínea a) e d) do CIRC pode ou não ser aceite fiscalmente como custo";

5. Na decisão da 1ª Instância entendeu-se que essa despesa "... deve ser aceite como custo fiscal, uma vez que corresponde a serviços prestados à impugnante pela 'Lusomundo, SA' no ano de 1991, no

âmbito (...) (das) matérias referidas no facto 11º do probatório, sendo esses custos indispensáveis para os proveitos obtidos pela impugnante, atendendo ao seu "específico modo de organização";

6. Diversamente, a Fazenda Pública considera que os referidos custos não podem ser aceites fiscalmente face ao disposto no art.º 23º do CIRC, por não estar demonstrada a existência do nexo causal entre os custos e os proveitos obtidos;

7. Concluindo o Ac. recorrido que aqueles factos (1 a 19) face à "... matéria apurada pela Administração Tributária (factualidade vertida nos nºs 24 e 25) (...) nada acrescentam para o caso dos autos, pois que, o que a Administração Tributária alega é que não tendo existido uma forma de imputação de custos a partir de critérios objectivos os valores debitados são insusceptíveis de relação com os proveitos declarados.";

8. Acrescenta ainda que "... os proveitos declarados não resultam de qualquer actividade da impugnante no ano de 1991, antes de mera aplicação de capitais disponíveis em operações de tesouraria (...)" afigurando-se que tais operações não exigiriam "... mensalmente todo o apoio logístico da "Lusomundo, SA" referido no facto 11 do probatório. ";

9. Decidindo, pois, que "... Não provando a recorrida a indispensabilidade dos custos referidos para a obtenção dos proveitos do exercício de 1991, é, assim, de se conceder provimento ao recurso e de se revogar a decisão recorrida";

10. O douto Acórdão recorrido fundamenta a decisão proferida em afirmações insertas no Relatório da AT que foram, posteriormente, infirmadas pela impugnante, ora Recorrente, designadamente na prova produzida, dada como assente pelo Tribunal *a quo* (cf. II, nºs 1 a 23 do Acórdão recorrido);

11. No entanto, nem a Fazenda pública, no seu recurso, nem também o Tribunal *a quo*, na sua decisão, questionaram a prestação dos serviços da Lusomundo à Jornalgeste, nem a efectiva assunção dos custos inerentes por parte da ora recorrente;

12. A questão controvertida radica, então, na invocada falta de nexo causal entre os custos e os proveitos gerados no exercício;

13. Salvo o devido respeito, o, aliás, douto Acórdão recorrido procede a uma errónea interpretação do art.º 23º do CIRC, incorrendo, por isso, em violação de lei decidindo, por via dessa interpretação, contra o disposto no identificado normativo;

14. Aquela norma do CIRC dispõe que se consideram "... custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora";

15. Nas diferentes alíneas do número 1 daquele preceito enunciam-se, certas despesas que assim devem ser consideradas, porque ocorrem com mais frequência e que são reputadas normais no âmbito da vida de qualquer empresa;

16. Outras podem ocorrer e os respectivos custos serão aceites desde que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos ganhos ou para a manutenção da fonte produtora;

17. Não é razoável, muito menos aceitável que os custos contabilizados pela ora recorrente, indicados no n.º 11 do probatório (cedência de espaço, apoio administrativo, financeiro, contabilístico, jurídico e de contencioso, etc.), sejam rejeitados com o argumento de que os lucros sujeitos a imposto tiveram origem em operações financeiras, conforme se decide no douto Acórdão recorrido, porquanto:

18. Se omite a natureza do objecto social da impugnante, qual seja a gestão de participações sociais;

19. Ou seja, o seu escopo social não se traduz no exercício directo de uma actividade comercial ou industrial, mas antes na gestão de participações sociais, daí resultando a relevância de ganhos emergentes das respectivas operações;

20. Acresce que a ora recorrente não dispunha de um quadro de funcionários, nem, tão pouco, de instalações próprias (cf. n.º 9 do probatório);

21. A existência de uma estrutura administrativa, com pessoal afecto à execução das diferentes tarefas (administrativas, contabilísticas, jurídicas, etc.) ou a aquisição de alguns desses serviços a empresas externas, prestadoras dos mesmos, sempre implicaria o dispêndio dos encargos respectivos;

22. Os quais não deixariam de ser aceites como custo fiscal, nos termos do supracitado art.º 23º do CIRC;

23. A ora recorrente insere-se num grupo de sociedades em que avulta a sua accionista maioritária, Lusomundo, SA, dotada dos meios adequados à prestação daqueles serviços, conforme bem elucidado nos nºs 1 a 19 do probatório;

24. Trata-se de uma forma de organização da actividade da ora recorrente, global e parcialmente mais económica, que não deve colidir com a relevância fiscal dos custos respectivos;

25. O desempenho do objecto social da ora recorrente pressuporia, necessariamente, a realização de despesas com instalações, pessoal, comunicações, transportes, etc.

26. A este respeito, reproduz-se, com a devida vénia, o que se afirma no Acórdão do TCA Sul, de 20.06.2006, proferido no proc. n.º 365/03: "...o princípio da liberdade de gestão (que surge como decorrência da liberdade constitucional de iniciativa económica privada) pressupõe e exige a não imis-

cuição da Administração Fiscal na gestão das sociedades comerciais, com a preclusão de um controlo administrativo sobre o mérito concreto das decisões empresariais. O Fisco não pode colocar em causa as operações reputadas de economicamente indispensáveis pelos contribuintes porque subsumíveis ao escopo da organização societária";

27. Acrescenta-se no mesmo douto Ac. que "... resulta inviável uma cláusula geral que permita à Administração Fiscal sindicar a oportunidade das decisões empresariais por julgamento sobre a qualidade dos resultados da gestão financeiro e comercial da organização;

28. Em suma, o douto Acórdão recorrido padece do vício de violação de lei, consistente na errónea interpretação do art.º 23º do CIRC, devendo, com os fundamentos alegados, ser revogado aquele Acórdão e julgada procedente a impugnação judicial deduzida, conforme decidido na 1ª Instância.

Contra-alegou a Fazenda Pública, que concluiu as suas alegações no seguinte quadro:

a) O probatório fixado pelo TCAS reflecte, por um lado, a existência de notas de débitos de montantes apresentados como prestações de serviços efectuadas pela Lusomundo, accionista maioritária da Jornalgeste, de apoio à respectiva actividade e, por outro lado, o juízo efectuado pela Administração Tributária, sobre a falta de comprovação do nexo de causalidade entre essas prestações de montante mensal bastante elevado e os proveitos apresentados no mesmo exercício (1991);

b) Face à inexistência (ou não demonstração/comprovação) da forma de imputação de custos baseada em critérios objectivos, os valores debitados são insusceptíveis de serem relacionados com os proveitos declarados;

c) Porque estes proveitos resultaram de uma mera aplicação de capitais e não propriamente da actividade de SGPS da recorrente, na actividade de gestora das suas participadas;

d) Nessa actividade deveria, de qualquer forma, a recorrente (recorrendo-se até de um apoio que lhe custou mensalmente 1000 contos, fora o IVA), ter documentado e justificado devidamente os custos com as prestações de serviços efectuadas pela sua accionista maioritária;

e) A recorrente não conseguiu – nem na prova testemunhal, para a qual os autos baixaram de novo à 1ª instância – provar a existência de um nexo causal entre os custos e os proveitos gerados no exercício;

f) Assim, não podem as despesas debitadas pela Lusomundo à Jornalgeste em 1991, ser deduzidas aos proveitos apresentados nesse exercício, por não ter sido comprovada a respectiva indispensabilidade nos termos do art.º 23º do CIRC.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1. A impugnante faz parte de um grupo empresarial constituído por sociedades que exercem, na sua maioria, actividades nas áreas da comunicação e cinematografia.

2. Nesse grupo inclui-se a sociedade "Lusomundo, S.A.", a partir da qual o grupo se expandiu.

3. No âmbito desse grupo empresarial, a impugnante foi criada como sociedade gestora de participações sociais, tendo como exclusivo objecto a gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indirecta do exercício de actividades económicas.

4. Adentro do seu objecto, a impugnante detinha, no exercício de 1991, participações societárias em várias empresas do sector da comunicação social, nomeadamente na "Diário de Notícias, SA", na "empresa do Jornal de Notícias, S.A.", na Rádio Notícias, Produções e Publicidade, S.A.".

5. Por via das participações detidas naquelas sociedades, a impugnante participava e participa ainda indirectamente no capital de outras, nomeadamente da "Editorial Notícias, Ld.", da "Deltapresse, Sociedade Distribuidora de Publicações, S.A.", da "Editora Domingos Barreira, Ld." e da "Someios, Edições e Publicidade, Ld.".

6. É a impugnante que define a estratégia dos negócios das suas participadas, nomeadamente no que se refere a novas aquisições e investimentos, apresentação em mercados internos e externos e desenvolvimento e manutenção de relações com entidades oficiais.

7. A impugnante intervém ainda na negociação de operações financeiras no âmbito do mercado de capitais e das instituições de crédito, designadamente para a obtenção de financiamentos bancários.

8. A isto acresce o exercício da gestão financeira corrente (serviços da contabilidade e tesouraria) e o acompanhamento administrativo e de expediente geral.

9. Em 1991, a impugnante não dispunha de quadro de funcionários, para além dos elementos que integravam o seu Conselho de Administração.

10. Por esta razão (mencionada em 9), para o exercício da sua actividade, a impugnante socorria-se dos serviços da "Filmes Lusomundo, SA", sua accionista maioritária.

11. Assim, mensalmente, com referência ao exercício de 1991, a "Lusomundo, S.A." prestou e debitou à impugnante o seguinte:

a) Apoio administrativo, Esc. 300.000$00;

b) Apoio à gestão financeira, Esc. 200.000$00;

c) Serviços de contabilidade, Esc. 100.000$00;

d) Apoio de secretariado, Esc. 50.000$00;

e) Cedência de espaço, Esc. 50.000$00;

f) Apoio administrativo e expediente geral, Esc. 250.000$00;

g) Serviços jurídicos e de contencioso, Esc. 50.000$00.

12. O apoio à administração (referido em 11. a) diz respeito às relações de gestores do grupo com entidades oficiais e instituições ligadas ao sector da comunicação social e aos mercados financeiros.

13. Nesse âmbito são realizadas, através da "Lusomundo, S.A.", apresentações internacionais, nomeadamente em Londres, Nova York e Paris dos negócios da impugnante, tendo em vista a identificação e captação de novos parceiros comerciais.

14. O apoio à gestão financeira (referido em 11, b), traduz-se na negociação de operações financeiras, designadamente de financiamento bancário, na gestão financeira corrente e na optimização da tesouraria.

15. Os serviços de contabilidade (referidos em 11, c), implicam a organização de toda a contabilidade da impugnante.

16. O apoio de secretariado (referido em 11, d), é prestado exclusivamente aos gestores da impugnante.

17. Quanto à cedência do espaço (referida em 11, e), a "Lusomundo, S.A." cedeu uma área da sua sede à impugnante, comparticipando esta, na proporção do espaço ocupado, na renda paga por aquela à proprietária do imóvel.

18. O apoio administrativo e de expediente geral (referido em 11, f), é constituído pelos serviços de telefone, paquetes, telefax, etc.

19. Os serviços jurídicos e de contencioso da "Lusomundo, S.A.", referidos em 11 g), exercem um acompanhamento permanente da actividade da impugnante, em virtude das suas relações de participação em variadas sociedades nas quais se efectuam, entre outras, operações de aumentos de capital, para além do acompanhamento de litígios em que a impugnante intervenha.

20. Em relação ao exercício de 1991, a impugnante declarou um lucro tributável de Esc. 16.838.327$00.

21. Na sequência da acção de fiscalização tributária a que foi sujeita, a Administração Fiscal acresceu ao lucro tributável declarado pela impugnante, Esc. 14.040.000$00.

22. Esta importância de Esc. 14.040.000$00 corresponde a serviços prestados à impugnante pela "Lusomundo, S.A.", no ano de 1991, no âmbito do apoio que esta lhe presta, como referido de 11 a 20 inclusive.

23. Em 18/03/94, a Administração Fiscal efectuou à impugnante a liquidação adicional n.º 8310004883, no valor de Esc. 7.330.154$00, com referência ao exercício de 1991.

24. O acréscimo à matéria tributável efectuado pela Administração Tributária, no valor de 14.040.000$00 referido no n.º 21 supra, fundamentou-se nos seguintes factos:

a) Para os valores debitados à Jornalgeste, SA, pela Filmes Lusomundo, SA, não existiam critérios objectivos para suportar os montantes debitados a título de custos comuns;

b) No exercício de 1991 a "Jomalgeste, SA" não registou qualquer operação relacionada com a actividade, não tendo como tal qualquer volume de negócios.

25. Os proveitos declarados pela impugnante, ora recorrida, no exercício de 1991, no montante de 82.064.362$00, referem-se a ganhos financeiros em aplicações de tesouraria, de capitais disponíveis.

3. Está em causa a interpretação do art.º 23º, 1, do CIRC, que dispõe:

"Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora…".

Pois bem.

Estão documentados os custos e a sua efectiva existência.

Há pois que apreciar unicamente a sua indispensabilidade e o nexo causal com os ganhos sujeitos a imposto.

Já vimos que as instâncias divergiram na solução.

Enquanto a 1ª instância concluiu por essa indispensabilidade e respectivo nexo causal, outra e diversa é a perspectiva prosseguida pelo tribunal de recurso.

Aqui considerou-se que, sendo que "os proveitos declarados não resultam de qualquer actividade da impugnante do ano de 1991, antes da mera aplicação de capitais disponíveis em operações de tesouraria", daí que "não se vê que tal aplicação de capitais pudesse exigir mensalmente todo o apoio logístico da "Lusomundo, SA", referido no facto 11 do probatório".

E acrescenta que "custos fixos mensais sem qualquer relação com a sua actividade desenvolvida, e sem qualquer relação com a quantidade de serviço prestado pela Lusomundo, não se enquadram no conceito do art.º 23º do CIRC".

É também este o entendimento vazado pelo EPGA, que defende a improcedência do recurso, na síntese final, que é do seguinte teor:

"Entende-se, e bem, a nosso ver, que resultando os proveitos declarados no exercício de 1991 de mera aplicação de capitais disponíveis em operações de tesouraria, seria manifestamente excessivo, e diremos nós, economicamente incongruente, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa,

que tal aplicação de capitais pudesse exigir mensalmente o apoio logístico da Lusomundo SA referido no ponto 11 do probatório, apoio esse, aliás, traduzido em custos fixos mensais e sem qualquer relação com a quantidade de serviço prestada (vide decisão sindicada a fls. 223 e 224).

"Bem andou pois o acórdão recorrido ao considerar como não provada a indispensabilidade dos custos para a obtenção dos proveitos declarados, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente".

Que dizer?

Não temos a mesma visão sobre o questionado ponto 11 do probatório.

Isto porque a nosso ver os pontos seguintes do probatório explicitam o referido ponto.

E não podem ser deixados de ser correlacionados com o dito ponto 11.

Nem vemos que muitas dessas rubricas possam ser desprezadas.

Estamos a referir-nos nomeadamente à cedência de instalações, ao apoio administrativo e ao secretariado, ao apoio à gestão financeira.

São despesas perfeitamente compreensíveis, e que a impugnante não deixaria de suportar directamente se tivesse um quadro de pessoal. Mas como recorre à Lusomundo é compreensível que pague a esta a importância respectiva.

Nem vemos que o facto dos seus proveitos declarados no exercício de 1991 serem de mera aplicação de capitais disponíveis em operações de tesouraria seja um óbice à sua indispensabilidade.

Na verdade, é também esse o escopo da impugnante, sendo que o probatório nos dá conta das actividades desenvolvidas.

E o facto de se tratar de despesas fixas não é incompatível com um acordo que fixe um tecto máximo no tipo de despesas consideradas.

Concluímos assim, ao arrepio da tese sustentada no acórdão recorrido, que os custos suportados pela impugnante foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, e confirmar a sentença proferida em 1ª Instância, anulando-se assim a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Pedido de aclaração.

Sumário:

I — Se o recorrente se limita a manifestar divergências quanto a um segmento do acórdão recorrido, manifestando posição diversa do acórdão sob aclaração, nada há a esclarecer.

II — Proferida sentença final sobre a questão submetida ao tribunal, não tem o Mm. Juiz que se proferir despacho de sustentação ou reparar o agravo.

III — Isto porque face ao disposto no n. 1 do art. 666º do CPC, proferida a sentença, fica esgotado o poder jurisdicional do juiz, que não pode assim alterar a sua decisão.

Processo n.º 806/07-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **CRUZ & COMPANHIA, SA**, com sede em Lageosa do Dão, Tondela, notificada do acórdão proferido nos autos em 7 de Novembro de 2007, suscitou uma nulidade e pediu um esclarecimento.

Segundo a recorrente, a nulidade consiste em o tribunal de 1ª instância ter ordenado a subida dos autos sem ter proferido despacho, sustentando a decisão ou reparado o agravado, após a junção das alegações, sendo que também o STA cometeu uma nulidade ao não ter ordenado a baixa dos autos à 1ª instância para que sustentasse o despacho ou reparasse o agravo.

Assim, na sua tese, o acórdão sob censura é nulo, face ao disposto no art. 201º do CPC.

Quanto ao esclarecimento, defende que a motivação que atribui ao representante da FP a representação do Instituto da Vinha e do Vinho é ambígua, dado que "atendendo o disposto na alínea d) do n. 1 do artigo 4 do DL n. 99/97, de 26/04, e dado que nesse diploma legal não existe nenhuma disposição que confira à FP qualquer legitimidade para representar, nos termos da lei, o IVV em juízo, consideram V. Exas. que a) do n. 1 do artigo 4 do DL n. 99/97, de 26/04 – à semelhança da norma que confere ao Conselho Directivo do INGA, poderes para intervir no processo de execução fiscal – não confere ao presidente do IVV, poderes para o representar em juízo ou fora dele".

Não houve contra-alegações.

Foi dada vista ao MP.

Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

2. Quanto ao pretendido esclarecimento, é óbvio que nada há a esclarecer. O que o recorrente sustenta é um entendimento diverso do sufragado pelo acórdão recorrido.

Na verdade, o que o acórdão sob censura decidiu é que a representação, em juízo, do Instituto da Vinha e do Vinho, é da Fazenda Pública.

E indicou os preceitos legais, com base nos quais sustentou tal entendimento.

O recorrente não concorda com a decisão, no ponto específico, defendendo posição diversa da que foi prosseguida no acórdão sob censura. Este explicitou a sua posição. Que não é a do recorrente. Mas isso, como é óbvio, não necessita de esclarecimento. Quando muito estaremos perante um erro de julgamento. O que é coisa diversa. Na verdade, é tudo claro.

Nada há pois que esclarecer.

Quanto à nulidade.

Também a mesma não existe.

O Mm. Juiz proferiu a sua decisão final.

Interposto o recurso, e apresentadas as alegações, mandou ele subir os autos ao STA.

E não podia ele alterar a sua decisão.

Sendo embora certo que os recursos são interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil (art. 281º do CPPT), não é menos verdade que foi proferida uma decisão final sobre a questão submetida ao tribunal, pelo que é aqui aplicável o disposto no n. 1 do art. 666º do CPC ("proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa").

Assim sendo, como é, não tinha o Mm. Juiz *a quo* que proferir despacho de sustentação, pois que não há qualquer despacho a sustentar. E daí decorre que não podia reparar o agravo. No caso, não tem pois aplicação o disposto no art. 744º, 1, do CPC.

Improcede assim, e manifestamente, a alegada nulidade.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 UC – art. 16º do CCJ.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Crédito Agrícola de Emergência. Prescrição. Reconhecimento da dívida. Causa interruptiva da prescrição.

Sumário:

I — Tendo sido concedido ao oponente, por uma instituição bancária, um crédito, ao abrigo do Crédito Agrícola de Emergência, com o aval do Estado, uma vez paga por este, nessa qualidade, a dívida respectiva, o titular desse crédito deixou de ser aquela instituição bancária para passar a ser o Estado, uma vez que se transmitiu para ele na sua globalidade, ficando, assim, sub-rogado nos seus direitos (cfr. artº 593º, n.º 1 do CC).

II — O reconhecimento do crédito, feito pelo oponente, perante a Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência vale o mesmo, para efeitos da interrupção do prazo de prescrição, como tivesse sido efectuado perante o credor Estado, representado pelos Ministros das Finanças e do Plano e da Agricultura, Pescas e Alimentação, atenta a natureza dessa Comissão e o facto de a mesma agir sob o mandato e beneplácito desses Ministros, a quem conferiram amplos poderes para a reconversão daquele crédito.

Processo n.º 820/07-30.
Recorrente: Maria Joana dos Santos Ribeiro Soares Mendes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo tribunal Administrativo:

1 – Maria Joana dos Santos Ribeiro Soares Mendes, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou parcialmente procedente a oposição à execução fiscal instaurada pelo Serviço de Finanças de Lisboa 10 para cobrança de dívidas contraídas, no âmbito do Crédito Agrícola de Emergência, no valor global de € 332.339,36 (66.582.751$00), respeitando € 160.773,41 (32.232.174$00) ao ano de 1979 e € 171.339,95 (34.350.575$00) ao ano de 1982, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- a oponente recorreu a um primeiro financiamento de € 36.698,93 (7.357.475$00) junto do Banco Totta & Açores em 1979, o que fez ao abrigo do Crédito Agrícola de Emergência (CAE), e em 1982 recorreu a um segundo financiamento de € 51.054,65 (10.235.538$00) junto da mesma entidade, também ao abrigo do CAE, conforme está previsto no Decreto-Lei n.º 56/77, de 18 de Fevereiro;

- apesar de terem decorrido mais de vinte anos desde as datas de constituição em dívida até à citação para a respectiva acção executiva, decidiu o tribunal *a quo* no sentido de não declarar prescrita nenhuma das dívidas acima referidas;

- o tribunal *a quo* fundamentou a sua decisão alegando que o prazo de prescrição das dívidas teria sido interrompido em razão de reconhecimento da dívida pela recorrente em correspondência trocada com diversas entidades, nomeadamente a Comissão de Análise do CAE, considerando assim preenchido o disposto no art. 325º do Cód. Civ.;

- entende a recorrente que não andou bem o tribunal *a quo* já que não basta um reconhecimento difuso, perante ou entre terceiros, para que se produza o referido efeito de interrupção do prazo de prescrição, sendo apenas susceptível de produzir tal efeito um reconhecimento expresso nos termos do disposto no referido art. 325º do Cód. Civ., ou seja, efectuado perante o respectivo titular por aquele contra quem pode ser exercido;

- tal reconhecimento, feito de forma expressa, inequívoca, perante o titular do respectivo direito foi efectivamente feito pela oponente e recorrente, mas apenas no que diz respeito à dívida originada pelo primeiro financiamento, no valor de € 36.698,93 (7.357.475$00), pelo que andou bem o tribunal *a quo* ao não considerá-la prescrita;

- sucede que a oponente, em momento algum posterior ao da contracção da dívida de € 51.054,65 (10.235.538$00), resultante do segundo financiamento obtido junto do Banco Totta & Açores ao abrigo do CAE, reconheceu a dívida perante o respectivo titular, nem o fez de qualquer outra forma que pudesse implicar a interrupção do prazo de prescrição do correspondente direito de crédito, o que resulta do probatório junto aos autos;

- assim, não se interrompeu o prazo de prescrição da dívida de € 51.054,65 (10.235.538$00), contraída junto da referida entidade financeira, pelo que, tendo decorrido mais de vinte anos entre a assunção da dívida e a citação para pagamento da mesma, está a dívida prescrita, nos termos do disposto no art. 301º do Cód. Civ., bem como os respectivos juros.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, pois, "atenta a natureza da Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência (órgão criado por Despacho Conjunto dos Ministros das Finanças e do Plano e da Agricultura, Pescas e Alimentação, de 24.3.80 e 24.6.80, in Diário da República II série de 4.7.80 – cfr. o acórdão da 1ª Secção de fls. 91 a 107) reconhecer a dívida, em causa nestes autos, perante aquela Comissão (como a Recorrente reconheceu, de novo, em 30.8.1985 – cfr. fls. 56) vale o mesmo que reconhecê-la perante o credor Estado, representado por aqueles ministros, para os efeitos do artº 325º do CCivil".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 04/04/2001, foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 10 o processo de execução fiscal n.º 3255200101008013 e 3255200101008170 (o qual corre apenso ao primeiro) tendo em vista a cobrança coerciva das dívidas identificadas nas certidões de dívida n.º 6753 e 4352, com cópias juntas aos autos a fls. 5 e 18 e que se dão por integralmente reproduzidas.

2. Conforme o teor das referidas certidões, as dívidas exequendas tiveram origem no crédito concedido à ora oponente ao abrigo do Decreto-Lei n.º 56/77, de 18 de Fevereiro ("Crédito Agrícola de Emergência").

3. Face à certidão de dívida n.º 4352, a ora oponente é devedora (conjuntamente com as pessoas aí identificadas) de € 160.773,41 (32.232.174$00), correspondendo € 36.698,93 (7.357.475$00) a capital e € 124.074,48 (24.874.699$00) a juros calculados desde 05/09/1979 até 01 /07/2000 (cfr. cópia da certidão a fls. 18).

4. E pela certidão de divida n.º 6753, é a ora oponente, nos mesmos termos acima descritos, devedora de € 171.339,95 (34.350.575$00), correspondendo € 51.054,65 (10.235.538$00) a capital e € 120.285,29 (24.115.036$00) a juros calculados desde 04/12/1982 até 01/07/2000 (cfr. cópia da certidão a fls. 5).

5. Os referidos créditos concedidos à ora oponente consubstanciam financiamentos intercalares realizados através da instituição Financeira Banco Totta & Açores com o aval estatal - cfr. fls. 49, 59 e 61 dos autos.

6. Conforme se verifica pelos documentos juntos a fls. 44 e 45, 51 e 52, e principalmente a fls. 56-57 e 59-76, a ora oponente sempre demonstrou intenção de "regularizar o nosso débito ao CAE" (correspondência que dirigiu a diversas entidades, designadamente Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência).

7. A ora oponente foi citada para a execução em 10/07/2003, conforme certidão de citação de fls. 15.

8. Tendo deduzido a presente oposição em 08/08/2003, conforme carimbo aposto a fls. 2.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se o crédito que foi contraído pela recorrente, no âmbito do Crédito Agrícola de Emergência, no valor de 10.235.538$00 e respectivos juros (vide certidão de dívida n.º 6.753, a fls. 5) se encontra prescrito.

Desde logo, importa referir que, na sua motivação do recurso, a recorrente não põe em causa o regime de prescrição aplicado pela sentença recorrida, como também não vem posto em causa que o crédito titulado pela certidão de dívida n.º 4.352 ainda não prescreveu, assim como a prescrição dos juros correspondentes a ambos os créditos.

Insurge-se a recorrente apenas contra a sentença recorrida na parte em que não julgou prescrito o crédito titulado pela certidão de dívida n.º 6.753, no valor de 10.235.538$00 (€ 51.054,65).

A este propósito, entendeu, em suma, o Mmº Juiz "a quo" que, tendo a recorrente reconhecido o referido crédito perante diversas entidades, nomeadamente pelo documento datado de 4/11/82, junto a fls. 44 e 45 dos autos, dirigido à Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência, bem como pelo documento datado de 10/12/84, junto a fls. 51 e 52 dirigido à entidade financeira credora Banco Totta e Açores e pelos requerimentos de fls. 56 e 57 e 59 a 76, dirigidos àquela Comissão e aos Ministros das Finanças e do Plano e da Agricultura, Pescas e Alimentação, respectivamente, o prazo de prescrição, iniciado em 4/12/82, se interrompeu, ficando assim inutilizado todo o tempo anteriormente recorrido, voltando a correr novo prazo. Prazo esse que voltou a interromper-se com a citação da recorrente, efectuada em 10/7/03, para a execução fiscal, não recomeçando a correr um novo prazo de prescrição enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (cfr. artº 327º, n.º 1 do CC).

Para concluir, que o prazo de prescrição, até agora, ainda não tinha decorrido.

Por sua vez, em suma, entende a recorrente que "não basta um reconhecimento difuso, perante ou entre terceiros, para que se produza o referido efeito de interrupção do prazo de prescrição, sendo apenas susceptível de produzir tal efeito um reconhecimento expresso nos termos do disposto no referido art. 325º do Cód. Civ., ou seja, efectuado perante o respectivo titular por aquele contra quem pode ser exercido…

tal reconhecimento, feito de forma expressa, inequívoca, perante o titular do respectivo direito foi efectivamente feito pela oponente e recorrente, mas apenas no que diz respeito à dívida originada pelo primeiro financiamento, no valor de € 36.698,93 (7.357.475$00)…

sucede que a oponente, em momento algum posterior ao da contracção da dívida de € 51.054,65 (10.235.538$00), resultante do segundo financiamento obtido junto do Banco Totta & Açores ao abrigo do CAE, reconheceu a dívida perante o respectivo titular, nem o fez de qualquer outra forma que pudesse implicar a interrupção do prazo de prescrição do correspondente direito de crédito...

assim, não se interrompeu o prazo de prescrição da dívida de € 51.054,65 (10.235.538$00), contraída junto da referida entidade financeira, pelo que, tendo decorrido mais de vinte anos entre a assunção da dívida e a citação para pagamento da mesma, está a dívida prescrita, nos termos do disposto no art. 301º do Cód. Civ….".

4 – Conforme resulta da matéria de facto fixada no probatório, foi instaurada execução fiscal pelos Serviços de Finanças de Lisboa 10 para cobrança da dívida em causa, dívida essa que teve a sua origem no crédito concedido à ora recorrente pelo Banco Totta e Açores, no âmbito do Crédito Agrícola de Emergência (CAE), com o aval do Estado, tudo ao abrigo do Decreto-Lei n.º 56/77 de 18/2.

Mais ficou provado que a recorrente sempre demonstrou intenção de regularizar o débito ao CAE, conforme correspondência que dirigiu a diversas entidades, nomeadamente à Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência.

Como vimos, foi com fundamento nestes factos que o Mmº Juiz "a quo" julgou não prescrita a dívida em causa, uma vez que a devedora procedeu ao seu reconhecimento junto do titular do direito, o que constitui causa interruptiva da prescrição.

Alega, porém, a recorrente que o titular desse direito é a instituição bancária que lhe havia concedido o crédito, no caso o Banco Totta e Açores e em relação a esta instituição nunca enviou qualquer documento em que tivesse reconhecido a dívida, nem nunca o fez por qualquer outra forma, pelo que não se verifica a invocada causa interruptiva da prescrição.

Mas não tem razão.

Com efeito e do que acima ficou dito, afigura-se-nos poder tirar-se a consequência de que, figurando o Estado como exequente nas referidas execuções e como credor na certidão de dívida respectiva, este procedeu ao pagamento do crédito concedido à recorrente, em resultado do incumprimento da oponente, uma vez que e em consequência do aval, aquele assume a responsabilidade abstracta, objectiva por esse mesmo pagamento.

Sendo assim, torna-se patente que não colhe o argumento agora invocado pela recorrente, já que o titular do crédito em causa deixou de ser a instituição bancária que procedeu à sua concessão para passar a ser o próprio Estado.

Na verdade, tendo o Estado pago na sua totalidade a obrigação do devedor, o crédito transmitiu-se para ele na sua globalidade, ficando, assim, sub-rogado nos direitos daquela instituição, com os poderes que a esta competiam (cfr. artº 593º, n.º 1 do CC).

Portanto, se a oponente tinha que reconhecer a dívida só ao Estado o devia fazer, por ser o titular do crédito respectivo.

E será que assim, efectivamente, aconteceu?

A nosso ver, a sentença recorrida valorou devidamente o facto que fixou no n.º 6 do probatório, face ao disposto no artº 325º do Código Civil.

Com efeito, a Comissão de Análise do Crédito Agrícola de Emergência "foi um órgão colectivo, criado pelos despachos Conjuntos dos Ministros das Finanças e do Plano e da Agricultura Pescas e Alimentação de 24 de Março de 1980 e 24 de Junho de 1980, este publicado no DR II, n.º 152 de 4.7.80, órgão ao qual compete, nos termos deste despacho, "a classificação dos créditos concedidos ao abrigo do sistema, em ordem à respectiva transferência para o novo crédito de campanha ou, se for caso disso, à transformação dos mesmos em créditos de médio ou longo prazo" e "desenvolver todas as tarefas conducentes à extinção do Crédito Agrícola de Emergência", nos termos do Dec. Lei n.º 172/79 de 16 de Junho, sob a superintendência daqueles dois Ministros, aos quais ficou também cometida a decisão, por despacho conjunto, das dúvidas que surgissem no desempenho daquelas funções da Comissão.

Portanto, a Comissão de Análise, embora sendo um órgão temporário e com fins limitados, no âmbito das competências que lhe foram outorgadas por aqueles despachos dos referidos Ministros, tinha poderes decisórios com eficácia externa para a classificação dos créditos segundo as respectivas características, e para definir se aqueles preenchiam os requisitos para serem transferidos ou para o crédito de campanha ou para créditos de médio e longo prazo" (vide acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 15/10/96, in rec. n.º 24.016, junto a fls. 91 e segs.).

Sendo assim, tendo dirigido àquela Comissão de Análise o documento de fls. 44 e 45, no qual refere que "quanto à componente do nosso débito que se encontra imobilizada em investimento, informo V. Exas. que já se encontra em estudo a elaboração de um projecto a apresentar em breve a uma instituição de crédito, no sentido de as verbas a libertar serem de imediato canalizadas para total liquidação do mesmo", bem como o documento de fls. 56 e 57 em que também refere que "parece estar bem patente a nossa vontade de cumprir", é incontornável que a recorrente reconheceu a existência da dívida em causa.

E ao reconhecê-la perante essa Comissão, atenta a sua natureza e o facto de a mesma agir, no âmbito do Crédito Agrícola de Emergência, sob o mandato e o beneplácito dos Ministros das Finanças e do Plano e da Agricultura, Pescas e Alimentação, a quem conferiram amplos poderes para a reconversão daquele crédito, dúvidas não temos de que esse reconhecimento vale o mesmo como se tivesse sido efectuado perante o credor Estado, representado por aqueles Ministros, para efeitos do disposto no artº 325º do CC.

Mas, ainda que assim se não entendesse, sempre com o requerimento de fls. 59 a 76, dirigido pela recorrente aos referidos Ministros, como claramente resulta do seu teor, esta acabou por reconhecer a dívida em questão.

5 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, reportando-se a dívida em causa a 4/12/82, data em que a mesma se constituiu, o prazo de prescrição começou a correr a partir desta data.

Interrompeu-se, porém, nos termos supra referidos e pela última vez em 21/2/86 (vide doc. de fls. 59), começando a correr novo prazo (cfr. artº 326º, n.º 1).

Todavia e entretanto, a recorrente foi citada para a execução em 10/7/03 (vide fls. 15), pelo que o prazo de prescrição voltou a interromper-se (cfr. art. 323º, n.º 1 do CC), sendo certo que este prazo não começa a correr "enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo" (cfr. artº 327º, n.º 1 do CC).

Assim sendo, a dívida em causa, nesta data, ainda não se encontra prescrita.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo. Ofensa de convenção internacional. Acto anulável.

Sumário:

O acto de liquidação que alegadamente ofende uma convenção assinada entre Portugal e outro Estado é anulável, não podendo ser impugnado a todo o tempo, mas só dentro dos prazos previstos no artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 886/07-30.
Recorrente: FOP VAN LINDFEN.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. *Baeta de Queiroz*.

1.1. **FOP VAN LINDEN**, residente na Mexilhoeira Grande, Portimão, recorre da sentença de 10 de Julho de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«A

Foi articulado pelo agravante na sua impugnação judicial, que o acto de liquidação violava a Convenção sobre a dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Holanda, mormente, os seus artigos 10º e 24º.

B

O agravante é de nacionalidade holandesa e reside em território nacional;

C

Sustentou o recorrente que a presente situação configura a violação de um norma de hierarquia superior por uma de hierarquia inferior, pelo que não se aplicam os prazos previstos para os actos anuláveis, mas sim, aqueles respeitantes aos actos nulos.

D

Não foi este o entendimento do Mmo Juiz "a quo", porquanto deu como verificada a caducidade do direito do Agravante em impugnar a liquidação, tendo por base a consideração dos prazos dos actos anuláveis.

E

Porém, conforme decorre do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, estamos perante normas de direito internacional vigentes em Portugal, com hierarquia superior, pelo que, nos encontramos perante um caso de ilegalidade abstracta da liquidação e assim;

F

Mau grado não se configurar como um acto em si nulo, não deixa de ser um acto com um vício *sui generis,* digamos, entre a anulabilidade e a anulabilidade,

G

mas com efeitos nos referidos prazos, posto que, ao ser enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. º 204.º do CPPT, sempre permitirá, que a impugnação seja deduzida com o respeito pelo prazo para a oposição (que não esteja precludido este prazo).

H

O que se verifica, conforme, aliás, a Agravada confessou no artigo 23.º da sua Douta Contestação, aguardando o Agravante, a liquidação corrigida.

I

Por sua vez, decorre dos artigos 133.º e s.s. do CPA, assim como da sua articulação com o n.º 3 do art. 103.º da CRP, que estes tipo de vícios de normas constitucionais ou de hierarquia superior, são de conhecimento oficioso, pelo que, o Mmo Juiz "a quo", dos mesmos deveria ter tomado conhecimento e assim, por esta via, ter admitido a presente impugnação judicial e prosseguido com o processo no sentido de conhecer do seu mérito.

NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE POR PROVADO E EM CONSEQUÊNCIA SER REVOGADA A DOUTA SENTENÇA, IMPLICANDO ASSIM, QUE A DEDUÇÃO DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL FOI TEMPESTIVA, PROSSEGUINDO O PROCESSO OS SEUS DEMAIS TERMOS».

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo deste modo:

«a)

A agravante admite que segundo a melhor e mais recente jurisprudência e doutrina que o acto impugnado não é um acto nulo ou inexistente que permita uma impugnação sem prazo.

b)

Para sustentar a admissão da impugnação judicial defende a tese que se está na presença de um acto de "de espécie mista ou de terceira espécie" o que permite ao contribuinte deduzir a respectiva impugnação judicial enquanto não estiver decorrido o prazo para a dedução da oposição fiscal.

c)

Acontece que tal tese não é suportada por qualquer normativo legal.

d)

O regime legal da invalidade do acto administrativo previsto no Código de Procedimento Administrativo na sua Secção III, elege a anulabilidade como a sanção legal da invalidade do acto administrativo, só a afastando quando aos actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente outra forma de invalidade.

e)

Como é referido na douta sentença recorrida, não sendo o *sub iudicio* caso de qualquer dos elementos essenciais do acto nem havendo lei que expressamente preveja esta forma de invalidade, estaríamos em tese perante um caso de anulabilidade por ser esta a sanção geral no que concerne ao regime legal da invalidade do acto administrativo.

f)

Por isso não se compreende as alegações da ora agravante que, com base em transcrições de um autor que não identifica e numa tentativa desesperada de considerar a impugnação judicial apresentada tempestiva, considera que esta é tempestiva se for interposta obedecendo ao prazo para oposição execução, por a causa de pedir se enquadrar na alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

g)

Esta tese carece de base legal porque a impugnação judicial e a oposição à execução são meios processuais autónomos, com fundamentos e prazos de interposição distintos.

h)

E assim, só se pode concluir que a impugnação judicial foi interposta fora do prazo legal, de conformidade com o regime legal que regula este meio processual (artº 99º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Porque a douta sentença recorrida bem decidiu quando julgou procedente a invocada excepção peremptória da caducidade do direito da ora agravante impugnar judicialmente a decisão da reclamação graciosa relativa à liquidação do IRS do ano de 2001, deve a mesma ser mantida e o recurso apresentado julgado improcedente (…)».

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«Sufragamos o entendimento vertido na sentença impugnada sobre:

a) a anulabilidade (e não nulidade) do acto administrativo objecto da impugnação judicial, alegadamente praticado com violação do princípio da legalidade (artº 33º n.º 1 e 135º CPA)

b) a caducidade do direito de impugnação judicial (art. 102º n.º 2 CPPT)

Inexiste a alegada ilegalidade abstracta da liquidação porque as normas do CIRS aplicadas na decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa (diploma aprovado pelo DL n.º 442-A/88,30 Novembro) não são de hierarquia inferior às normas da Lei ou Decreto-Lei de aprovação da Convenção Portugal-Holanda sobre dupla tributação, cuja publicação é indispensável à sua vigência no ordenamento jurídico nacional (arts. 8º n.º 2 e 112º n.º 2 CRP)

A ilegalidade abstracta da liquidação não configura uma situação de nulidade, invocável a todo tempo porque, constituindo fundamento de oposição à execução, deve ser invocada no prazo processual para a respectiva dedução (art. 204º n.º 1 al a) CPPT; para desenvolvimento cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p. 460)

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A sentença fixou os factos seguintes:

«A decisão da reclamação graciosa foi notificada ao Impugnante a 04-01-2006.

A impugnação judicial entrou em juízo no dia 04-09-2006».

3.1. Estamos face a uma impugnação judicial deduzida em 4 de Setembro de 2006, na sequência do indeferimento de reclamação graciosa, sendo o acto reclamado o de liquidação de IRS, e tendo a notificação daquele indeferimento ocorrido em 4 de Janeiro de 2006.

Com base no tempo decorrido entre as duas indicadas datas, e porque ele largamente excede o fixado no n.º 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), julgou o Tribunal recorrido caducado o direito à impugnação. Sem deixar de ponderar que o caso, tal como configurado na petição inicial, era «de anulabilidade e não como pretende a Impugnante, um caso de nulidade do acto tributário»; e que, consequentemente, não era aplicável a disposição do n.º 3 do referido artigo 102º do CPPT, que permite a impugnação a todo o tempo «se o fundamento for a nulidade».

3.2. No essencial, a impugnação assenta na existência de dupla tributação, já que o impugnante, sendo de nacionalidade holandesa e residindo em Portugal, é em ambos os países sujeito passivo de IRS. Para evitar a dupla tributação subscreveram os dois Estados uma Convenção, acontecendo que o acto de liquidação, no entender do impugnante, viola regras nela incluídas, violação que o fere de nulidade, sendo, assim, impugnável sem dependência de prazo.

Ora, de acordo com o artigo 8º n.º 2 da Constituição, «as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português».

Porém, daqui não resulta que seja nulo – e não apenas anulável – um acto tributário de liquidação que desrespeite norma constante de uma convenção internacional.

A regra, para os actos administrativos, em matéria tributária ou não, ofensivos de normas ou princípios jurídicos, independentemente da sua sede, é a mera anulabilidade, conforme resulta do disposto

no artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo (CPA). A nulidade é reservada para os actos a que falte algum elemento essencial, ou para aqueles que a lei expressamente qualifique como nulos, como se vê no artigo 133º do CPA.

Este o entendimento da jurisprudência desde há muito tempo firmada neste Tribunal, como pode ver-se, nomeadamente, nos acórdãos de 31 de Outubro de 2001, no processo n.º 26392, 9 de Novembro de 1995, no processo n.º 669/05, 9 de Outubro de 1996, no processo n.º 20873, e 7 de Abril de 1995, no processo n.º 1108/03, este último do Pleno da Secção, e nos numerosos arestos aí referidos.

Deste modo, ainda que tenha ocorrido ofensa de normas ínsitas na Convenção invocada pelo impugnante (Convenção e normas que, de resto, não concretizou na petição, ao contrário do que afirma na primeira das suas conclusões), o acto recorrido não enferma, por isso, de outro vício que não seja a anulabilidade. E daí decorre que a impugnação judicial tinha que ser deduzida, sob pena de caducidade do respectivo direito, dentro do prazo fixado no artigo 102º n.º 2 do CPPT, o qual, como se viu, foi largamente excedido.

3.3. Por outro lado, não pode dizer-se, pertinentemente, que, tratando-se de vício de conhecimento oficioso, o juiz estava obrigado a fazer prosseguir o processo para o apreciar.

Ainda que se trate, como quer o recorrente, de um vício de conhecimento oficioso, a sus apreciação só se impõe ao juiz no momento adequado do processo, ou seja, quando profere a sentença e aí conhece das questões suscitadas pelas partes e, também, daquelas que, oficiosamente, deva julgar. A isso, e a não mais do que isso, obrigam os artigos 123º a 125º do CPPT.

Todavia, no nosso caso, esse momento não foi atingido, por se entender «procedente a (…) excepção peremptória da caducidade do direito da contribuinte a impugnar judicialmente (…)».

Na realidade, o poder-dever do juiz de conhecer do mérito das causas que lhe são submetidas não pode ser exercido quando há obstáculo legal ao seu exercício – é o que acontece quando a causa é proposta num momento em que o seu autor já não dispõe do direito à acção, como aqui sucedeu. A constatação da existência de uma excepção peremptória conduz inexoravelmente à absolvição do pedido, cujos fundamentos – quer alegados, quer de conhecimento oficioso – não são sopesados, perante a verificação da ocorrência de «factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor», de acordo com os dizeres do n.º 3 do artigo 493º do Código de Processo Civil.

3.4. Quanto se deixou dito não impede o ora recorrente de, a seu tempo, deduzir oposição à execução fiscal que porventura venha a ser instaurada para cobrança da dívida emergente da liquidação aqui impugnada.

Sendo certo que o artigo 103º n.º 3 da Constituição garante aos contribuintes que não serão obrigados a pagar impostos que não tenham sido criados de acordo com ela, ou que sejam retroactivos, ou cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei, tal garantia é accionável aquando da correspondente demanda, isto é, quando o pagamento coercivo do tributo for exigido.

Mas não há nenhuma exigência constitucional que imponha que o direito à impugnação judicial se possa exercer até ao esgotamento do prazo para a oposição. Este prazo está definido no artigo 203º do CPPT, enquanto que, para a impugnação, vale o do artigo 102º do CPPT. A este propósito se pode ver, mais desenvolvidamente, o já citado acórdão de 31 de Outubro de 2001, de onde se respiga: «O contribuinte poderá impugnar judicialmente a liquidação do imposto resultante de leis inconstitucionais dentro dos prazos estabelecidos no artº 102º do CPPT, mesmo que o pague dentro dos prazos de cobrança voluntária. Mas, caso não o tenha pago voluntariamente, o contribuinte poderá, ainda, opor-se à exigência desse cumprimento no momento em que ele lhe vier a ser feito coactivamente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 204º do CPPT».

Improcedem, assim, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Instituto do Emprego e da Formação Profissional. Representação em juízo.

Sumário:

Em processo de oposição à execução fiscal, os poderes de representação em juízo do "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público" pertencem ao conselho directivo deste Instituto, e não à Fazenda Pública – por força mormente das disposições combinadas do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário; e do artigo 21.º, n.º 3, da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

Processo n.º 968/07-30.
Recorrente: Instituto do Emprego e da Formação Profissional – Instituto Público.
Recorrido: Henrique Gonçalves da Silva.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público" vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a julgar «que a Comissão Executiva do IEFP dispõe de competência para representar este Instituto em juízo e fora dele» e a ordenar «a notificação do mesmo para contestar a presente oposição à execução fiscal».

1.2 Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões.

A. O processo de oposição a execução fiscal, instaurado como procedimento judicial de reacção a uma execução fiscal é um processo de partes.

B. No qual figuram como Oponente o original Executado, e como Oposto o original Exequente.

C. No processo de execução fiscal correndo termos na jurisdição tributária tem exclusiva legitimidade como Exequente o "serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução" - artigos 149º e 152º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

D. Não sendo parte processual, o aqui Recorrente não pode ter legitimidade para "contestar" a oposição deduzida.

E. Tem exclusiva legitimidade e competência para "contestar" a oposição deduzida o "representante da Fazenda Pública", nos termos do artigo 210.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

F. O aqui Recorrente não tem, nos termos estatutários, competência específica para promover execuções fiscais.

G. Ao decidir no sentido e com o alcance aqui expressamente impugnados, o Despacho recorrido:

G.1. Violou o princípio da estabilidade da instância definido no artigo 268.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

G.2. Desrespeitou o disposto nos artigos 149.º e 152.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

G.3. Violou o disposto no artigo 210.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

G.4. Fez uma errónea atribuição de competências ao Conselho Directivo do Recorrente, aplicando uma norma legal revogada.

Termos em que, e sem prescindir do Douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso merecer provimento, tendo como consequência a anulação do Despacho recorrido, com base nos fundamentos expostos.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de «que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido», dizendo ainda o seguinte.

Objecto do recurso: A questão subjudice consiste em saber se o IEFP tem competência para efectuar a representação processual dos seus interesses em processo de oposição à execução fiscal para cobrança coerciva de reembolso de subsídio atribuído por aquele Instituto Público, ou, se, pelo contrário, tal competência pertence à Fazenda Pública.

Alega a recorrente que, correndo o processo de execução fiscal termos na jurisdição tributária, tem exclusiva legitimidade como exequente o "serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução" - artigos 149º e 152º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E que não sendo parte processual, o recorrente não pode ter legitimidade para "contestar" a oposição deduzida, pertencendo tal legitimidade ao "representante da Fazenda Pública", nos termos do artigo 210º do referido diploma legal.

Fundamentação:

Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

Com efeito a lei não prevê, de uma forma genérica ou especial a atribuição de competência à Fazenda Pública para representar a IEFP em juízo.

Dispõe o artº 15º, n.º 1 do CPPT que compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

A representação pela Fazenda Pública de entidades não enquadráveis no conceito de administração tributária é feita «nos termos da lei», ou seja, como refere Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 5ª edição, pag. 195, «só ocorrerá se alguma lei a estabelecer de forma genérica ou especial. Assim, quando estiver em causa a cobrança, através de processo de execução fiscal, de uma dívida não tributária, de que é credora uma entidade pública, na falta de norma que atribua ao Representante da Fazenda Pública competência para a sua representação processual, ela caberá ao órgão que tiver poderes para representar em juízo, através de mandatário judicial».

À Fazenda Pública compete, pois, representar outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, mas apenas nos termos da lei, i.e. se tal representação estiver prevista.

Porém os estatutos do IEFP (Decreto-Lei 213/2007 de 29.05) não contêm norma que atribua competência para a sua representação à Fazenda Pública, sendo que no caso está em causa a cobrança de uma dívida não tributária.

Nestes termos afigura-se-nos que a Fazenda Pública não tem competência para representar o IEFP nos presentes autos, pelo que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se, em processo de oposição à execução fiscal, a Fazenda Pública tem, ou não tem, poderes de representação em juízo do "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público".

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Henrique Gonçalves da Silva, veio deduzir Oposição à Execução Fiscal instaurada na sequência de pedido efectuado ao Serviço de Finanças para o efeito pelo IEFP -Instituto de Emprego e Formação Profissional, relativamente à cobrança coerciva de reembolso de um subsídio atribuído por este último organismo estadual e uma empresa da qual aquele era gerente.

Determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) que compete à Fazenda Pública representar nos Tribunais Tributários, a administração tributária e, nos termos da lei (ou seja quando houver lei expressa a dizê-lo), representar outras entidades públicas, no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

Por sua vez dispõe o artigo 53.º do ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que a Fazenda Pública defende os seus interesses nos Tribunais Tributários.

Assim, se à Fazenda Pública compete defender interesses seus e/ou representar a administração tributária, tal significa que a sua competência (aqui atribuída genericamente) se reporta às situações em que estejam em causa tributos, outras situações em que a mesma seja competente ou quando exista previsão legal expressa para essa representação em nome de outras entidades públicas.

Nos termos do artigo 3.º da Lei Geral Tributária (LGT), são tributos os impostos, as taxas, as contribuições financeiras a favor de entidades públicas e outras espécies tributárias.

Na situação dos autos, o que está em causa é a reposição de um empréstimo concedido pelo IEFP - apoio à contratação.

Desta forma, o que está em causa nestes autos não é uma situação tributária, mas antes uma situação contratual.

Assim sendo, competirá ao próprio IEFP - Instituto de Emprego e Formação Profissional efectuar e representação processual dos seus interesses nestes autos, devendo-se afastar a representação da Fazenda Pública (vide CPPT anotado pelo conselheiro Jorge de Sousa, 4ª edição, Visilis, 2003, pág. 137, nota 20 ao artigo 15.º).

Considerando que a Comissão Executiva do IEFP dispõe de competência para representar este Instituto em juízo e fora dele (alínea - e) do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 247/85, de 12 de Julho), deverá ser ordenada a notificação do mesmo para Contestar a presente Oposição à execução fiscal.

Face ao exposto:

• Recebe-se a Oposição.

• Notifique-se o IEFP - Instituto de Emprego e Formação Profissional para, querendo, contestar no prazo de 10 dias (artigo 210.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo que pode solicitar a prorrogação do mesmo, nos termos deste preceito).

• Comunique ao Serviço de Finanças, para efeitos dos números 1 e 5 do artº 169º do CPPT, que foi recebida a Oposição.

• Dê conhecimento deste despacho à Fazenda Pública.

2.2 No quadro das orientações definidas pelo Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) e dos objectivos do Programa do XVII Governo no tocante à modernização administrativa e à melhoria da qualidade dos serviços públicos com ganhos de eficiência, importa concretizar o esforço de racionalização estrutural consagrado no Decreto-Lei n.º 211/2006, de 27 de Outubro, que aprova a Lei Orgânica do Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social, avançando na definição dos modelos organizacionais dos serviços que integram a respectiva estrutura. Para cabal cumprimento da missão assim definida e em obediência às orientações do Governo, no sentido de obter ganhos de eficiência e de eficácia, de melhorar a qualidade dos serviços prestados, de simplificar procedimentos, de racionalizar custos e de contribuir para a aproximação entre a Administração e os cidadãos, impunha-se rever o estatuto que desde 1985 vem regendo a actividade do Instituto de Emprego e da Formação Profissional, I. P. Mantém-se a gestão tripartida, com representação dos parceiros sociais com assento efectivo no Conselho Permanente de Concertação Social, no Conselho de Administração e na Comissão de Fiscalização, por se ter revelado tão conforme às exigências de uma missão com muito expressivo alcance social. Mantém-se também uma estrutura desconcentrada e com forte pendor regionalizado, que confere às estruturas regionais todas as atribuições que, dentro do princípio da subsidiariedade, não tenham de considerar-se de natureza nacional. É, porém, na estrutura e organização internas, a consagrar no estatuto a publicar, que se operam significativas transformações, que racionalizam o emprego de recursos e que garantem os ganhos de eficiência e eficácia preconizados. Cf. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 213/2007, de 29 de Maio.

Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º deste Decreto-Lei n.º 213/2007, de 29 de Maio, «*O Instituto do Emprego e da Formação Profissional, I. P., abreviadamente designado por IEFP, I. P., é um instituto público, integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa, financeira e património próprio*».

O Decreto-Lei n.º 213/2007, de 29 de Maio, entrou em vigor «no 1.º dia do mês seguinte ao da sua publicação» e veio revogar o Decreto-Lei n.º 247/85, de 12 de Julho ("aprova o novo Estatuto do Instituto do Emprego e Formação Profissional"); e revogou também o Decreto-Lei n.º 76/93, de 12 de Março ("cria conselhos consultivos junto dos centros de formação profissional geridos pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional") – cf. os artigos 21.º e 22.º daquele Decreto-Lei n.º 213/2007.

O artigo 20.º ainda do Decreto-Lei n.º 213/2007, de 29 de Maio, estabelece que «Os regulamentos internos do IEFP, I. P., são aprovados pelos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da Administração Pública e pelo ministro da tutela, nos termos da alínea *a*) do n.º 4 do artigo 41.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, no prazo de 90 dias a contar da entrada em vigor do presente decreto-lei». Que se saiba, «os regulamentos internos do IEFP, I.P.» ainda não foram aprovados.

Está em vigor, no entanto, a Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, que "aprova a lei quadro dos institutos públicos", e que, a respeito de "competência" dos órgãos destes institutos, preceitua, no seu artigo 21.º, que «*Os institutos públicos são representados, designadamente, em juízo ou na prática de actos jurídicos, pelo presidente do conselho directivo, por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados*» [n.º 3]; que «*Compete ao conselho directivo, no âmbito da orientação e gestão do instituto: (...) Constituir mandatários do instituto, em juízo e fora dele, incluindo com o poder de substabelecer* [alínea *n*) do n.º 1]; e que «*Sem prejuízo do disposto na alínea n) do n.º 1, o conselho directivo pode sempre optar por solicitar o apoio e a representação em juízo por parte do Ministério Público, ao qual competirá, nesse caso, defender os interesses do instituto* [n.º 4].

Aliás, por força do n.º 2 do artigo 6.º do supracitado Decreto-Lei n.º 213/2007, de 29 de Maio, «*Compete ao conselho directivo dirigir e orientar a acção dos órgãos e serviços do IEFP, I. P., nos termos das competências que lhe sejam conferidas por lei ou que nele sejam delegadas ou subdelegadas*».

Por outro lado, e de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários «*representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal*».

Como se vê, os «termos da lei», a que se alude na alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não contemplam a competência da Fazenda Pública para representar em juízo o "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público". Bem ao invés: os institutos públicos são, «nos termos da lei», e como se viu, representados em juízo pelo presidente do conselho directivo (ou por dois dos seus membros, ou por mandatários especialmente designados).

De resto, o n.º 3 do citado artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que «Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar».

Extrai-se, então, do regime legal supra descrito que não compete ao representante da Fazenda Pública representar em juízo o "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público", uma vez que, de acordo com a lei, tal representação cabe ao conselho directivo de tal Instituto.

No caso *sub judicio*, o despacho recorrido considera «que a Comissão Executiva do IEFP dispõe de competência para representar este Instituto em juízo e fora dele (alínea - e) do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 247/85, de 12 de Julho)».

Este Decreto-Lei n.º 247/85, em que o despacho recorrido se apoia, encontra-se revogado, como se viu. Mas o despacho recorrido labora com essencial acerto, ao determinar se notifique, nos presentes autos de oposição à execução fiscal, «o IEFP - Instituto de Emprego e Formação Profissional para, querendo, contestar (…)».

Na verdade, nos termos da lei, é ao conselho directivo do IEFP, e não à Fazenda Pública, que cabe representar em juízo o Instituto.

Razão por que, embora com a presente fundamentação, deve o despacho recorrido ser confirmado.

Havemos, então, de convir que, em processo de *oposição à execução fiscal*, os *poderes de representação em juízo* do "Instituto do Emprego e da Formação Profissional, Instituto Público" pertencem ao conselho directivo deste Instituto, e não à Fazenda Pública – por força mormente das disposições combinadas do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário; e do artigo 21.º, n.º 3, da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de um oitavo.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

IRS. Mais-valias imobiliárias. Exclusão da tributação.

Sumário:

I — A alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares apenas contempla a "aquisição a que se refere a alínea anterior" – seja, a da "propriedade de outro imóvel" ou "de terreno para construção" -, que não a "construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel".

II — Não está, assim, excluído da tributação o produto da alienação de imóvel, efectuada posteriormente à construção de outro, ambos para residência permanente do sujeito passivo (ou do seu agregado familiar), alegadamente custeada com tal produto.

Processo n.º 996/07-30.
Recorrente: Pedro Manuel Barros Pereira e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Pedro Manuel Barros Pereira e mulher Maria Dolores da Silva e Sousa vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial pelos mesmos deduzida ao despacho de indeferimento de reclamação graciosa contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 2001.

Fundamentou-se a decisão em que a alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares apenas contempla a aquisição de propriedade referida na alínea a), que não a construção de habitação.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

01 - O número 1 a) do art. 10º do CIRS estabelece a regra da incidência real dos ganhos resultantes da alienação de direitos reais sobre imóveis destinados a habitação.

02 - O número 5 do mesmo preceito por razões de justiça social e material exclui da tributação os ganhos que sejam reinvestidos na melhoria das condições de vida habitacional do sujeito passivo e seu agregado familiar.

03 - Para este efeito, é necessário que ocorra um reinvestimento antes ou depois da venda do imóvel originário, e dentro dos prazos fixados nas alíneas a) e b) do número 5 do art. 10º.

04 - Para o legislador é indiferente a forma como o contribuinte decide promover o reinvestimento, desde que cumpridos os demais requisitos formais, designadamente os que se reportam ao limite temporal.

05 - O legislador admite o reinvestimento sob a forma de aquisição de direito de propriedade sobre outro imóvel, terreno para construção, connstrução, ampliação ou melhoramento de outro imóvel.

06 - A expressão "aquisição" da alínea b) do n.º 5 do art. 10º tem o significado, alcance e conteúdo de toda a alínea a) do mesmo n.º 5 do art. 10º.

07 - A expressão "aquisição" da alínea b) incorpora também a "construção" da alínea a), dado que não pode ter o sentido literal nem redutor que a sentença recorrida perfilha.

08 - De outro modo, seria de admitir a conclusão ilógica de que o legislador considera o investimento na aquisição de um terreno mas já não na construção de um imóvel.

09 - No espartilho da alínea b) do número 5 cabe também, como é a hipótese da anterior, os casos em que a venda é precedida do investimento, nos 12 meses anteriores, na construção de imóvel destinado a habitação própria e permanente.

10 - Ao julgar improcedente a impugnação, o Tribunal a quo violou o disposto no art. 10º n.º 5 b) do CIRS.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, "considerando:

a) A natureza excepcional da exclusão da tributação em relação ao regime-regra da tributação das mais-valias;

b) A clara distinção estabelecida pelo legislador entre as situações de aquisição e de construção de imóvel, posteriores à data de realização, com diferentes condições resolutivas do benefício (art. 10º nºs 5 alínea a) e 6 als. a) b) c) CIRS), e a situação de aquisição de imóvel, anterior à data da realização (art. 10º nº5 al.b) CIRS);

c) A permanência da exclusão da situação de construção nas posteriores redacções da norma controvertida;

d) A presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados ao referir-se apenas à situação de aquisição para a exclusão da tributação (art. 9º nº3 CCivil)".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1.º - No ano de 2000 foram emitidas em nome do Impugnante marido várias facturas referentes a trabalhos de construção civil (cfr. fls. 4 a 19 do PA);

2.º - Em 28 de Novembro de 2000 foi emitido pelo Presidente da Câmara Municipal de Amarante o Alvará de Licença de Utilização n.º 849/00, relativo ao Alvará de Licença de Construção n.º 239/99, emitido em 1999.04.15, a favor do Impugnante marido e respeitante ao prédio sito em Pedreira, freguesia da Lomba, concelho de Amarante (cfr. fl. 14 dos autos);

3.º - Em 18 de Dezembro de 2000 o Impugnante marido apresentou no respectivo S.F. a declaração para inscrição do prédio urbano supra na matriz (vulgarmente conhecido pelo modelo n.º 129) - (cfr. fls. 15 e 16 dos autos);

4.º - Em 29 de Maio de 2001 os Impugnantes venderam uma fracção autónoma (letra "L"), sita em Amarante, pelo valor de € 61950,70 (cfr. fls. 17 a 22 dos autos);

5.º - Aos Impugnantes foi emitida a liquidação n.º 20045002651565 para pagar o imposto ora impugnado e os respectivos juros, no montante global de € 2 798,82 (cfr. fls. 24 a 30 do PA e ss. e proposta de decisão de 2006.07.05);

6.º - Tendo os ora Impugnantes apresentado reclamação graciosa da liquidação, a AF elaborou a seguinte decisão: «3.1 -A DR oficiosa deveu-se ao fado de não ter sido considerado o valor de € 61950,70, mencionado na 1ª DR, como "reinvestimento nos 12 meses anteriores".

(...)

3.3 - Conforme é referido no ponto 12.º da reclamação, os reclamantes, para construírem a sua habitação própria e permanente tiveram que alienar uma fracção autónoma e reinvestir o valor da venda para pagamento de uma parte da respectiva construção. Ora, alínea b), do mencionado n.º 5, refere "Se o valor da realização,... for utilizado no pagamento da aquisição", e não na construção.

4 - Face ao exposto nos pontos 3.2 e 3.3., não se verificam os pressupostos do n.º 5, e suas alíneas a) e b), do artigo 10.º do citado diploma legal, para a exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa do imóvel referido no ponto 2 (...)»- (cfr. proposta de decisão, de 2006.07.05, no PA).

Vejamos, pois:

O n.º 5 do artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares exclui da tributação em mais-valias prevista no seu corpo, "os ganhos provenientes da transmissão onerosa

de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) Se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português;

b) Se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efectuada nos 12 meses anteriores; (…)"

Trata-se de situação frequente na generalidade dos ordenamentos jurídicos: a não tributação das mais-valias imobiliárias quando as mesmas sejam reinvestidas em bens com igual finalidade – "a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar".

Todavia, tal não basta para a concretização do benefício fiscal, havendo ainda que cumprir o condicionalismo do n.º 6 seguinte.

Trata-se aqui, fundamentalmente, de estabelecer prazos para a concretização do item postulado no n.º 5, alínea a).

Assim, "não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;

b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;

c) Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização".

Nenhuma referência, pois, à alínea b) do n.º 5.

Ora, a literalidade expressa corresponde à vontade do legislador, adentro da sua liberdade de conformação legislativa.

Na verdade, os nºs 5 e 6 do referido artigo 10.º formam um corpo legislativo único, não podendo ver-se separadamente.

Aquele último inciso normativo coloca limites de exclusão ao benefício fiscal, nomeadamente com referência – alínea c) – ao reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, que só podem ser posteriores à alienação como logo se conclui do prazo para o início das obras, inscrição respectiva na matriz e afectação do imóvel à habitação.

Ora, não há, na lei, qualquer regulamentação relativamente a um reinvestimento anterior à alienação, em termos dos referidos itens: construção, etc.

Da conjugação daqueles dois números, resulta que a lei não prevê qualquer benefício fiscal – antes o exclui, pois – para os casos de construção de habitação anterior à alienação.

Aliás, outra conclusão não suporta a proximidade dos respectivos articulados legais: a alienação referida na alínea b) é a mesma da alínea a) – a referida na alínea anterior – seja, "a aquisição da propriedade de outro imóvel" ou "de terreno para a construção de imóvel".

A alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º foi introduzida pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março (Orçamento de Estado para 2006 – artigo 27.º, n.º 3).

Ora, alterando aquele artigo 10.º, o legislador não podia deixar de estar alertado para a "regulamentação" do reinvestimento anterior à alienação, como acontecia com o posterior estabelecido na alínea c) do n.º 6 – redacção do Decreto-Lei n.º 206/90, de 26 de Junho.

E, todavia, nada dispôs em tais termos.

Pelo que a referência à aquisição, excluindo ao benefício a construção, só pode ter-se por intencional.

De outro modo, o legislador não teria deixado de referir a construção, o que singelamente poderia concretizar acrescentando à aquisição o vocábulo construção, lendo-se então "no pagamento da aquisição ou construção a que se refere a alínea anterior".

Ainda que, em tal hipótese, devesse acrescentar, ao n.º 6, uma nova alínea – d) – para, em termos paralelos ao que dispôs na alínea c), regular o condicionalismo temporal de um tal reinvestimento anterior à alienação.

Nem, em contrário, se diga que, na interpretação dos recorrentes, tais parâmetros estariam fixados na própria alínea b) do n.º 5: a construção deveria ter lugar "nos doze meses anteriores".

Só que, a ser assim, desde logo faria espécie a exiguidade de tal prazo face ao previsto na alínea c) do n.º 6 para o reinvestimento posterior.

Depois, a "regulamentação" (permita-se a expressão) do benefício fiscal está prevista no n.º 6 – para os casos em que ele é admissível – e não no n.º 5.

E, ainda, como bem sublinha o Exmo. Magistrado do Ministério Público, "a permanência da exclusão da situação de construção nas posteriores redacções da norma controvertida".

É, assim, de concluir que a tese dos recorrentes não tem, na lei, qualquer correspondência verbal pelo que é seguramente de repudiar – artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda Pacheco*.

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Reclamação. Execução fiscal. Adjudicação. Credor com garantia real.

Sumário:

I — Não se encontrando expressamente consagrada no CPPT, a modalidade de pagamento prevista nos artigos 875.º e seguintes do CPC (adjudicação) é subsidiariamente aplicável no âmbito de uma execução fiscal.

II — Assim, frustrada a venda por negociação particular, nada impede que um credor com garantia real requeira a adjudicação de uma fracção autónoma de imóvel penhorado em execução fiscal.

Processo n.º: 1013/07-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Caixa Geral de Depósitos, S.A., vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a reclamação que deduzira do despacho do Chefe de Serviços de Finanças de Vila Nova de Gaia, datado de 29 de Março de 2007, nos termos do qual foi indeferido um pedido de adjudicação de imóvel e passagem do respectivo título de transmissão, formulando as seguintes conclusões:

1-O pedido de adjudicação de bens é uma modalidade de pagamento diferente da venda (art. 872.º do CPC) que pode ser formulado pelo exequente e pelo credor reclamante sem qualquer prazo, enquanto os bens não forem vendidos.

2-Tendo-se frustrado a venda por negociação particular por o encarregado da venda não ter conseguido obter comprador pelo preço mínimo fixado nada impede que a credora reclamante requeira a adjudicação do bem a vender, desde que ofereça preço superior ao obtido pelo encarregado da venda.

3-A figura da adjudicação prevista nos art.s 875 a 878 do CPC não está regulamentada no CPPT existindo quanto a ela uma lacuna que deve ser preenchida com as pertinentes normas do CPC.

4-O despacho em causa violou por erro de aplicação e interpretação o disposto nos artigos 872.º n.º 1, 875.º a 878.º e 905.º n.º 4 todos do CPC.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado procedente e provado e o despacho em apreço substituído por outro que ordene a emissão do título de transmissão, uma vez que a reclamante já depositou o preço que ofereceu.

2-A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

O julgado é de confirmar, por nele se ter feito boa interpretação da lei aplicável, com respaldo aliás, em jurisprudência deste STA, que se cita.

De resto, por um lado, a "adjudicação de bens" previsto no artigo 900.º do CPC, pedida pela Recorrente, só é possível em "venda judicial" e a venda por negociação particular - forma usada no caso dos autos - é uma venda extra-judicial (artigo 886.º, n.º 3, alínea c) do CPC); por outro lado, a transmissão

de bens na venda por negociação particular apenas se faz por "instrumento de venda" (artigo 905.º n.º 4 do CPC), o que vale por dizer que, no caso, só mediante escritura pública.

Como assim, no caso não regem as art.s 872.º, 875.º e 878.º do CPC, normas convocados pela Recorrente nas conclusões da alegação de recurso que, desta feita, não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

a). No âmbito da execução fiscal n.º 358120040101038184 e apensos, a correr termos pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 contra a sociedade "Diamantino Maia & Maia, Investimentos Imobiliários, Lda", foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra "AC", correspondente a uma habitação no r/c do corpo dois, com entrada pelo n.º 329, do prédio urbano sito na Rua de Colónia e Rua sem denominação oficial, n.º 45 e 73, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 3758, da freguesia de Félix da Marinha, descrita na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o nº01332/29112004.

b). Na sequência de despacho do Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 foi marcada a venda judicial por propostas em carta fechada do imóvel identificado em a) para o dia 30 de Novembro de 2006.

c). Face à inexistência de propostas, por despacho do Chefe de Finanças de 30 de Novembro de 2006, foi ordenada a venda extrajudicial do imóvel, por negociação particular, tendo sido fixado: o prazo de 60 dias para a sua realização; em 50% do valor atribuído no auto de penhora como valor base de venda (€ 63.181,35) e nomeado (após sorteio) como mediador oficial da venda AGM - Sociedade de Mediação Imobiliária, Lda.

d). Em 1 de Fevereiro de 2007, a reclamante apresentou o requerimento de fls. 131, cujo teor se dá por reproduzido e no qual requer ao órgão de execução fiscal "que antes de ser aceite qualquer proposta no âmbito da venda por negociação particular a requerente seja notificada da mesma a fim de se poder pronunciar quanto a ela e de apresentar a sua proposta se assim o entender".

e). Foram juntas aos autos as propostas para compra do imóvel constantes de fls. 132/135, sendo a mais elevada no valor de € 50.000,00, apresentada por Água 1zé - Empreendimentos Turísticos, S.A..

f). Através de requerimento de 12 de Março de 2007, a reclamante informou o órgão de execução fiscal não concordar com a proposta de € 50.000,00 apresentada e requereu "que a referida fracção lhe seja adjudicada pelo preço de €60.000,00".

g). Por despacho de 12 de Março de 2007, foi aceite a proposta apresentada pela Caixa Geral de Depósitos, S.A e autorizada a venda do bem penhorado àquela e fixada a remuneração à mediadora - cfr. fls. 189.

h). A reclamante foi notificada para proceder ao depósito do preço de € 64.000,00 correspondente à totalidade do valor oferecido para aquisição do bem penhorado, em venda por negociação particular e ainda para providenciar o pagamento do IMT devido, a fim de se efectuar a escritura de compra e venda.

i). Através do requerimento de fls. 143 v, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, a reclamante solicitou, nos termos do art. 900º, n.º 2 do CPC que lhe fosse passado título de transmissão, com a menção de que o preço foi liquidado e que a requerente estava isenta do pagamento do Imposto Municipal de Transmissão.

j). Através de ofício datado de 26 de Março de 2007, a reclamante foi notificada de que o "terminus do depósito do preço é no dia 30 do corrente mês de Março, pelo que se solicita que se regularize a situação a fim de ser possível proceder à celebração da escritura".

k). A reclamante emitiu em 28 de Março de 2007, à ordem da Direcção Geral do Tesouro, o cheque constante de fls. 144, no montante de €64.000,00.

1). Por despacho de 29 de Março de 2007, o Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 indeferiu o pedido referido na alínea h) com os fundamentos constantes de fls. 157, cujo teor se dá por reproduzido.

m). A reclamante foi notificada através de carta datada de 30 de Março de 2007, da marcação da escritura de compra e venda do imóvel em causa para o dia 1º de Abril de 2007, às 11 horas, no cartório Notarial da Póvoa do Varzim - cfr. fls. 155.

n). A presente reclamação foi apresentada em 9 de Abril de 2007 - cfr. fls. 3.

5-A questão prioritária a conhecer no presente recurso prende-se em saber, como defende a recorrente, se a modalidade de pagamento prevista no artigo 875.º do CPC (Adjudicação) é aplicável subsidiariamente no âmbito de uma execução fiscal.

De facto, só como decorrência duma resposta a essa questão se poderá concluir se o órgão de execução fiscal terá actuado com acerto ao considerar o requerimento de adjudicação apresentado pela ora recorrente (alínea f) da matéria de facto) como sendo uma proposta no âmbito de uma venda por negociação particular, para, mais tarde, indeferir no despacho reclamado a passagem do título de transmissão do imóvel, com menção de que o preço fora liquidado e que a requerente estava isenta do pagamento do Imposto Municipal de Transmissão, tendo como pressuposto a exigência como instrumento de venda a celebração de escritura pública (artigo 905º, n.º 4 do CPC).

Relativamente à questão acima enunciada importa referir que, na realidade, a modalidade de pagamento prevista no artigo 875.º do CPC (adjudicação) não foi consagrada no CPPT no âmbito de uma execução fiscal, diploma este onde apenas, numa figura com alguma proximidade, se estabelece a possibilidade de aquisição do bem por parte da Fazenda Pública face à inexistência de propostas no caso de venda por proposta em carta fechada (artigo 255.º do CPPT).

Tratando-se a adjudicação, como se trata, de uma modalidade de pagamento diversa da venda, não se afigura pertinente a invocação que na sentença recorrida é feita do acórdão de 28-03-07, no recurso n.º 26/07, já que este aresto tão só conheceu da eventual existência de lacunas na regulamentação do regime de venda no processo de execução fiscal e onde se concluiu que o legislador fiscal o preceituara integral e imperativamente.

Com efeito, a hipótese de apresentação de requerimento para adjudicação por parte de um credor com garantia real, como é o caso, não se encontra prevista no CPPT e daí que ocorra um caso omisso a demandar a aplicação subsidiária das correspondentes normas previstas no Código de Processo Civil, por força do disposto na alínea e), do n.º 2 do CPPT.

Acresce que não se descortinam quaisquer razões ponderosas que de alguma forma apontem no sentido da incompatibilização da regulamentação constante daquele primeiro diploma com os princípios fundamentais enformadores da execução fiscal, bem pelo contrário, uma vez que o acolhimento da modalidade de pagamento da adjudicação provoca um efeito potenciador das receitas tributárias, o que é patente quando, como acontece no caso em apreço, se verifica uma situação em que a credora reclamante oferece um preço superior à melhor oferta obtida pelo encarregado da venda.

Por outra parte, certo é também que nenhum obstáculo resulta do facto do requerimento de adjudicação ter sido apresentado uma vez encerrada a fase de venda extrajudicial por negociação particular.

Na verdade, frustrada que foi a venda por negociação particular, já que a mais elevada proposta obtida para compra da fracção do imóvel em causa (€50.000,00) era inferior a 50% do valor atribuído no auto de penhora como valor base de venda (€ 63.181,135) - alíneas c) e e) da matéria de facto, nenhuns direitos ou princípios concorrenciais havia a salvaguardar, sendo certo que a adjudicação foi requerida pelo preço de € 60.000,00 - alínea f) da matéria de facto.

Inadmissível seria já a adjudicação na hipótese do requerimento ter sido apresentado ainda no decorrer no período fixado para a venda por negociação particular-cfr. Lopes Cardoso, in Manual da Acção Executiva, 3:ª edição, pag. 545 e Alberto dos Reis, in Processos de Execução, vol. 2, pag. 302

Como assim, sendo de admitir a aplicação subsidiária no âmbito de uma execução fiscal a modalidade de pagamento prevista no artigo 875.º e seguintes do CPC (requerimento para adjudicação), importará de seguida indagar se a adjudicação da fracção do imóvel consoante foi requerida pela ora recorrente (alínea f) da matéria de facto), na qualidade de credora com garantia real, poderia ser qualificada, como o foi pelo Chefe do Serviço de Finanças, como proposta apresentada no âmbito da venda por negociação particular que tinha decorrido.

A resposta a essa questão terá de ser negativa.

De facto, a interpretação do requerimento em causa em que de forma inequívoca se requer ao Chefe do Serviço de Finanças "*..que a referida fracção lhe seja adjudicada pelo preço de € 64.000,00."* não consente a respectiva "convolação" em proposta no âmbito da venda extrajudicial por negociação particular que foi feita pela administração fiscal, em reforço do que se poderá ainda salientar que tão pouco esse requerimento passou pela mediadora imobiliária contratualmente incumbida da concretização da venda no período que para o efeito fora fixado.

Neste contexto, sendo certo que consta da alínea k) da matéria de facto que *"a reclamante emitiu em 28 de Março de 2007 à ordem da Direcção Geral do Tesouro o cheque constante de fls. 144 no montante de € 64.000,00"*, o requerimento da ora recorrente em que solicita a passagem do título de transmissão da fracção em causa não poderia ter sido indeferido, como o foi no despacho reclamado, com fundamento no facto da venda ter sido extrajudicial por negociação particular e, como tal, essa alienação a carecer da celebração de escritura pública, consoante o prescrito no Código do Notariado.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogando-se, em consequência, a sentença recorrida e julgando-se procedente a reclamação deduzida, devendo o despacho reclamado ser substituído por outro que defira o pedido de adjudicação da fracção autónoma do imóvel em causa e passagem do respectivo título de transmissão.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau.*

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Reclamação de créditos. IRS e contribuições para a segurança social. Privilégios imobiliários. Ordem de graduação.

Sumário:

I — Os créditos relativos a IRS e contribuições para a segurança social gozam ambos de privilégio imobiliário geral sobre os bens imóveis do devedor (artigos 111.º do CIRS e 11.º do DL 103/80, de 9/5).

II — A ordem de alinhamento dos créditos munidos de privilégio da mesma natureza carece de estar prevista na lei por ser uma estatuição jurídica diferente da que institui o privilégio.

III — O crédito do Estado relativo a IRS, enquanto "crédito do Estado" não se encontra abrangido pela alínea a) do artigo 748.º do CC, pelo que não poderá ser-lhe atribuída preferência na ordem de graduação relativamente ao crédito da segurança social.

Processo n.º 1068/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e outros.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Inconformada com a sentença de verificação e graduação de créditos proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Lisboa 2 nos autos de reclamação de créditos que correm seus trâmites por apenso à execução fiscal n.º 3492-00/101237.1 e apenso, instaurada no 4.º Serviço de Finanças de Loures pela FP contra José Manuel Guimarães Pereira, por dívidas de IRS dos anos de 1998 e 2000, no montante global de € 11.018,37, vem a Exma. Magistrada do MP junto daquele Tribunal dela interpor recurso para o STA, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O privilégio imobiliário constante do art.º 111.º do CIRS é um privilégio imobiliário geral, já que não se restringe a determinados bens imóveis, abrangendo, antes, o valor de todos os imóveis existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

2.ª- Os direitos de crédito da titularidade das instituições de segurança social derivados de taxa contributiva estão também envolvidos de privilégio imobiliário geral sobre os bens imóveis do devedor à data da instauração da acção executiva, nos termos do art.º 11.º do Dec.-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio.

3.ª- Do referido art.º 11.º do Dec.-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio – que, como lei especial, prevalece sobre a lei geral – resulta que os créditos respectivos se graduam logo após os referidos no art.º 748.º do Cód. Civil, preferindo, portanto, e nomeadamente, ao IRS.

4.ª- A sentença devia, pois, ter concedido prioridade de pagamento aos créditos reclamados pelo Instituto de Segurança Social, IP, sobre os créditos, reclamados e exequendos, provenientes de IRS.

5.ª- Não o tendo feito, errou na aplicação do direito, violando o disposto nos art.ºs 748.º do Código Civil, 11.º do DL 103/80, de 9 de Maio e 111.º do CIRS.

6.ª- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que reconheça e gradue os créditos pela seguinte ordem:

1.º- Crédito reclamado pela "Caixa Geral de Depósitos, SA", no montante de € 49.682,62, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2.º- Crédito reclamado relativo a contribuições para a segurança social, no montante de € 8.652,63, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

3.º- Créditos exequendo e reclamado de IRS, relativo aos anos de 2000, 2001 e 2002, no montante de € 28.126,94, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

4.º- Crédito exequendo relativo a IRS, do ano de 1989, no montante de € 6.316,84, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1- Em 22/4/1998, foi registada definitivamente hipoteca a favor de "Banco Nacional Ultramarino, SA", incidente sobre o imóvel urbano penhorado no processo de execução de que o presente constitui

apenso, com vista à garantia de empréstimo concedido ao executado e outra, no montante global total de € 64.843,73, juro anual de 10,575%, acrescido de 4% em caso de mora, e despesas emergentes do contrato de mútuo, tudo no montante máximo global de € 95.790,40 (cfr. cópia da escritura de mútuo com hipoteca junta a fls. 21 a 31 dos presentes autos; cópia de certidão da CRP junta a fls. 29 a 34 do apenso de execução);

2- O "Banco Nacional Ultramarino, SA" extinguiu-se através de fusão por incorporação na "Caixa Geral de Depósitos, SA", ora reclamante (cfr. cópia da certidão da CRC junta a fls. 10 a 19 dos autos);

3- Em 28/3/2000, a Fazenda Pública instaurou a execução fiscal n.º 3492-00/101237.1 e apenso, a qual corre seus termos no 4.º Serviço de Finanças de Loures, nela surgindo como executado José Manuel Guimarães Pereira e tendo por objecto dívidas de IRS, relativas aos anos de 1998 e 2000, no montante global de € 11.018,37, e de que os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso;

4- Em 9/10/2002, no âmbito do processo de execução identificado no n.º 3, para pagamento da dívida nele referida, foi penhorado o imóvel urbano descrito no auto de penhora cuja cópia se encontra a fls. 12 do apenso aos presentes autos, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

5- Em 22/5/2003, a penhora identificada no n.º 4 foi registada definitivamente a favor da Fazenda Nacional (cfr. cópia de certidão da CRP junta a fls. 29 a 34 do apenso aos presentes autos);

6- Em 12/9/2006, foi autorizada a venda judicial através de propostas em carta fechada do imóvel identificado no n.º 4, pelo preço de € 49.000,00 (cfr. documentos juntos a fls. 86, 87 e 89 do apenso aos presentes autos);

7- O executado é devedor à reclamante "Caixa Geral de Depósitos, SA" de crédito derivado de empréstimo concedido, garantido pela hipoteca identificada no n.º 1, no montante total de € 49.682,62, acrescido de despesas e juros de mora vencidos e vincendos (cfr. documento junto a fls. 32 dos presentes autos);

8- O executado é devedor ao Centro Distrital de Segurança Social de Lisboa de crédito referente a contribuições em dívida, relativo a períodos mensais que vão de Janeiro de 2003 a Junho de 2006, no montante de € 8.652,63, acrescido de juros de mora vencidos e vincendos conforme as respectivas certidões (cfr. certidões juntas a fls. 61 a 65 dos presentes autos);

9- O executado é devedor à Fazenda Pública de crédito referente a IRS, relativo aos anos de 2001 e 2002, no montante de € 23.425,41, acrescido de juros de mora vencidos e vincendos, tudo conforme a respectiva certidão (cfr. certidão junta a fls. 82 dos presentes autos).

III – Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" na sentença recorrida, ao graduar os créditos exequendos e reclamados para efeitos de pagamento pelo produto da venda do imóvel penhorado e vendido no processo de execução de que os presentes autos constituem apenso, que os créditos de IRS e da segurança social que usufruem de privilégio imobiliário geral não devem preferir ao crédito hipotecário da reclamante CGD e que os créditos de impostos preferem aos da segurança social.

É contra este último entendimento que a recorrente se insurge porquanto, para si, a sentença devia ter concedido prioridade ao pagamento dos créditos da segurança social sobre os créditos provenientes de IRS.

Vejamos. Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza, por força do artigo 111.º do CIRS, de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Por sua vez, também os créditos relativos a contribuições para a segurança social gozam de privilégio imobiliário geral, independentemente de qualquer limitação temporal, sobre os bens imóveis do devedor à data da instauração da acção executiva, nos termos do artigo 11.º do DL 103/80, de 9 de Maio, devendo graduar-se os mesmos logo após os créditos referidos no artigo 748.º do CC.

Assim, ambos os créditos gozam do mesmo privilégio.

Só que, como se disse no acórdão deste STA de 3/3/99, proferido no recurso n.º 23484, a ordem de alinhamento dos créditos munidos de privilégio da mesma natureza carece de estar prevista na lei por ser uma estatuição jurídica diferente da que institui o privilégio.

E, de acordo com o artigo 748.º do CC, que estabelece a ordem pela qual devem ser graduados os créditos com privilégio imobiliário, tais créditos devem ser graduados pela seguinte ordem:

a) Os créditos do Estado, pela contribuição predial, pela sisa e pelo imposto sobre as sucessões e doações,

b) Os créditos das autarquias locais, pela contribuição predial.

Ora, nos créditos do Estado aqui referidos não se incluem ou constam os créditos provenientes de IRS.

Daí que tal preceito não logre aplicação na graduação que cumpre efectuar.

Pelo que, tal como a jurisprudência maioritária desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vem repetidamente afirmando, com razão – vejam-se, entre outros, os acórdãos de 27.05.1998, processo n.º 22.589, de 3 de Março de 1999, processo n.º 23.484 e de 10.07.2002, processo n.º 181/02 -, consequentemente, tenha o questionado crédito de IRS de ser graduado depois dos créditos da Segurança Social tal como propugna a recorrente.

Ou, dito de outro modo, o crédito do Estado relativo a IRS, enquanto *"crédito do Estado"* não se encontra abrangido pela referida alínea a) do citado artigo do Código Civil.

E, como tal, não poderá ser-lhe atribuída preferência na ordem de graduação relativamente ao crédito da Segurança Social.

A sentença recorrida devia, pois, ter concedido prioridade de pagamento aos créditos reclamados pela segurança social sobre os créditos reclamados e exequendos provenientes de IRS.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, devendo, em consequência, a graduação dos créditos ser efectuada pela ordem que se segue:

1.º- Crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, SA, no montante de € 49.682,62, acrescido de juros de mora relativos a três anos;

2.º- Crédito reclamado relativo a contribuições para a segurança social, no montante de € 8.652,63, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

3.º- Créditos exequendo e reclamados de IRS, relativo aos anos de 2000, 2001 e 2002, no montante de € 28.126,94, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda;

4.º- Crédito exequendo relativo a IRS, do ano de 1998, no montante de € 6.316,84, acrescido dos respectivos juros de mora vencidos e vincendos até à data da venda.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Oposição dos fundamentos com a decisão.

Sumário

I — Constitui causa de nulidade do acórdão a oposição dos fundamentos com a decisão.

II— Tal nulidade apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada na decisão.

Processo n.º 416/07.
Recorrente: Pedras d'El Rei – Gestão e Turismo, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – PEDRAS D'EL REI – GESTÃO E TURISMO, SA, com sede em Tavira, notificada do acórdão desta Secção de 16/1/08, proferido nos presentes autos, vem arguir a sua nulidade, ao abrigo do disposto nos artigos 125.º, n.º 1 do CPPT, 668.º, n.ºs 1, al.c) e 3, 716.º, n.º 1 e 732.º do CPC, com fundamento na existência de oposição entre os seus fundamentos e a decisão.

Alega, para tanto, que, por um lado, na decisão final, e ao contrário do que os factos fundamento impunham, não se contou o prazo de prescrição que decorreu entre o "*dies a quo*" do prazo de prescrição e a data da instauração da execução nem entre a data em que se verificou a paragem desta por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e a data em que ocorreu a suspensão do prazo de prescrição por força da adesão do contribuinte ao Plano Mateus, o que significa que há uma desconformidade entre os fundamentos de facto da decisão e a sua parte dispositiva.

Por outro lado, o tribunal levou à decisão um facto novo, o que lhe estava absolutamente vedado.

Por último, alega ainda a recorrida que na decisão final se diz que a prescrição ainda não ocorreu, afirmando-se que, porque o processo não esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao

contribuinte, o prazo de prescrição não recomeçou a contar a partir da data da notificação à contribuinte do despacho de exclusão do Plano Mateus.

Vejamos. Constitui, de facto, nulidade do acórdão, nos termos das disposições legais citadas, a oposição entre os fundamentos e a decisão.

Tal nulidade apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada na decisão.

Ora, não é isso que sucede no caso em apreço.

Desde logo, porque não é verdade que no acórdão em questão, ao decidir-se que o prazo de prescrição se não mostrava ultrapassado, se não teve em conta a contagem do prazo de prescrição que decorreu entre o "*dies a quo*" do prazo de prescrição e a data da instauração da execução nem entre a data em que se verificou a paragem desta por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e a data em que ocorreu a suspensão do prazo de prescrição por força da adesão do contribuinte ao Plano Mateus.

O que sucede é que, não vindo posta em causa no presente recurso a contagem de tal período de tempo, pois a questão a dirimir era apenas a de saber qual o efeito na contagem do prazo de prescrição das dívidas ao Estado provocado pelo não pagamento das prestações autorizadas ao abrigo do Plano Mateus, apenas se quis salientar expressamente na parte decisória do acórdão que o prazo de prescrição das dívidas aqui em causa esteve suspenso desde a data em que a recorrida foi notificada do deferimento do pagamento em prestações ao abrigo do DL 124/96 até à data em que foi notificada da sua exclusão desse regime.

E que, não obstante isso, o prazo de prescrição aqui aplicável se não mostrava ainda ultrapassado.

Obviamente, que para se concluir isso se teve em consideração todos os factos relevantes e que constam do processo.

Aliás, para que houvesse oposição entre a fundamentação de facto e a decisão era necessário que, perante a factualidade dada como assente, a prescrição tivesse já ocorrido, o que não sucede, mesmo tendo em conta a contagem dos dois períodos de tempo assinalados.

Por outro lado, também não corresponde à verdade que se tenha tido em conta na parte decisória do acórdão um facto novo que não consta da matéria assente e de que resultaria a não contagem do prazo de prescrição entre 2/10/2003 (a data em que a recorrida foi notificada da sua exclusão do regime do Plano Mateus) e a data em que o acórdão foi proferido.

Na verdade, é somando o tempo decorrido a partir de 2/10/2003 com o que já decorrera até à data em que o prazo de prescrição foi suspenso por força da adesão da recorrida ao Plano Mateus que se conclui, ainda assim, pela não consumação da prescrição das dívidas em causa.

A referência, na parte decisória do acórdão, ao facto de não se ter verificado a partir daquela data qualquer paragem das execuções por facto não imputável à contribuinte, apenas pretendeu reforçar a ideia que desde então não houve qualquer outro facto interruptivo da prescrição ou que fizesse cessar esse efeito, sendo um acréscimo que em nada contende com os factos assentes, entre os quais está naturalmente o facto de desde 30/8/1999 não ter sido praticada qualquer providência executiva, e que não modifica a decisão de fundo que é a não verificação da prescrição, mesmo tendo em consideração, como se teve, que o prazo suspenso até àquela data voltou a contar a partir daí ininterruptamente, somando-se ao que já decorrera até então.

Razão por que não ocorre a alegada oposição entre os fundamentos e a decisão do acórdão em apreço.

E daí não se verificar a invocada nulidade do acórdão.

II – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a arguida nulidade.

Custas pela recorrida, ora requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UC.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Contribuição autárquica. Terreno para construção. Fundamentação.

Sumário:

I — Constando do título aquisitivo que os terrenos transaccionados são para construção, devem estes ser considerados prédios urbanos, por força desta destinação subjectiva, nos termos do disposto no artº 6º, nºs 1 e 3 do Código da Contribuição Autárquica.

II — Caso assim se não entenda, devem esses terrenos ser considerados na categoria de "outros", por não se encontrarem abrangidos pelo disposto no artº 3º, n.º 2 daquele diploma legal e, como tal, também sujeitos a contribuição autárquica nos termos legais supra referidas.

III — O acto que indefere reclamação graciosa pode ser fundamentado por remissão.

IV — Para efeito de liquidação de contribuição autárquica, encontra-se devidamente fundamentado o acto de liquidação que indica a localização, o artigo matricial, o valor patrimonial, a data da liquidação, o ano a que esta respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada prédio urbano.

Processo n.º 765/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Banco Comercial Português, SA, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de contribuição autárquica, relativa a 1998, bem como o indeferimento da reclamação graciosa do acto da liquidação agora em crise, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A contribuição autárquica é um imposto municipal, que incide sobre o valor tributável dos prédios e não sobre o respectivo rendimento real ou presumido (v. art. 103º/2 da CRP; cfr. art. 1º do CCA; Ac. TCA (Norte) de 2006.03.16, Proc. 155/03) - cfr. texto nºs 1 a 2;

2ª Em consequência das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento nºs 1/93 e 1/96, emitidos pela CMS, o recorrente não era no ano de 2001 e não é actualmente proprietário de quaisquer lotes de terreno - fracções de território autárquico devidamente delimitadas, com individualidade própria, integradas num plano e destinados a uma obra de edificação urbana -, com as características, confrontações, áreas, classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários sub judice - cfr. texto nºs 3 e 4;

3ª O recorrente não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que é manifesta a ilegalidade dos actos sub judice (v. art. 103º da CRP; cfr. arts. 2º e 8º do CCA) - cfr. texto nºs 4 a 6;

4ª Face à impossibilidade de aproveitamento urbanístico dos alegados lotes sub judice, em consequência da inexistência dos licenciamentos adequados, aqueles terrenos não dispõem de "autonomia económica", nem integram o património do ora recorrente como lotes autónomos (v. art. 2º/1 do CCA), não podendo "ter utilização geradora de quaisquer rendimentos" (v. art. 3º/2 do CCA), pelo que não podem ser tributados como prédios urbanos ou terrenos para construção (v. art. 6º do CCA; cfr. Ac. TCA (Sul) de 2001.10.02, Proc. 4643/00, in www.dgsi.pt - cfr. texto nºs 7 a 9;

5ª A declaração de ciência constante do título aquisitivo, no sentido da afectação dos pretensos lotes em causa à construção, baseou-se em pressupostos inexactos (v. alíneas C e E dos FA), pelo que é absolutamente irrelevante in casu (v. Ac. TCA (Sul) de 2000.12.19, Proc. 3670/00, in www.dgsi.pt) - cfr. texto nºs 10 e 11;

6ª Os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no art. 268º/3 da CRP e no art. 77º da LGT (cfr. arts. 124º e 125º do CPA) - cfr. texto nºs 12 a 14;

7ª A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos arts. 103º e 268º/3 da CRP, 1º, 2º, 3º, 6º e 8º do CCA, 77º da LGT e 124º e 125º do CPA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, confirmando-se, assim, a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A) Em 1993-03-26, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/93, para o prédio rústico sito na freguesia de Porto Côvo, município de Sines, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sines sob o n.º 749, a fls. 59 v., do livro B-3 e n.º 00081/150268, da freguesia de Porto Côvo, e inscrito na respectiva matriz cadastral rústica sob o art. 47º, da secção EE, tendo sido autorizada a constituição de 290 lotes de terreno para construção (cfr. fls. 10 a 101 dos autos - processo físico -; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

B) Em 1993-08-27 é aprovado o Plano Regional do Ordenamento do Território do Litoral Alentejano — PROTALI (cfr. fls. 10 a 101 dos autos - processo físico -; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

C) Em 1994-03-29, por despacho do SECRETÁRIO DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL E ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO, foi declarada a incompatibilidade do Alvará de Loteamento n.º 1/93 com o PROTALI (cfr. Doc. n.º 1 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

D) Em 1996-02-01, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/96 "… que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, em nome de INVESTIFINATUR — INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, S.A. (...) através do qual é licenciado o loteamento e as respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio (...) (cfr. Doc. n.º 2 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

E) Em 1996-04-29, o PRESIDENTE DA CMS proferiu o despacho de deferimento do averbamento ao Alvará de Loteamento n.º 1/96, que consta do seguinte "… onde se lê que o Alvará de Loteamento n.º 1/96, que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, deve entender-se que o substitui nas partes que foram objecto de alteração (cfr. últimas duas fls. do Doc. n.º 2 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

F) Em 1997-04-24, por oficio n.º 0825, da C.M.S, foi o Loteador INVESTIFINATUR — INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, S.A notificado de que "… em Reunião de Câmara de 1997-04-16 (...) foi aprovada a declaração de caducidade do Alvará n.º 1/96 (...) e aprovado um prazo de quatro meses para que o Loteador informe a C.M.S. se vai apresentar um novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta..." (cfr. Doc. n.º 3 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

G) Em 1997-05-23, por escritura de Dação em Cumprimento lavrada no 3º Cartório Notarial de Lisboa pelo Impugnante foi dito "… que no exercício da sua actividade financeira (...) concedeu à sociedade RENASCENTISTA — SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, um financiamento (...) sob a forma de permissão de utilização de descoberto de conta à ordem (...). Que, do mesmo modo, o Banco concedeu à firma SORPU - SOCIEDADE DE RECUPERAÇÃO DO PATRIMONIO URBANO, S.A. (...) um financiamento sob a forma de abertura de crédito (…) à data de trinta de Janeiro de mil novecentos e noventa e seis (...). Que, a sociedade RENASCENTISTA - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, é dona e legitima possuidora dos prédios urbanos, constantes do documento complementar (...) anexo a esta escritura, os quais se encontram onerados por hipoteca a favor do BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A., para garantia de todas as responsabilidades a assumir pela SORPU perante este Banco, bem como já se encontra registada a aquisição provisória por dação em cumprimento. Que, pela presente escritura a sociedade RENASCENTISTA — SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA, transmite ao credor BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A., a título de dação em cumprimento da divida da mesma sociedade RENASCENTISTA, e dação em cumprimento parcial das obrigações assumidas pela sociedade SORPU, pela soma dos valores dos prédios atrás referidos (...) os vinte e nove prédios urbanos, devidamente identificados e constantes do mencionado documento complementar..." (cfr. 10 a 101 dos autos - processo físico -; fls. 26 a 42 do processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

H) Acresce que para a outorga da escritura de Dação em Cumprimento melhor identificada na alínea supra, foram os próprios serviços da Impugnante que prepararam a toda a documentação necessária, que fizeram a vistoria ao local e o avaliaram, não tendo as testemunhas conhecimento de que o Impugnante tenha diligenciado para anular a referida escritura (cfr. depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando

credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

I) Os prédios situam-se em zona de aglomerado urbano (cfr. fls. 88 dos autos; processo de reclamação apenso aos presentes autos e depoimentos das duas testemunhas arroladas pelo Impugnante, que testemunharam de forma clara, coerente e completa, demonstrando credibilidade pelo conhecimento das questões tratadas em face das razões profissionais que as ligam ao processo e ao Impugnante);

J) Em 2003-07-16 foi o ora Impugnante citado de que no SE de Sines "… corre o processo executivo n.º 2259-02/101041.7 e apenso, instaurado contra RENASCENTISTA - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA, por dívida de contribuição autárquica do ano de 2001, relativa aos lotes de terreno para construção urbana, sitos no Porto Côvo — Sines, (...) com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios (...) contra esse Banco reverti a execução..." (cfr. Doc. n.º 4 junto com a PI; processo de reclamação apenso aos presentes autos);

K) Em 2003-08-06, o Impugnante deduziu reclamação graciosa, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 2005-01-14 (cfr. fls. 204 a 233 dos autos);

FACTOS NÃO PROVADOS:

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa, designadamente se as entidades competentes vedam toda e qualquer licença de construção para os terrenos em causa nos presentes autos e se as obras de urbanização se encontram concluídas.

3 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: inexistência de facto tributário e vício de falta de fundamentação.

Quanto à primeira das referidas questões, consiste esta em saber se as parcelas de terreno em causa nos autos são ou não terrenos para construção para efeitos de contribuição autárquica.

Dispõe o artº 2º, n.º 1 do CAA que "para efeitos deste Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico…".

Estabelece o artº 3º, n.º 2 do mesmo diploma legal que "são também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e esteja a ter, de facto, esta afectação".

No artº 4º do mesmo diploma define-se como prédios urbanos "todos aqueles que não devam classificar-se como rústicos", dividindo-se esses prédios em habitacionais, comerciais, industriais ou para o exercício de actividades profissionais independentes, terrenos para construção e outros (cfr. artº 6º, n.º 1 e suas alíneas).

Acrescenta-se, porém, no n.º 3 do predito artº 6º que "terrenos para construção são terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente…".

A propósito desta definição, escrevem Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, in Código de Contribuição Autárquica, nota 2.3 ao artº 6º que "o conceito de terrenos para construção é-nos dado pelo n.º 3 deste artigo, de harmonia com a destinação objectiva ou subjectiva dos terrenos. Serão para construção os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e, ainda, os assim declarados no título aquisitivo.

O conceito de terreno para construção existia já no nosso ordenamento tributário. Vem definido no parágrafo 3.º do artigo 49.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações e constava também do parágrafo 2.º do artigo 1.º do abolido Código do Imposto de Mais-Valias. Segundo esses normativos, terrenos para construção seriam os situados em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo.

O conceito definido no n.º 3 deste artigo 6.º apresenta, consequentemente, algumas divergências relativamente ao conceito tradicional de terreno para construção, tendo o parágrafo 3.º do artigo 49.º do Código da Sisa sido harmonizado com o n.º 3 deste artigo com a nova redacção do DL 252/89, de 9 de Agosto.

De facto, foi abandonado o pressuposto da situação do terreno em zona urbanizada ou a sua inclusão em plano de urbanização já aprovado, uma vez que o novo conceito se desinteressa da situação dos terrenos - situados dentro ou fora do aglomerado urbano.

Pode o terreno estar situado em aglomerado urbano e não ser para construção, designadamente quando está situado numa zona "non aedificandum", não é apto para construir, ou se destina a espaço verde, e estar fora do aglomerado e ser destinado para construção.

Por outro lado, a referência à inclusão em planos de urbanização já aprovados foi substituída pela concessão de alvará de loteamento, aprovação de projecto ou concessão de licença para construção, o que são situações mais concretas e facilmente detectáveis.

O último pressuposto - o da declaração no título aquisitivo de que o terreno se destina a construção - mantém-se nos precisos termos em que já constava da lei anterior. É a destinação subjectiva do prédio que tem relevância quando se não verifique a destinação objectiva revelada pelo alvará de loteamento, projecto ou licença de construção".

4 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, na parte que agora interessa, resulta do elenco probatório que a Câmara Municipal de Sines emitiu o alvará de loteamento n.º 1/93 para o prédio rústico identificado em A), tendo sido autorizada a constituição de 290 lotes de terreno para construção.

Esse alvará foi, em 29/3/94 e por despacho do Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, declarado incompatível com o PROTALI.

Entretanto, em 1/2/96, aquela autarquia emitiu novo alvará de loteamento para aquele prédio com o n.º 1/96, através do qual é licenciado o loteamento e as respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio.

Todavia, por ofício datado de 24/4/97, foi o loteador notificado de que o referido alvará tinha caducado.

Posteriormente, em 23/5/97, por escritura de dação em cumprimento, foi transferida, a esse título, para o impugnante e como forma de pagamento de uma dívida que detinha sobre as sociedades Renascentista - Sociedade Imobiliária e Turística, Lda e SORPU vinte e nove prédios urbanos identificados e mencionados no documento complementar da referida escritura.

No caso dos autos, as referidas parcelas foram adquiridas por escritura pública de dação em cumprimento, que constitui, objectivamente, um título aquisitivo.

Por outro lado e por força desse título, é incontestável que o impugnante era o proprietário daquelas parcelas em 31 de Dezembro do ano a que respeita a contribuição liquidada (cfr. artº 8º, n.º 1 do CCA).

Acresce que a qualificação das parcelas de terreno em causa como terrenos para construção decorre da qualificação que foi dada pelos outorgantes da referida escritura pública, já que da mesma consta que foram adjudicados ao impugnante vinte e nove prédios urbanos, sitos na Rua L de Porto Covo, "parcela de terreno destinada a construção urbana" e inscritos na matriz predial urbana respectiva.

A ser assim, como é, não há dúvida de que a manifestação de vontade dos interessados releva para efeito de qualificar as parcelas de terreno em causa como terrenos para construção.

Na verdade e como vimos supra, para além da destinação objectiva da primeira parte do n.º 3 do artº 6º do CCA, a mesma disposição legal atribui relevância plena à manifestação de vontade dos titulares do prédio em escritura que titule o seu direito para efeitos de qualificação como terreno para construção, a qual prevalece quando aquela não se verifique.

E a escritura da dação em cumprimento é incontestavelmente um título que legitima o direito do adjudicatário.

Por outro lado, tratando-se de licença para a realização de operações de loteamento ou de obras de urbanização, a caducidade por motivo de obras suspensas ou abandonadas não produz efeitos relativamente aos lotes para os quais já haja sido aprovado pedido de licenciamento ou de autorização das obras de edificação neles previstas (cfr. artº 71º, n.º 7 do Decreto-lei n.º 555/99 de 16/12).

"A caducidade do alvará de loteamento implica, em regra, a extinção dos direitos atribuídos pelo acto administrativo de loteamento titulado por aquele alvará. Com o cancelamento do alvará deve, até, o presidente da Câmara requerer o cancelamento do registo predial, nos termos do artigo 39º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 334/95, de 28 de Dezembro, ratificado pela Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto.

Daqui resulta que os lotes de terreno resultantes da operação de loteamento, e que por força dele haviam adquirido autonomia enquanto prédios, desaparecendo, por seu lado, o prédio loteado, enquanto coisa jurídica, os lotes de terreno, dizíamos, perdem aquela autonomia, deixando, juridicamente, de ser prédios, para que prédio volte a ser aquele que tal condição perdera por via do loteamento.

Só assim não é relativamente aos lotes para os quais tenha sido aprovado pedido de licenciamento ou de autorização de obras de edificação neles previstas, conforme o artigo 71º n.º 7 do Decreto-Lei n.º 559/99, de 16 de Dezembro. O que, a julgar pelo afirmado na informação/parecer prestada no apenso de reclamação a fls...., para que a sentença remete, terá, no caso, acontecido relativamente a vários lotes aonde, de acordo com tal documento, «já se encontram construídos prédios inscritos na matriz e concluídos nos anos de 1997…».

Isto para fazer notar que a caducidade do alvará de loteamento, tendo como efeito, em regra, o desaparecimento dos lotes, enquanto coisas jurídicas, não produz inexoravelmente essa consequência, admitindo a lei a sobrevivência de alguns desses lotes, ou mesmo todos, à declaração de caducidade" (Acórdão desta Secção do STA de 31/1/08, in rec. n.º 764/07).

Acresce que, aquando da celebração da escritura de dação em cumprimento as parcelas de terreno em causa já estavam qualificadas como prédios urbanos destinados à construção e inscritos na matriz predial urbana a favor do impugnante - o que era do seu conhecimento, atenta a confrontação das datas.

E essa escritura (e o respectivo negócio) não foram anulados, mantendo-se válidos e eficazes para todos os efeitos legais.

Pelo que se verifica, assim, a indicada destinação subjectiva.

5 – De qualquer forma e ainda que assim se não entendesse, sempre os terrenos em causa dever-se-iam considerar como "terrenos para construção", "por força da destinação objectiva operada pelo alvará de loteamento, sendo, no ponto, inócuo que o alvará de loteamento n.º 1/96, que substituiu o n.º 1/93, tenha caducado por ter decorrido o prazo concedido para a conclusão das obras de urbanização sem que estas estivessem finalizadas.

Aliás, uma vez que os terrenos se situam dentro de um aglomerado urbano - cfr. alínea I) do probatório - sempre teriam que ser considerados prédios urbanos, na espécie "outros" - cfr. artigo 6.º, n.º 1, alínea d), do Código da Contribuição Autárquica -, uma vez que, nos termos do n.º 4 deste último artigo, "enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3" (Acórdão desta Secção do STA de 16/1/08, in rec. n.º 768/07, prolatado em caso idêntico e que aqui vimos seguindo de perto).

Pelo que o recurso não pode deixar de improceder nesta parte.

6 – Quanto à segunda das referidas questões, como é sabido, o direito à fundamentação, em relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (artº 268º).

A doutrina e a jurisprudência vêm entendendo de forma uniforme, pacífica e reiterada que a fundamentação há-de ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

E é também aceite que a fundamentação possa ser feita por adesão ou remissão de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo, já que este integra, nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

É também pacificamente aceite que é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareça, concretamente, a motivação do acto por forma a permitir ao seu destinatário a apreensão do item volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticá-lo com o sentido decisório que lhe conferiu.

Neste sentido, vide, por todos, acórdãos desta Secção do STA de 14/2/01, in rec. n.º 21.514 e de 9/5/01, in rec. n.º 25.832.

Feitas estas considerações e desde logo, importa salientar, como o faz o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, que o objecto imediato da presente impugnação judicial é a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, sendo o acto de liquidação da contribuição autárquica o seu objecto mediato.

Posto isto e no que à decisão de indeferimento da reclamação graciosa diz respeito, ressalta à evidência que esta decisão se remeteu para os fundamentos que constam do projecto de despacho de fls. 50 a 53 dos autos apensos (vide fls. 55 dos mesmos autos), elaborado em 29/6/04.

Assim sendo e do acto impugnado, objecto imediato da impugnação, ficámos a saber qual o iter cognitivo perseguido pela administração fiscal, que a levou a uma tal conclusão.

Na verdade, aí se indica claramente os factos, bem como o direito aplicável e o enquadramento desses factos no respectivo direito, tudo de forma clara, suficiente e congruente, sem quaisquer contradições e sem meros juízos genéricos e/ou conclusivos.

De qualquer forma, sempre se acrescentará que o acto de liquidação se encontra igualmente fundamentado.

Conforme resulta do probatório, o impugnante foi citado pelo facto de a execução estar a correr contra anterior possuidor (al. J) do elenco probatório).

Nessa citação foi aquele informado que no SE de Sines "….corre o processo executivo n.º 2259-02/101041.7 e apenso, instaurado contra RENASCENTISTA - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA, por dívida de contribuição autárquica do ano de 2001, relativa aos lotes de terreno para construção urbana, sitos no Porto Côvo — Sines, (...) com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios (...) contra esse Banco reverti a execução...".

Por outro lado, os artigos matriciais desses prédios constam da relação "detalhes da liquidação" que foi anexada.

Desta relação consta a localização, o artigo matricial, o valor patrimonial, a data da liquidação, ano a que respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada prédio, sendo certo que na citação se refere ainda que a execução reverteu contra o impugnante "com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios".

Sendo assim, estes elementos são suficientes para que o impugnante conheça as razões da liquidação, nomeadamente, que se trata de contribuição autárquica relativa ao ano de 1998 referente aos lotes de terreno para construção constantes da relação anexa e que o processo de execução, que corria contra a anterior proprietária, foi contra si revertido, uma vez que no ano em causa, era o proprietário daqueles prédios urbanos.

Pelo que a mesma não enferma de vício de falta de fundamentação, "sendo que a eventual má classificação dos prédios como terrenos para construção acarretariam, quando muito, no caso dos autos, vício de violação de lei, que não vício formal de falta de fundamentação" (vide aresto citado).

No mesmo sentido, pode, ainda, ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 28/11/07, in rec. n.º 766/07 e de 31/1/08, in rec. n.º 764/07, já citado.

Assim e nesta parte, o recurso também não pode deixar de improceder.

6 – Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Imposto municipal sobre imóveis. Avaliação. art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11. Compropriedade. Notificação. Impugnação judicial.

Sumário:

I — Na vigência do CCA, os prédios eram avaliados segundo as regras do CCP (art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11).

II — A notificação da avaliação de um imóvel deve ser notificada ao proprietário ou comproprietários inscritos na respectiva matriz.

III — Se um dos comproprietários à data da avaliação não tinha então registado o prédio em seu nome, a AF não pretere qualquer formalidade legal por não o ter notificado.

IV — A actualização do valor patrimonial do prédio deve ser notificada a todos os comproprietários, sob pena de ilegalidade do acto de liquidação do imposto.

V — Não estando registado o prédio em nome de um dos comproprietários, por o prédio não estar registado em seu nome e este não ter apresentado declaração para efeito de actualização da matriz, como lhe é exigido pelo art. 14º, 1, i) do CCA, e dela a AF não tem conhecimento, não pode tal contribuinte invocar a falta de notificação dessa actualização.

VI — Em tal caso não é preterida pela AF qualquer formalidade legal.

Processo n.: 859/07.
Recorrente: Mário Manuel de Sousa e Silva.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **MÁRIO MANUEL DE SOUSA E SILVA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Penafiel, a liquidação de IMI do ano de 2005.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Este recurso e interposto da douta sentença proferida nos autos que julgou improcedente a impugnação judicial do agravante;

2. A douta decisão assenta a sua fundamentação no disposto no art. 134º do CPPT, entendendo que "...a presente impugnação não podia ter sido deduzida, uma vez que não foi apresentada qualquer reclamação graciosa.";

3. Para aplicação do direito, releva a matéria de facto apurada nos autos elencada na douta sentença e descriminada, na parte que o agravante entende ser relevante, nestas alegações;

4. A omissão do agravante em não requerer a actualização da matriz na sequencia da transmissão operada em 15-9-1993 não contém a virtualidade de lhe retirar o direito de, como comproprietário, ser validamente notificado do resultado da avaliação feita na sequencia do pedido de inscrição de imóvel na matriz urbana;

5. Na sequencia do pedido de certificação da ocorrência da caducidade do direito de liquidar o imposto de sisa feito pelo agravante, o Serviço de Finanças de Paredes poderia ter ordenado a notificação do agravante para os actos de fixação do valor patrimonial, o que não fez;

6. O agravante somente vem a tomar conhecimento do valor tributário fixado no procedimento de avaliação quando é confrontado com a nota de cobrança em apreço e impugnada, continuando a desconhecer o procedimento administrativo que levou aquela fixação;

7. A reclamação graciosa pressupõe sempre a regular intervenção do interessado no mesmo procedimento, o que não foi o caso;

8. O preceituado no art. 134º do CPPT pressupõe a válida notificação ao contribuinte do valor patrimonial fixado, o que não foi o caso, ou a reacção deste por incorrecção na inscrição matricial do valor patrimonial, o que também não foi o caso;

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

Em causa esta a nota de cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), n. 2005 89031003, emitida em 11.03. para o ano de 2005, no valor de 3 723,51 euros, com referência ao prédio urbano, sito na Rua D. Gabriel, n. 1, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1546 da freguesia de Castelões de Cepeda, concelho de Paredes, do qual o impugnante é comproprietário na proporção de 45/100.

O acto tributário de liquidação impugnado foi emitido na sequência de requerimento apresentado em 04.01.2006 pelo impugnante, junta do Serviço de Finanças de Paredes, para efeitos de liquidação do imposto de Sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito a sua liquidação.

O ora impugnante adquiriu o direito de propriedade de 45% do imóvel em causa, por sentença proferida em 14 de Julho de 1993 pelo Tribunal Cível da Comarca do Porto, transitada em julgado em 15.09.93.

Até à data da referida sentença, o imóvel em causa era, na totalidade, propriedade da empresa FUCSIA - Confecções de Vestuário, Ld., NIPC 502.045.310, com sede no Lugar de Pias, Castelões de Cepeda, Paredes.

Na sequência daquela transmissão, o ora impugnante não apresentou declaração para efeitos de actualização da respectiva matriz.

Na sequencia da apresentação, em 06.01.92, de declaração modelo 129, para efeitos do disposto no art. 14º do Código da Contribuição Autárquica, a empresa FUCSIA foi notificada, em 5.11.93, por carta registada com aviso de recepção, do valor resultante da avaliação do imóvel - 1 616 105,19 euros, tendo a notificação sido devolvida em 11.11.93, com a anotação "recusado pelo destinatário".

Na sequência da notificação e caso não concordasse com o valor fixado, poderia apresentar reclamação, requerendo 2ª avaliação, nos termos do art.278º do Código da Contribuição Predial.

A liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis em causa, promovida na sequência do conhecimento, por parte do Serviço de Finanças, da mudança da propriedade do imóvel, foi efectuada com base no valor patrimonial de 2 068 614,64 euros.

Determinado em conformidade com o disposto no art. 16º do Decreto-Lei n. 287/2003, de 12/11, que define o regime transitório para efeitos de actualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos não arrendados.

3. Dispõe o art. 134º do CPPT:

"1. Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

"…

"7. A impugnação referida neste artigo … só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação".

O Mm. Juiz *a quo*, defendendo que o impugnante aqui recorrente, não esgotou esses meios, pois não reclamou da avaliação prevista no art. 20º, 2, do DL 287/03, de 12/12, julgou improcedente a impugnação.

E este referido art. 20º dispõe no seu n. 1 que "o sujeito passivo pode reclamar do resultado das actualizações efectuadas nos termos dos artºs 16º, 17º, n. 1 e 19º, designadamente com fundamento em erro de facto ou de direito", acrescentando o n. 2 que "as reclamações são deduzidas no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário da primeira ou única prestação do IMI, salvo se o documento de cobrança respectivo tiver sido emitido em nome de outrem que não o sujeito passivo, caso em que aquele prazo é contado a partir da data da citação efectuada em processo de execução fiscal".

E finalmente o n. 3 do citado artigo refere que "tratando-se de prédios urbanos isentos de IMI, as reclamações são deduzidas no prazo de 90 dias a contar de 30 de Abril de 2004, devendo a DGCI comunicar aos interessados os novos valores resultantes da actualização".

Mas havemos de convir que o impugnante, aqui recorrente, não veio impugnar qualquer acto de fixação de valor patrimonial, mas antes o acto de liquidação subsequente que lhe foi notificado, com fundamento de que a anterior proprietária não fora notificada da fixação do valor patrimonial que constituiu o valor tributável para efeito de IMI – como ele também não foi. Isso constituiria, no seu entender, preterição de formalidade legal essencial que viciaria o acto de liquidação impugnado.

Não há pois que fazer apelo àquele normativo.

Mas será que houve preterição de formalidade legal?

Para sustentar a sua tese, o recorrente defende que não foi validamente notificado do valor patrimonial fixado, ou "a reacção deste por incorrecção na inscrição matricial do valor patrimonial, o que não ocorreu em ambas as hipóteses".

Ou seja, na sua tese não foi ele contemplado com a sua regular intervenção no procedimento de avaliação.

Mas não tem razão.

Na vigência do CCA, os prédios eram avaliados segundo as regras do CCP (art. 8º, n. 1, do DL 442-C/88, de 30/11.

É certo que o recorrente era já comproprietário do prédio avaliado à data que a AF procedeu à notificação do outro comproprietário.

E foi este o notificado e não o recorrente, por isso que este não deu cumprimento ao art. 14º, 1, i) do CA que dispõe:

"A inscrição dos prédios na matriz e a actualização desta é feita com base em declaração do contribuinte, a qual deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da ocorrência de qualquer das circunstâncias seguintes:

"…

"… i) Ter-se verificado uma mudança de proprietário, por ter ocorrido uma transmissão onerosa ou gratuita de um prédio ou parte do prédio".

Assim a FP notificou do resultado da primeira avaliação quem devia, que era o outro comproprietário, pois, como dissemos, o recorrente não deu comprimento ao citado dispositivo legal, pelo que a AF só conhecia, como comproprietário do imóvel, aquele em nome de quem estava inscrito o dito prédio na matriz.

É certo que o n. 3, alínea a) deste artigo dispõe que "a administração fiscal procederá oficiosamente à inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no n. 1 deste artigo".

Porém, só em 04.01.2006, o impugnante apresentou ao Serviço de Finanças de Paredes, requerimento para efeitos de liquidação do imposto de Sisa ou certificação da ocorrência da caducidade do direito a sua liquidação.

Não foi pois preterida a invocada formalidade legal.

A notificação foi efectuada na pessoa do único proprietário inscrito à data na matriz, e de que a AF tinha conhecimento.

Não procedem pois os fundamentos do recurso.

No sentido ora exposto, citam-se os acórdãos deste STA de 16/1/2008 (rec. n. 755/07) e de 31/1/2008 (rec. n. 753/07).

4. Face ao exposto, e com a presente fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Despacho liminar. Caso julgado.

Sumário:

Não há ofensa de "caso julgado formal" da sentença de improcedência da oposição à execução fiscal em relação ao julgado do acórdão que manda os autos «voltar ao tribunal de 1.ª instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição».

Processo n.º 868/07-30.
Recorrente: Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a presente oposição à execução fiscal.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Louva-se o mérito da absolvição e o conexo juízo de improcedência na circunstância da oposição carecer de "*objecto porque quando foi deduzida já estava extinta a execução*».

2. De acordo com os juízos expendidos na sentença recorrida, é absolutamente irrelevante a circunstância do Supremo Tribunal Administrativo ter já decidido [a favor do oponente] a questão do objecto da lide.

3. Violando a decisão do S.T.A. proferida em recurso do despacho liminar de indeferimento que entendeu que o pagamento da quantia exequenda não obsta à apresentação da oposição, a decisão recorrida sustenta que a oposição carece de objecto porque quando foi deduzida já estava extinta a execução.

4. O objecto do presente recurso está centrado na questão de saber se a sentença em crise ofendeu o caso julgado formal.

5. O Supremo Tribunal Administrativo nos presentes autos já decidiu que deverão "*os autos voltar ao tribunal de instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição pelo motivo acima indicado*» [falta de objecto]

6. O tribunal de primeira instância proferiu despacho de recebimento (que transitou em julgado) e foi notificada a Fazenda Pública para apresentar Contestação.

7. Confrontando-se as razões que determinaram o indeferimento liminar, com o motivo agora invocado para julgar improcedente a oposição,

8. Conclui-se que é exactamente o mesmo fundamento: «FALTA DE OBJECTO».

9. Flui do artigo 672º do CPC, que se consideram resolvidas as questões sobre que recaia decisão expressa e bem assim a que constitua pressuposto do julgamento a realizar, pelo que em face daquela norma, as questões já decididas dentro do processo, e com trânsito em julgado, não podem ser decididas em sentido diverso.

10. A questão da falta de objecto tem natureza processual, tratando-se de uma questão formal já decidida pelo STA nos presentes autos,

11. Tendo decidido que não existe "*falta de objecto*» e que por esta razão não pôde a oposição ser indeferida.

12. Ainda que se entendesse não se tratar de uma questão formal, o efeito seria exactamente o mesmo, pois como estabelece o art. 671º n.º 1 CPC, "*transitada em julgado a sentença, a decisão sobre a relação material controvertida fica tendo força obrigatória dentro do processo e fora dele* (...)".

13. Ao julgar improcedente a oposição pela mesma questão processual, a sentença recorrida ofendeu o caso julgado formal.

14. A decisão recorrida violou, ainda, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pedras basilares do Estado de Direito Democrático.

15. Ao julgar improcedente a oposição pelos fundamentos expostos a sentença em recurso violou os artigos 671º 1 e 672º do CPC, aplicáveis nos termos do artigo 2º do CPPT e bem assim os Princípios Constitucionais da Certeza e Segurança Jurídica previstos no artigo 3º da Constituição Portuguesa, pelo que não pode manter-se na Ordem Jurídica.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Objecto do recurso: apurar se a sentença recorrida, ao julgar a oposição improcedente por carência de objecto, violou o caso julgado formal.

A nosso ver o presente recurso não merece provimento.

O art. 672.º do CPC define os efeitos do caso julgado formal, e dele decorre que o despacho de indeferimento liminar, por fundamento de mérito ou outro, a sentença que decida um incidente com a estrutura duma causa, e os despachos interlocutórios, proferidos ao longo do processo limitam a sua força obrigatória ao processo, sendo nele inadmissível - e, por isso ineficaz (art. 675º-2) - decisão posterior sobre a mesma questão que deles tenha sido objecto.

No caso subjudice entendemos que não ocorre violação do caso julgado porque a sentença recorrida não assenta nos mesmos fundamentos do Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 19.11.2003 (fls. 144 e segs.), nem volta a apreciar a questão que dele foi objecto.

Com efeito a sentença recorrida (fls. 207 e segs) incidiu sobre a questão de saber se, verificado o pagamento da dívida exequenda antes da instauração da oposição e decretada a extinção da execução fiscal tendente a cobrança coerciva daquela dívida, a oposição carece de objecto.

Ora esta questão não foi decidida no Acórdão de fls. 144 e segs, que determinou a revogação do despacho de indeferimento liminar.

A questão objecto de referido aresto era a de saber se a petição inicial de oposição era manifestamente improcedente, considerando que «a manifesta improcedência é uma improcedência notória, clara, indiscutível, evidente, que não suscita dúvidas» (fls. 145).

Tendo-se ali julgado, com base nos princípios *pro actione* e *ius agendi*, que aconselham «*ausência de rigorismos na apreciação as petições iniciais», que a oposição não era manifestamente improcedente, «havendo bons argumentos a favor da tese do recorrente*».

Mas não decidiu no sentido propugnado na conclusão 11ª das alegações de recurso, ou seja de que não existe falta de objecto.

Nestes termos somos de parecer que não ocorre ofensa do caso julgado formal, pelo que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado do Tribunal recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se, nas palavras do recorrente, «a sentença em crise ofendeu o caso julgado formal» – cf. mormente as conclusões 4. e 13.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Contra a sociedade "MST - Actividades Turísticas e Hoteleiras, Ld.ª" foi instaurado, no Serviço de Finanças de Santa Marta de Penaguião, o processo de execução fiscal n.º 2461-94/100024.1 e apensos – informação de fls. 81.

A execução foi revertida, entre outros, contra o ora oponente Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora, por despacho do Sr. Chefe de Finanças de 05-12-2001-fls. 104-105.

2. O oponente foi citado em 07-12-2001 - fls. 106-107.

3. A petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Santa Marta de Penaguião em 07-01-2002 - fls. 2.

4. Em 02-01-2002, o oponente, conjuntamente com outro executado por reversão Ernesto Joaquim Pinto Tomás da Cruz Lareth, pagaram a dívida que lhes era imputada - fls. 91.

5. Por despacho de 03-01-2002 do Sr. Chefe de Finanças de Santa Marta de Penaguião a execução foi declarada extinta relativamente ao oponente (e outros), pelo pagamento voluntário - fls. 115 e 116.

2.2 Diz-se que se forma caso julgado quando uma decisão judicial adquire força obrigatória por dela não se poder já reclamar nem recorrer por via ordinária. Entende maioritariamente a jurisprudência que o caso julgado não abrange os fundamentos de direito da decisão, mas tão-somente esta. Sendo a decisão judicial uma sentença que verse a matéria de fundo da acção, a sua força obrigatória não se limita ao processo em que foi proferida, manifestando-se fora dele, de tal modo que constitui impedimento a que outra acção idêntica seja proposta (com os mesmos sujeitos, pedido e causa de pedir). Esta obrigatoriedade dentro do processo e fora dele caracteriza o caso julgado material.

Mas, se a decisão for sentença ou despacho que apenas se refiram à relação processual (por exemplo, absolvição do réu da instância), então a sua força obrigatória limita-se ao processo em que são proferidos: é o que se designa por "caso julgado formal".

Sobre o "caso julgado formal" diz o artigo 672.º do Código de Processo Civil que «*Os despachos, bem como as sentenças, que recaiam unicamente sobre a relação processual têm força obrigatória dentro do processo (...)*».

O despacho que recai unicamente sobre a relação processual é todo aquele que, em qualquer momento do processo, decide uma questão que não é de mérito – cf. neste sentido, por todos, José Lebre de Freitas, e outros, no *Código de Processo Civil Anotado*, Coimbra Editora, 2001, em anotação ao artigo 672.º.

É o artigo 673.º do Código de Processo Civil que, sob a epígrafe "Alcance do caso julgado", define genericamente o alcance do caso julgado, tanto do "caso julgado material", como do "caso julgado formal": «*a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga*».

Assim, a determinação do âmbito do caso julgado postula a interpretação prévia da decisão, isto é, a determinação exacta do seu conteúdo (*rectius*, dos seus "precisos limites e termos").

No caso *sub judicio*, «a decisão do S.T.A. proferida em recurso do despacho liminar de indeferimento», referida pelo ora recorrente na conclusão 3. do presente recurso, e em relação à qual alegadamente «a sentença em crise ofendeu o caso julgado formal», é o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-11-2003, proferido nestes autos de fls. 144 a 147, e que apresenta o seguinte teor integral.

Com fundamento em ilegitimidade, Nuno Miguel Cerejeira Matos Namora, residente na Rua do Campo Alegre, 1306, 2.º, Sala 204, Porto, deduziu oposição à execução fiscal n.º 24661-94/100024.1 e apensos do Serviço de Finanças de Santa Marta de Penaguião, instaurada contra MST-Actividades Turísticas e Hoteleiras, Ldª., para cobrança coerciva de IRC, IRS e IVA, execução essa que contra si reverteu.

Por despacho liminar de fls. 119 e 120, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real rejeitou liminarmente a petição de oposição com fundamento no facto de o oponente, dentro do prazo para a oposição e antes de esta ter sido deduzida, ter pago a quantia exequenda, pelo que a execução foi declarada extinta. E se foi extinta ainda antes da dedução da oposição, então esta não tem objecto. Para assim decidir, o Mº Juiz a quo louvou-se nos artºs 176º, n.º 1, alínea a), 264º, n.º 1 e 176º, n.º 1, alínea c), todos do CPPT.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu o oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 127 e seguintes, nas quais concluiu pela errada interpretação das normas pertinentes feitas no despacho recorrido e invocando a inconstitucionalidade dessas normas, na interpretação que lhes foi dada, por violação do direito fundamental de acesso aos tribunais ou protecção jurisdicional efectiva e do princípio da igualdade.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº. Pº. emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso por não terem sido violados os princípios constitucionais invocados pelo recorrente.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que vem dado como provado que o recorrente é revertido na execução fiscal, que em 2.1.2002 pagou a dívida (dentro do prazo para a oposição), que em 3.1.2002 a execução foi declarada extinta pelo Chefe do Serviço de Finanças e que em 7.1.2002 foi deduzida a oposição.

A questão de direito que vem posta pergunta se a petição inicial de oposição é manifestamente improcedente.

Vem-se entendendo que a manifesta improcedência é uma improcedência notória, clara, indiscutível, evidente, que não suscita dúvidas.

Ora, será tão evidente ou manifesto que o pagamento da dívida exequenda, dentro do prazo para a oposição e ainda antes de esta ser deduzida, preclude o direito de deduzir oposição?

O revertido que paga a dívida exequenda dentro do prazo para a oposição renuncia ao direito de se opor?

Estará extinta uma execução pelo simples facto de o revertido ter pago a dívida exequenda?

O Mº. Juiz a quo invocou a favor da sua tese o disposto no artº 176º, n.º 1, alínea a), do CPPT, nos termos do qual o processo de execução fiscal extingue-se por pagamento da quantia exequenda e acrescido. Mas esta norma não diz que a execução se extingue se o revertido pagar e ainda estiver em prazo para deduzir oposição. O que normalmente acontece é que o pagamento extingue a execução, mas sem prejuízo de casos excepcionais, como é aquele em que o revertido ainda está a tempo de se opor, sem que manifeste vontade de desistir da oposição.

Invoca, ainda, o disposto no artº. 264º, n.º 1, do CPPT, nos termos do qual A EXECUÇÃO EXTINGUE-SE NO ESTADO EM QUE SE ENCONTRAR SE O EXECUTADO, OU OUTRA PESSOA POR ELE, PAGAR A DÍVIDA EXEQUENDA E O ACRESCIDO. Estamos na mesma: a lei não diz que se extingue a execução se quem paga ainda estiver em tempo de deduzir oposição.

A execução extingue-se normalmente, mas pode não se extinguir se ainda se seguir um meio processual de defesa judicial de quem paga.

Invoca ainda a alínea c), do artº 176º, n.º 1, do CPPT. Mas esta norma é inócua neste caso, pois o que está em causa é a alínea a).

Como a interpretação das leis não deve cingir-se ao respectivo texto, o tribunal deve procurar o pensamento legislativo, tendo sempre em mente os direitos fundamentais do cidadão.

Um desses direitos fundamentais é o da tutela jurisdicional efectiva ou acesso aos tribunais para defesa dos direitos ou interesses legalmente protegidos (artº 20º, n.º 1, da CRP).

E a lei dá ao revertido o direito de acesso aos tribunais tributários para se defender. Com efeito, o revertido pode reclamar ou impugnar (artº 22º, n.º 4, da LGT) e pode deduzir oposição à execução fiscal (artº 23º, n.º 5, da LGT, e artº 160º, n.º 3, do CPPT).

E agora a questão: se o revertido pagar no prazo de oposição já não pode deduzir oposição?

À oposição aplicam-se as regras próprias e, subsidiariamente, as regras da impugnação (artº 211º, n.º 1, do CPPT).

Nos termos do artº 9º, n.º 1, da LGT, é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

E diz o n.º 3: O PAGAMENTO DO IMPOSTO NOS TERMOS DA LEI QUE ATRIBUA BENEFÍCIOS OU VANTAGENS NO CONJUNTO DE CERTOS ENCARGOS OU CONDIÇÕES NÃO PRECLUDE O DIREITO DE RECLAMAÇÃO, IMPUGNAÇÃO OU RECURSO, NÃO OBSTANTE A POSSIBILIDADE DE RENÚNCIA EXPRESSA, NOS TERMOS DA LEI.

Ora, não é pelo facto de o recorrente ter pago a dívida, para ficar isento de juros de mora e custas (artº 23º, n.º 5, da LGT), que fica impedido de impugnar ou de deduzir oposição.

Nos termos do artº. 96º da LGT, o direito de impugnação não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei. Ora, a lei em lado algum diz que o pagamento antes da oposição impede esta por renúncia. E acrescenta o n.º 2 desse artº. 96º: a renúncia ao exercício do direito de impugnação só é válida se constar de declaração ou outro instrumento formal.

Ora, em parte alguma dos autos consta que o recorrente tenha declarado que com o pagamento renunciava à posterior oposição.

Por outro lado, os princípios pro actine e ius agendi aconselham a ausência de rigorismo na apreciação das petições iniciais.

Como se pode ver pelo exposto, a oposição não é assim manifestamente improcedente.

Há bons argumentos a favor da tese do recorrente. Desde logo o do direito fundamental de acesso aos tribunais, pois é jurisprudência consagrada a de que os direitos fundamentais são irrenunciáveis.

Daí que o despacho recorrido não tenha feito a mais correcta interpretação dos textos legais que invocou.

Nestes termos acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar o despacho recorrido, devendo os autos voltar ao tribunal de 1ª instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição pelo motivo acima indicado».

Sem custas.

Ora, o acórdão acabado de transcrever, essencialmente, ordenou a volta dos autos «ao tribunal de 1ª instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição pelo motivo acima indicado».

Portanto: o acórdão em foco decidiu uma questão que não é de mérito, pois que não respeita ao fundo da causa.

E o que vemos é que, em consequência da determinação desse acórdão, foi lavrado no Tribunal *a quo* o despacho do seguinte teor: «No cumprimento do superiormente decidido, recebo a oposição» – cf. fls. 168.

Quer dizer: foi dado religioso cumprimento ao determinado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que, como aí se mandou, foi pela instância recorrida proferido novo despacho liminar que não foi de rejeição mas, ao invés, de recebimento da oposição.

Recebida a oposição, foi, a final, pela sentença recorrida decretada a improcedência da oposição. A verdade é, porém, que o focado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nada determinou à 1.ª instância a respeito do mérito ou demérito da oposição à execução fiscal. O acórdão em foco volveu os autos à 1.ª instância apenas «para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição» (o que, aliás, foi exactamente cumprido, como já se viu).

Como assim, a sentença recorrida, não só não ofendeu, como, ao invés, respeitou o julgado pelo Supremo Tribunal Administrativo; e, ao fazê-lo, contrariamente ao concluído pelo recorrente, não só não violou, como, antes, deu satisfação plena ao «princípio da certeza e da segurança jurídica», realizando «bem assim os Princípios Constitucionais da Certeza e Segurança Jurídica previstos no artigo 3.º da Constituição Portuguesa» – para nos expressarmos como o ora recorrente.

Estamos, deste modo, a dizer, sem necessidade de mais alargados considerandos – e em resposta ao *thema decidendum* – que a sentença recorrida laborou sem ofensa de «caso julgado formal», pelo que, assim sendo como é, deve ser confirmada.

E, então, havemos de concluir que não há ofensa de "*caso julgado formal*" da sentença de *improcedência* da oposição à execução fiscal em relação ao julgado do acórdão que manda os autos «voltar ao tribunal de 1.ª instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição».

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Falta dos fundamentos de facto. Conhecimento oficioso.

Sumário:

I — A falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, em comparação com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

II — E, assim, em face da invocação do artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica [de que "a contribuição é devida a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda"], ocorre a nulidade da sentença que não estabelece a identificação do «prédio identificado nos autos»; nem determina o acto de liquidação da "contribuição que é devida"; nem designa o "objecto" da impugnante; nem indica a data em que o «prédio identificado nos autos» "tenha passado a figurar nas existências" da impugnante.

Processo n.º: 903/07.
Recorrente: Luna – Sociedade Imobiliária, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Luna-Sociedade Imobiliária Ld.ª" vem interpor recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que decidiu julgar «a presente impugnação judicial improcedente» e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública do pedido, em relação à impugnação judicial do «despacho do Chefe de Finanças do Serviço Local de Finanças de Loulé 1 que indeferiu o seu pedido de não tributação ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica referente ao prédio identificado nos autos, pedindo que o acto seja anulado».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

a) Diz-se na sentença que o sustentado pela recorrente não tem cabimento na letra da lei mais se acrescentando que a admitir-se que o tivesse tal redundaria numa fraude à lei, isto uma vez que se a situação fosse como a recorrente pretende então estaria a beneficiar de um duplo período de isenção já que não pagaria Contribuição Autárquica durante um primeiro período e num segundo após a transformação em lotes.

b) Entende a recorrente que o por si defendido tem pleno cabimento no texto legal.

c) A recorrente beneficiou aquando da aquisição do prédio da isenção de Sisa por o mesmo haver sido adquirido para revenda mas o que está em causa no presente processo não é qualquer questão de Sisa mas sim de C.A.

d) Na realidade com a operação de loteamento aprovada em 03/07/2002 o prédio em causa deixou de ter existência jurídica e fáctica, passando em seu lugar a existir os lotes de terreno para construção.

e) E tanto assim é que o facto de desaparecer o prédio rústico faz ocorrer uma transformação da realidade física, que passa a ser constituída pelos lotes de terreno em substituição daquele outro.

f) Transformação essa que dá lugar ao surgimento de novas realidades prediais - artigos matriciais - artigo 14º, n.º 1 b) do CCA, a novas avaliações prediais - artigo 233º do CCPISIA, a novas descrições prediais na respectiva Conservatória - artigo 32º do Código do Registo Predial.

g) E são essas novas realidades prediais até então inexistentes que vão ser lançadas na rubrica de existências da contabilidade da recorrente pois que antes não o poderia ser.

h) A recorrente não tinha ainda quaisquer lotes de terreno para construção mas um mero prédio rústico.

i) Da alínea f) do n.º 1 do artigo 10º do CCA resultava que a contribuição é devida do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

j) Na interpretação da lei deve o intérprete presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados - artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil e no presente caso não existem razões que possam levar à conclusão de que o legislador se terá expresso de forma medíocre, dizendo menos ou mais do que aquilo que pretenderia dizer.

k) Ora a lei é clara no sentido que o *dies a quo* da contagem do respectivo prazo para o pedido de não sujeição é o da introdução do prédio nas existências da empresa/aqui recorrente e compaginando tal com o supra referido o prédio em causa, já sob a forma de lotes de terreno para construção, só entrou

nas existências da recorrente em Agosto de 2002, pelo que só a partir dessa data se pode considerar o início da contagem do prazo para se pedir a não sujeição.

l) Nada na lei obriga que os prédios adquiridos por empresas como a recorrente sejam de imediato colocados em existências pois pode-se dar o caso, como se deu com a aqui recorrente e como supra explicado, dos mesmos não se encontrarem em condições de ser inscritos nessa rubrica da contabilidade.

m) Mas tem-se também de buscar a resposta à questão que se encontra na base do presente litígio na *ratio* da norma que atribui a não sujeição e esta é aquela que resulta da melhor doutrina supra citada.

n) Ora assim sendo nenhum sentido fará concluir, como parece ser a tese da decisão aqui questionada, que seria admissível o legislador "*dar com uma mão e tirar com a outra*", quer dizer, considera que deve ser protegida fiscalmente uma situação em que se revela necessário um prazo razoável para se promover a venda mas, e a contrario, considera que tal prazo se deve contar desde a data em que a realidade predial ainda não existe enquanto tal nas existências da recorrente.

o) Também não pode colher o entendido na sentença de que o pretendido pela recorrente constituía uma fraude à lei, fraude essa que se traduziria no aproveitar indevidamente de dois períodos de não sujeição quando o legislador apenas terá pretendido dar um - referindo-se nesta sede o artigo l0.º, n.º 2 do Código da Contribuição Autárquica.

p) Ora do artigo 10.º, n.º 2 do CCA não se pode retirar a interpretação dele feita pela sentença, na realidade o que do mesmo resulta é que se for dada diferente utilização ao imóvel liquidar-se-á contribuição por todo o período decorrido desde a sua aquisição.

q) Ou seja o que a lei diz é que se deverá liquidar C.A. desde a aquisição mas em relação ao originário prédio adquirido mas não só não é isso que se discute nos presentes autos como também a lei não diz que a recorrente se encontra impedida de beneficiar da não sujeição em relação aos lotes entretanto aparecidos.

r) O facto de a lei dizer que a diferente utilização leva à liquidação do imposto desde a aquisição do imóvel salvaguarda *ad naturam* a hipótese de haver qualquer desiderato defraudatório da lei pois que assim sendo, como o é, então a recorrente só poderia vir a beneficiar da segunda não sujeição mas perdendo-a em relação à primeira.

s) Acresce que, nos termos do artigo 74º da LGT, a existência de qualquer desiderato da recorrente em fraude à lei teria de ser provado pela DGCI, prova essa que não se mostra feita.

t) Pelo que face a tal inércia probatória não podia a sentença ter concluído, como o fez, pela possível existência de qualquer fraude à lei perpetrada pela recorrente.

u) Violou a sentença os artigos 10º, n.º 1, alínea f), n.º 2, 14º, n.º 1 b) do CCA, 9º, n.º 3 do CC e 74º da LGT, não se podendo assim manter e devendo ser revogada por uma decisão que dê provimento à pretensão da recorrente.

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogada a sentença e substituída a mesma por uma decisão que dê provimento à pretensão da recorrente, tudo o mais com as consequências legais.

1.3 A Fazenda Pública contra-alegou e concluiu do seguinte modo.

a) Previa a alínea f) do n.º 1 do artº 10º do CCA conjugado com o n.º 5 deste mesmo artigo da CCA que os contribuintes podiam beneficiar de um prazo de 3 anos de não sujeição da contribuição autárquica desde que comuniquem ao Serviço de Finanças no prazo de 90 dias que o prédio passou a constar das existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

b) Refere também o n.º 2 do mesmo artigo que" caso o prédio seja dada diferente utilização, liquidar-se-á a contribuição por todo o período decorrido desde a sua aquisição".

c) A questão pertinente que importa analisar é saber se o pedido de não sujeição se deve reportar á data da aquisição do prédio (então rústico) ou se, ao invés, se deve considerar que aquele pedido se pode reportar à data do lançamento do mesmo, já sob a forma de lotes, em existências.

d) Desde logo importa referir que loteamento em si não configura uma aquisição para o activo da empresa, pois com a atribuição do alvará de loteamento dá-se tão só uma divisão do terreno que fazia parte das existências da sociedade, já que anteriormente foi adquirido como rústico mas com a finalidade de ser revendido.

e) Por outro lado, as disposições legais atrás anunciadas, designadamente a redacção do n.º 2 do artº 10º da CCA (*em que estipula que caso seja dada diferente utilização, liquidar-se-á a contribuição por todo o período decorrido* ***desde a sua aquisição***), são reveladoras que a não sujeição em contribuição autárquica de prédios que figuram nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda se opera a partir da data de aquisição do bem e não a partir da data da relevação contabilística.

f) Nestes termos a tese da recorrente não se coaduna com a ratio da norma que atribui a não sujeição em análise, mormente o disposto no n.º 2 do artº 10º do CCA, sendo de concluir que o Mmº Juiz "a quo" interpretou correctamente as normas que se subsumem à situação factual em litígio.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

No caso dos autos um prédio rústico foi comprado para revenda por uma sociedade cujo objecto social é a compra e venda de bens; imobiliários (CAE 070120).

Dada a finalidade da compra, a operação foi isenta de SISA.

Em 2002 – cerca de 2 anos depois – aquele prédio rústico foi objecto de uma operação de loteamento, dando origem a 2 lotes de terreno para construção.

Sendo estes os factos, é de concluir que a dita sociedade, em vez de revenda o prédio rústico, deu-lhe utilização diferente.

E sendo assim, funcionou a regra do art.º 10 n.º 2 do CCA: a contribuição autárquica é devida desde a aquisição do prédio rústico.

Como assim, bem andou o Exmº Juiz "*a quo*" ao manter o impugnado despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Loulé de 10.07.06.

Termos em que sou de parecer que se deve confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Factos provados.

A Impugnante havia adquirido, para revenda, um prédio rústico em 11/04/2000.

Tendo então beneficiado da isenção de Sisa por o mesmo haver sido adquirido para revenda.

No qual foi efectuada uma operação de loteamento aprovada em 03/07/2002.

2. Factos não provados.

Situação não verificada.

2.2 Sob a epígrafe "Sentença. Objecto", o artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário reza, no seu n.º 2, que na sentença «*O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões*». E, segundo os termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constitui causa de 'nulidade da sentença' «*a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão*».

A falta de discriminação dos factos provados e dos não provados constituirá, por si mesma, uma nulidade de sentença, enquadrável no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que se refere à não especificação dos fundamentos de facto da decisão [nulidade também prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil]. Relativamente à matéria de facto, esta nulidade abrange não só a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, como a falta de exame crítico das provas, prevista no n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil. No entanto, a falta de discriminação dos factos não provados como a dos factos provados só será necessária relativamente a factos que possam relevar para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [artigos 508.º-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do Código de Processo Civil] – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, I, em anotação aos artigos 123.º e 125.º.

É claro que a destrinça entre factos provados e não provados implicará uma análise crítica das provas. De realçar que a decisão relativa à matéria de facto provada tem de ser fundamentada, o que implica que o juiz especifique concretamente os meios de prova que serviram de suporte à fixação da factualidade provada que inventariou (cf., também, o n.º 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil e o artigo 205.º, n.º 1, da Constituição) – cf. Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, em anotação ao artigo 123.º.

Por nós, consideramos que a falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, em paralelo com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil, pois que – de acordo com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-11-1996, proferido no recurso n.º 20805 – o n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e a alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «ao exigirem a especificação dos fundamentos de facto da decisão, referem-se à fundamentação ou motivação da mesma, no plano factual, que não à fixação propriamente dita, ao julgamento dos factos necessários à mesma decisão, cuja falta constitui, ao contrário daquela, nulidade do conhecimento oficioso» – cf., ainda no mesmo sentido, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-6-1988, de 20-10-1988, e de 3-6-1992, proferidos, respectivamente, nos recursos n.º 24700, n.º 24638, e n.º 14284.

No caso *sub judicio,* vem impugnado na petição inicial o «despacho do Chefe de Finanças do Serviço Local de Finanças de Loulé 1 que indeferiu o seu pedido de não tributação ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica referente ao prédio identificado nos autos».

Sob a epígrafe "Início da tributação", este artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica estabelece que "*a contribuição é devida a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda*".

Porém, não está assente na sentença recorrida, nem a identificação do «prédio identificado nos autos»; nem o acto de liquidação da contribuição que «é devida»; nem o «objecto» social da impug-

nante, ora recorrente; nem a data em que o «prédio identificado nos autos» «tenha passado a figurar nas existências» da impugnante, ora recorrente. E, por outro lado, a matéria de facto dada como provada na sentença recorrida – de que «*A Impugnante havia adquirido, para revenda, um prédio rústico em 11/04/2000*»; «*Tendo então beneficiado da isenção de Sisa por o mesmo haver sido adquirido para revenda*»; «*No qual foi efectuada uma operação de loteamento aprovada em 03/07/2002*» – é francamente insuficiente e inoperante no sentido de estribar um julgamento de direito acerca da pretensão apresentada pela impugnante na sua petição inicial.

Como assim, é claro que a sentença recorrida não procedeu ao julgamento dos factos necessários que possam fundamentar uma plausível solução de direito – pelo que, por falta de julgamento dos fundamentos de facto da decisão, deve ser anulada a sentença recorrida.

Então, havemos de concluir que a *falta de julgamento dos factos necessários* à decisão da causa constitui *nulidade de conhecimento oficioso*, em comparação com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

E, assim, em face da invocação do artigo 10.º, n.º 1, alínea f), do Código da Contribuição Autárquica [de que "a contribuição é devida a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda"], ocorre a *nulidade da sentença* que não estabelece a identificação do «prédio identificado nos autos»; nem determina o acto de liquidação da "contribuição que é devida"; nem designa o "objecto" da impugnante; nem indica a data em que o «prédio identificado nos autos» "tenha passado a figurar nas existências" da impugnante.

3. Termos em que se acorda anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (Relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Sentença. Julgamento de facto. Julgamento de direito. Insuficiência dos factos apurados.

Sumário:

Impõe-se ao tribunal de recurso, carente de poderes de cognição sobre matéria de facto, a devolução do processo à instância, para ampliação daquela matéria, se a decisão sob recurso foi proferida pressupondo uma realidade que, em sede factual, não estabeleceu.

Processo n.º: 941/07.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Modelo Hiper-Imobiliária, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 29 de Junho de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1996, deduzida por **MODELO HIPER – IMOBILIÁRIA, S. A.**, com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou **procedente** a impugnação deduzida contra a liquidação de IRC, no valor de 123 978 955$00, referente ao ano de 1996, por, na apreciação do fundamento invocado de **nulidade ou inexistência jurídica do acto de liquidação,** considerar que a notificação efectuada a uma sociedade que havia sido incorporada por fusão, e que por isso se encontrava extinta, *não foi devidamente efectuada.*

B.

Contrariamente ao doutamente decidido, perfilha-se o entendimento de que, a liquidação efectuada em nome da sociedade incorporada, é **eficaz,** respondendo pela dívida a sociedade incorporante, por força da fusão operada.

C.

A Impugnante recepcionou no ano 2001, diversas notificações de actos e procedimentos dirigidos à sociedade "Mil Reis", sem que suscitasse a questão ora posta, tendo sempre assumido ser a respectiva destinatária, tanto que até requereu a fundamentação do acto tributário de liquidação (cfr. "D" do probatório), tendo tais comportamentos, tido lugar vários anos após a fusão por incorporação, ocorrida em 30/11/96.

D.

De conformidade com o previsto no artigo 112º do CSC, a sociedade incorporada só se extingue com a inscrição da fusão no registo comercial, transmitindo-se os seus **direitos e obrigações** para a sociedade **incorporante.**

E.

Tendo em conta que, a **fusão** implica a perda de personalidade jurídica da sociedade fundida, mas não implica o desaparecimento da realidade empresarial e económica que ela constituía, que nesta medida, não se extinguiu mas antes sofreu uma alteração, uma vez que continua a existir integrada na nova sociedade, decorre que,

F.

Liquidado adicionalmente IRC relativamente à sociedade incorporada, referente a exercício anterior à data da fusão, tal liquidação é eficaz relativamente à sociedade incorporante que responde por aquela dívida.

G.

Não pode falar-se de nulidade ou inexistência jurídica do **acto** de liquidação, dado que se mostram cumpridas as condições de existência do acto tributário de liquidação, os seus elementos essenciais, incluindo a de, ter sido levado ao conhecimento do destinatário.

H.

Ocorre **nulidade** da **sentença** por excesso de pronúncia, na parte em que o M.º Juiz conheceu da existência de vício decorrente de falta de audição prévia, nos termos do consignado na alínea d) do n.º 1 do artº 668º do CPC, vício este que não foi oportunamente invocado na P. I. pela impugnante (cfr. artºs 108º, n.º 1 CPPT).

I.

A liquidação impugnada deve ser mantida, por se encontrar demonstrada a sua validade e justeza.

J.

A douta sentença sob recurso violou as disposições legais supra citadas.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências».

1.2. A recorrida formula as conclusões seguintes:

«101.

As alegações do ERFP são extemporâneas e, por isso, o recurso deve ser julgado deserto (artigo 282º n.º 2, 3 e 4 do CPPT).

Sem prejuízo,

102.

A dívida tributária emergente da liquidação já prescreveu, pelo que o processo deve ser extinto, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em prescrição (artigos 34º do CPT, 5º n.º 1 e 6º do DL 398/98, de 17/12, 297º n.º 1 do CC, 48º n.º 1 e 49º n.º 1 da LGT, e 287º e) do CPC).

103.

Com efeito, o prazo de prescrição aplicável, no caso, é o prazo de 8 anos, por ser o mais curto.

104.

Este processo de impugnação esteve parado por mais de um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, depois da notificação da contestação da FP, ocorrida em 03.01.2002.

105.

Logo, e para efeitos do cômputo da prescrição, há que considerar todo o tempo decorrido entre 01.01.1997 e 30.07.2001, por um lado, e, por outro, entre 03.01.2003 e a presente data.

106.

Tendo já decorrido mais de 9 anos.

107.

A prescrição não foi objecto de conhecimento por parte da AF.

108.

Contudo, é de conhecimento oficioso pelo Tribunal (artigos 259º do CPT e 175º do CPPT): o Tribunal dela pode e deve conhecer quando a AF não o tenha feito.

109.

E a dívida não tenha sido paga, como é o caso.
Sem prescindir,

110.

A douta Sentença recorrida não é passível de qualquer censura.

111.

Tendo sido efectuada em nome da Mil Reis, e sendo relativa ao suposto rendimento desta sociedade a 31.12.1996 (atento o disposto no artigo 8º n.º 7 do CIRC),

112.

a liquidação é nula ou anulável, por falta ou inexistência do objecto e sujeito a que se reporta (cfr. artigos 15º da LGT, 133º n.º 2 c) e 134º do CPA, "ex vi" dos artigos 2º d) do CPPT e 2º c) da LGT).

113.

Com efeito, e conforme prova documental produzida, a Mil Reis foi objecto de fusão, **outorgada, registada e participada à AF, ANTES DE 31.12.1996.**

114.

Pelo que, em 31.12.1996, momento a que se reporta a liquidação, quer o facto tributário (lucro da Mil Reis), quer o sujeito passivo (Mil Reis), **já não existiam** (artigo 112º a) do CSC).

115.

Ocorre, por isso, a **impossibilidade física e legal** da Mil Reis ser sujeito (passivo) da obrigação tributária emergente da liquidação em questão.

116.

A Mil Reis, **à data do próprio facto tributário** a que se reporta a liquidação, não detinha personalidade ou existência jurídico-tributária para poder ser sujeito passivo de imposto.

117.

Muito menos (i) à data em que foi efectuada a liquidação, (ii) quando a DSPIT de Lisboa efectuou a análise interna subjacente à liquidação ou (iii) quando se procedeu à notificação do projecto de correcção, para efeitos do exercício do direito de audição prévia.

118.

A liquidação "sub judice" deveria ter tido por sujeito e objecto a totalidade do rendimento da impugnante em 31.12.1996, ai compreendido o rendimento da Mil Reis, entretanto incorporado, por fusão, no património da lmpugnante.

119.

No caso, a liquidação é referente a exercício posterior à data da fusão: é referente ao exercício findo em 31.12.1996 e, nesta data, já havia sido outorgada e registada a fusão.

120.

Daí, a nulidade ou inexistência jurídica da liquidação, por conter objecto física e juridicamente impossível, insanável por natureza (artigo 133º n.º 2 c) do CPA, com as consequências do artigo 134º do mesmo diploma legal, "ex vi" dos artigos 2º d) do CPPT e 2º c) da LGT).

Sendo certo que,

121.

A Impugnante nunca "assumiu" ser a destinatária das notificações dos actos tributários em questão.

122.

Muito pelo contrário, o que se extrai da matéria de facto provada, e o que sempre foi afirmado pela Impugnante, **foi que essas notificações tiveram, sempre, por destinatário, a Mil Reis**, e que, por isso, **eram ineficazes em relação à Impugnante.**

Acresce que,

123.

Interpretar o artigo 37º do CPPT no sentido de que o uso da faculdade aí prevista faz sanar a invalidade da omissão da notificação da fundamentação conjuntamente com a respectiva liquidação, traduz uma inconstitucionalidade material daquele preceito, por violação do artigo 268º n.º 3 da CRP.

124.

As notificações, seja da liquidação, seja da fundamentação do relatório final, seja do projecto de relatório final (para efeitos de exercício do direito de audição prévia), não poderiam ter sido efectuadas em nome da Mil Reis (cfr. artigos 36º n.º 1 do CPPT, 15º da LGT e 268º n.º 3 da CRP).

125.

Em particular, o facto da notificação do projecto de relatório, para efeitos do exercício do direito de audição prévia, ter sido efectuada em nome da Mil Reis, significa que essa notificação foi e é **ineficaz em relação à Impugnante** (artigos 36º n.º 1 e 2 do CPPT, 77º n.º 6 da LGT e 268º n.º 3 da CRP).

126.

Ou seja, **NÃO PRODUZIU QUAISQUER EFEITOS JURÍDICOS JUNTO DA IMPUGNANTE.**

127.

Pelo que, foi violado o disposto nos artigos 60º n.º 1 a) e e) e n.º 5 da LGT (cfr. tb. o artigo 36º n.º 1 do CPPT), 60º do RCPIT e 267º n.º 5 da CRP, com o inerente vício formal do procedimento de liquidação, como bem se concluiu na douta Sentença.

128.

Entender o contrário, significa interpretar aqueles normativos, artigos 36º n.º 1 e 2 do CPPT, 60º n.º 1 a) e e) e n.º 5 da LGT, 77º n.º 6 da LGT e 60º do RCPIT, de forma materialmente inconstitucional, por violação dos artigos 267º n.º 5 e 268º n.º 3 da CRP.

Por outro lado,

129.

Não ocorre a alegada nulidade da Sentença, por pretenso excesso de pronúncia.

130.

Pois aquela matéria — violação do direito de audição prévia – foi oportunamente alegada nos artigos 34º, 35º e 36º da p.i.

133

Sem prejuízo (artigo 684º-A n.º 2 do CPC),

131.

Sem prejuízo do referido, e se necessário for para cabal apreciação jurídica, parece-nos, respeitosamente, que a matéria de facto assente deveria ser alargada a outra factualidade, provada documentalmente e igualmente relevante para o efeito,

132.

designadamente aquela que supra se elencou em 75. a 80. e que aqui se dá por reproduzida, por brevidade de exposição.

133.

Pelo que, nessa hipótese, deve ser ordenada a baixa do processo à 1ª Instância, a fim de aí ser alargada a matéria de facto assente.

Acresce que,

134.

Como se refere na douta Sentença, os juros compensatórios não estão nem foram minimamente fundamentados, de facto ou de direito, conforme impunham os artigos 35º n.º 9 da LGT e 77º da LGT.

135.

Com efeito, em lugar algum foram explicitados o período de cálculo, a taxa de juro e a base de cálculo desses juros, em prejuízo do direito de defesa do contribuinte.

136.

Nem mesmo na sequência de pedido de fundamentação formulado pelo contribuinte ao abrigo do disposto no artigo 37º do CPPT.

137.

Aliás, o ERFP, nas suas alegações, não impugna sequer a douta Sentença, neste segmento decisório.

138.

Pelo que, nesta parte, a douta Sentença transitou em julgado, com a consequente anulação, definitiva, da liquidação, quanto aos juros compensatórios.

Sem prejuízo,

139.

Se, por mera hipótese, for dado provimento ao recurso, deve sempre ser ordenada a baixa do processo 1ª Instância, a fim de aí ser alargada a matéria de facto, imprescindível para que aí sejam conhecidos os demais vícios imputados à liquidação, que não foram objecto de apreciação na douta Sentença recorrida.

Nestes termos, nos melhores de Direito (…), negando provimento ao recurso e, consequentemente, mantendo a adulação da liquidação, com as legais consequências (…)».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, face ao disposto no artigo 112º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que faz coincidir o momento da extinção da sociedade com o do registo da fusão, imporá fixar quando tal aconteceu, para saber se a notificação feita na pessoa da sociedade incorporante é anterior ou posterior. Deve, por isso, mandar-se ampliar a matéria de facto.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«A)

Vem aqui impugnada a liquidação adicional de IRC n.º 2001 8310002759, referente ao ano de 1996, na quantia de 123.978.955$00, cfr. documento de fls. 17 dos autos, que se dá por integralmente reproduzido;

B)

A liquidação impugnada resultou de correcções à matéria tributável efectuadas pelos Serviços de Inspecção Tributária ao exercício de 1996, com os seguintes fundamentos:

"(Fundamentos das correcções resultantes de análise interna - artº 77º da LGT e artº 61º do RCPIT)

Sujeito Passivo: Mil Réis – Comércio Retalhista, Sa (NIPC: 502 572 752)

2º Apuramento – Exercício de 1996

O total de correcções proposto ao nível da matéria colectável do exercício de 1996 da sociedade MIL REIS – COMERCIO RETALHISTA, SA, é de 216.583.063$00 a favor do Estado, assim discriminado:

CORRECÇÕES AO NÍVEL DAS DEDUÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL:

<u>Dedução de prejuízos fiscais:</u>

A sociedade MIL RÉIS – COMÉRCIO RETALHISTA, SA, efectuou no exercício de 1996 uma **dedução de prejuízos fiscais, no montante de 1.232.317.976$00,** absorvendo assim parte do lucro tributável declarado (1.273.881.229$00). Contudo, do controlo efectuado ao montante de prejuízos susceptível de ser objecto de reporte nos exercícios posteriores a 1995, nos termos da alínea c) do art 60º do CIRC, em consequência da saída da empresa em questão do perímetro de consolidação fiscal de 1996 do grupo Modelo – Sociedade Gestora de Participações Sociais, Sa (onde esteve incluída como sociedade dependente pela 1ª e única vez no exercício de 1995), constata-se ter sido indevidamente deduzido o montante de 216.583.063$00 (1.232.317.976$00 -1.015.734.913$00), correspondente ao valor de prejuízos fiscais que o grupo havia deixado de deduzir no exercício de 1995, face à imposição do limite mínimo de matéria colectável consolidada declarada, estabelecido no artº 59º-A do CIRC, o qual no entanto, após consideração dos valores corrigidos pela Administração Fiscal no referido exercício, acabou por ser totalmente integrado na base tributável consolidada corrigida de 1995, conforme se discrimina seguidamente:

Designação	***Dedução prejuízos constante das declarações «individuais mod. 22 IRC de 1995 (1)***	***Dedução prejuízos declarada em 1995 pelo grupo Modelo SGPS, Sa (2)***	***Diferença (3)=(2) - (1)***	***Dedução prejuízos Considerada pela Adm. Fiscal em 1995, ao nível do grupo Modelo SGPS, Sa (4)***	
IGI, Sa	*155.476.192$*	*155.476.192$*	*0$*	*128.597.760$*	
Modelo Bricolage, Lda	*32.101$*	*32.101$*	*0$*	*32.101$*	
Mil Réis, Sa	*902.967.063$*	*686.384.000$*	*216.583.063$*	*902.967.063$*	(A)
Sondis lmobiliária, Sa	*35. 005$*	*35.005$*	*0$*	*35.005$*	
Arredond.		*-298$*	*-298$*		
Total		*841.927.000$*	*216.583.361$*	*1.031.631.929$*	
Acréscimo a efectuar à matéria colec. Consolidada, pª cumprimento do disposto no artº 59º-A CIRC		*216.583.361$*		*0$*	

A) O valor de 902.967.063$00, é respeitante em 359.283.275$00 ao total do prejuízo gerado em 1991 (359.283.275$00) e em 543.683.788$00 à parte do prejuízo gerado em 1992 (962 037.143$00).

Conclui-se assim, que o valor de 216.583.063$00, foi efectivamente deduzido ao nível do lucro tributável consolidado corrigido de 1995 do grupo MODELO – SGPS, SA, não podendo como tal ser novamente objecto de dedução no exercício de 1996 em termos individuais da sociedade Mil Réis – Comércio Retalhista, Sa.

Importa ainda referir que após a integração total dos prejuízos de 902.967.063$00, relativos à Mil Réis – Comércio Retalhista, Sa, na base tributável consolidada corrigida de 1995 do grupo Modelo SGPS, Sa, conjugado com o facto de nesse exercício (1º e único ano em que a empresa em questão integrou o referido grupo), não haver lugar a qualquer adição de prejuízos nos termos do n.º 11 do artº 59º do CIRC, uma vez que o total de prejuízos integrados pela Mil Réis, Sa, no decurso da aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado (902.967.063$00), é equivalente ao valor dos prejuízos fiscais que teriam sido considerados caso a mesma tivesse sido tributada autonomamente em IRC em 1995, constata-se que o reporte de prejuízos fiscais para os exercícios seguintes a 1995 da sociedade Mil Réis – Comércio retalhista, Sa, é respeitante em exclusivo a prejuízos gerados em exercícios anteriores ao do início da tributação pelo lucro consolidado que não foram deduzidos em termos de grupo, cujo valor ascende a 1.015.734.913$00, vez de 1.232.317.976$00 (anexo n.º 1, fls 1), pelo que se procedeu à tributação a favor do Estado do diferencial existente, na importância de 216.583.063$00.

A referida dedução indevida de prejuízos fiscais, no montante de 216.583.063$00, traduziu-se numa violação ao disposto na alínea c) do artº 60º do CIRC e no n.º 1 do artº 46º do mesmo código."

Cfr. fls. 4 a 12 do PA apenso;

C)

Em 15.01.2001 a impugnante recepcionou o projecto de correcções à declaração mod.22 de IRC do exercício de 1996, decorrente da sua análise interna, para efeitos do exercício do direito de audição, nos termos dos artigos 60º da LGT e 60º do RCPIT, notificação essa que foi efectuada em nome da Sociedade Mil Réis, S.A (fls. 65 a 71);

D)

A impugnante em 20.04.2001 requereu, ao abrigo do disposto no art. 37º do CPPT, a emissão de certidão que contivesse a totalidade dos fundamentos de facto e direito subjacentes à liquidação em causa (fls. 73);

E)

Em resposta, a impugnante foi notificada em 05.07.2001 da fundamentação definitiva das correcções subjacentes ao acto tributário ora impugnado (fls. 76);

F)

A impugnante também recepcionou em 22.05.2001 uma notificação oficiosa dessa mesma fundamentação definitiva, em nome da sociedade "Mil Reis, S.A.", (fls. 93);

G)

As operações de cálculo e apuramento dos juros compensatórios subjacentes à liquidação não foram notificados ao sujeito passivo (fls. 14 e 15 do PA anexo);

H)

Relativamente ao mesmo acto tributário não foi apresentada reclamação graciosa;

I)

Em 30.07.2001, a impugnante apresentou na 1ª Repartição de Finanças da Maia, a presente impugnação judicial».

3.1. Contra o que afirma a recorrida na conclusão 101 das suas contra-alegações, o recurso interposto pela Fazenda Pública não está deserto por falta de apresentação em tempo da respectiva alegação.

De acordo com o que diz a própria recorrida, o prazo para a Fazenda Pública alegar esgotava-se em 9 de Outubro de 2007.

Ora, as alegações que se acham no processo a fls. 275 a 279 ostentam um carimbo de entrada com data desse mesmo dia, aparentando ter sido recebidas por telecópia, como é admitido pelo artigo 150º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC).

As que têm carimbo com data de dia 10 de Outubro são as de fls. 280 a 287, enviadas por via postal (cfr. o sobrescrito de fls. 288).

Mesmo em 10 de Outubro as alegações eram tempestivas, quer face ao disposto no artigo 145º n.º 5 do CPC, quer ao estabelecido no artigo 150º n.º 1 do mesmo diploma.

3.2. A recorrida invoca, nas conclusões 102 a 109 das suas alegações, a prescrição da dívida resultante do acto de liquidação aqui impugnado. Alega, para sustentar o seu entendimento, a paragem do processo de impugnação e o não pagamento da dívida.

Ora, se a paragem do processo de impugnação é ocorrência processual ao alcance da percepção deste Tribunal, já o mesmo se não passa com o não pagamento da dívida, que não foi estabelecido pela sentença recorrida; também não é segura, face aos elementos disponíveis, a inexistência de outras causas de interrupção ou suspensão do prazo de prescrição.

Como assim, a questão da prescrição não pode aqui ser decidida, por falta de elementos suficientes para a apreciar.

O que não redunda em prejuízo para a recorrida, já que a prescrição deve a todo o tempo ser conhecida pela Administração Fiscal (conforme, aliás, alega), ou suscitada por si no respectivo processo executivo, se o houver ou vier a haver.

3.3. Não ocorre a nulidade da sentença invocada pela recorrente na alínea H. das conclusões que extrai das suas alegações.

Tal nulidade consistiria em pronúncia excessiva, já que a questão da violação do direito de audição prévia, abordada pela sentença, não teria sido invocada na petição de impugnação.

Não é assim, como se vê da leitura dos artigos 34º a 36º da petição inicial, em que a questão é suscitada, com expressa invocação da norma do artigo 60º, n.º 1, alíneas a) e e), da Lei Geral Tributária (LGT), que dispõe, precisamente, sobre o exercício do direito de audição.

3.4. Na petição de impugnação alegou a agora recorrida que a sociedade Mil Reis – Comércio Retalhista, S. A., se fundiu consigo, por incorporação do seu património, o que aconteceu por escritura pública de 30 de Novembro de 1996, levada ao registo em 9 de Dezembro seguinte, comunicando o facto aos serviços da Administração Fiscal em 30 do mesmo mês e ano.

Alegado foi, ainda, que aquela sociedade, por extinta, não podia ser objecto de posterior acto de liquidação, que é, assim, ilegal. Subsidiariamente, a impugnante – presentemente, recorrida – atribuiu à liquidação vários vícios de forma – por falta de fundamentação e preterição da audição prévia –, de violação de lei – por ofensa das disposições dos artigos 46º n.º 1, 59º-A e 60º alíneas a) e c) do Código do IRC (CIRC) – e ineficácia, – esta por invalidade da respectiva notificação.

A Mmª. Juiz começou por identificar as «questões suscitadas pela impugnante e a resolver nestes autos», sendo a primeira a «nulidade ou inexistência jurídica do acto de liquidação», escrevendo depois que, no que se refere a este ponto, «**a impugnante invoca o facto de** ter sido sempre notificada a sociedade "Mil Reis – Comércio Retalhista, SA", que já havia cessado a actividade em 30/11/96, incorporada por fusão na sociedade "Modelo Hiper – Exploração de Centros Comerciais, SA", que posteriormente, em 30/06/99, alterou a firma para "Modelo Hiper Imobiliária, SA". Todas estas alterações foram devidamente comunicadas à Administração Tributária.

(…)

Julgamos pois, que assiste razão à impugnante.

Ainda, assim, sempre se dirá que (…)» (o destaque a negrito é de nossa iniciativa).

E seguiu-se a apreciação da última das identificadas questões, atinente à fundamentação da liquidação de juros compensatórios, concluindo-se, ainda desta vez com o nosso destaque:

«**Também, neste ponto, julgamos ter razão a impugnante**».

Por fim, a sentença julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação.

3.5. Se, agora, atentarmos nos factos que a Mmª. Juiz deu por provados, e a que necessariamente se reporta o seu discurso jurídico, vemos que eles não suportam esse discurso.

Com efeito, na sentença julgou-se procedente a nulidade ou inexistência jurídica do acto de liquidação com base nos fundamentos factuais e jurídicos alegados pela impugnante, mas sem assentar nos factos em que ela se estribava – a cessação de actividade da Mil Reis e sua fusão por incorporação, como comunicação á Administração Tributária, tudo em data anterior à do acto tributário.

Não consta do acervo factual que a sociedade Mil Reis, S. A., se tenha fundido, por incorporação, na impugnante, em que data, e por que meio; se tal foi levado ao registo comercial, e quando; se foi comunicado à Administração, e quando; e quando foi efectuada a liquidação.

Sobre nada disto a sentença emitiu um juízo probatório fundamentado. Limitou-se a enunciar o que afirmava a impugnante e a aderir, dando-lhe razão, apreciando juridicamente uma realidade hipotética, porque não submetida à avaliação crítica do julgador.

Também este Tribunal de recurso não dispõe, por sua vez, de base factual para decidir o recurso jurisdicional, uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida, nem aqui pode estabelecer-se, por o Tribunal carecer de poderes de cognição em sede de facto (artigo 21º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril).

Impõe-se, pois, que o Tribunal recorrido amplie a matéria de facto, de modo a obter-se matéria de facto suficiente para o julgamento da causa. Como, aliás, propugnam a recorrida – conclusões 131 a 133 e 139 das suas contra-alegações – e o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 729º do Código de Processo Civil, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual, de acordo com o que se atrás se apontou, assim concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Pimenta do Vale — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Anulação de venda. Fundamentos. Sustação da execução. Citação dos credores. Prédio misto. Auto de abertura de propostas e adjudicação.

Sumário:

I — Por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 218.º CPPT, podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada, ao contrário do que sucede nas execuções comuns em que, nos termos do artigo 871.º CPC, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior.

II — Deve considerar-se citado o credor hipotecário, como credor desconhecido, nos termos do n.º 2 do artigo 239.º CPPT, o credor que, à data da penhora, não tinha ainda averbado a sua hipoteca no respectivo registo.

III — Um prédio descrito na respectiva Conservatória como prédio misto deve ser vendido numa única verba dado tratar-se de um só prédio, ainda que constituído por parte urbana e rústica.

IV — Eventuais irregularidades cometidas no auto de abertura de propostas e adjudicação, que não foram consideradas nulidades insanáveis em processo de reclamação desse acto, não constituem fundamento de anulação da venda, nos termos do artigo 909.º, n.º 1, alínea c) do CPC.

Processo n.º 975/97-30.
Recorrente: José Carlos Gonçalves Barbosa.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – José Carlos Gonçalves Barbosa, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que lhe julgou improcedente o requerimento de anulação da venda de um prédio misto, sito na freguesia de Torno, concelho de Lousada, promovida pelo Serviço de Finanças de Lousada no processo de execução fiscal n.º 1791200401010727, movido contra a executada "Bom Paraíso – Imobiliária, Lda., por dívidas de contribuição autárquica e sisa, e adjudicado na venda a Manuel Clementino Gonçalves Oliveira, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª - O presente recurso versa unicamente matéria de direito, pelo que nos termos do disposto no artigo 280.º do CPPT deve subir "*per saltum*" para o Supremo Tribunal Administrativo.

2.ª - Entende o recorrente que a sentença em crise fez incorrecta interpretação do artigo 371.º do CPC e 871.º do mesmo Diploma.

3.º - Bem assim fez tábua rasa do artigo 372.º do Código Civil, como de seguida se explanará.

4.ª - Em primeiro lugar, ao contrário do plasmado na sentença, a penhora do recorrente data de 11 de Outubro de 2002, conforme consta da certidão predial.

5.ª - Dado que tomou a posição processual do credor hipotecário BIC, S.A., através de cessão de créditos.

6.ª - O registo da penhora do recorrente é por isso bem anterior à da Fazenda, pelo que poderia e deveria a Fazenda ter reclamado o seu crédito junto do Tribunal Judicial de Felgueiras.

7.ª - E na qualidade de credor hipotecário, ao contrário do vertido no artigo 239.º do CPPT não foi o recorrente pessoalmente notificado.

8.ª - Destes e doutros factos deu conhecimento ao órgão de execução fiscal, através de requerimento de 12/04/2006 e conforme fez constar na acta da diligência de abertura de propostas e adjudicação.

9.ª - Até à data o órgão de execução omitiu o seu dever de resposta dado que não se pronunciou.

10.ª - Omissão essa que importa também nulidade do processado.

11.ª - Violou nesta parte a decisão recorrida o disposto no artigo 909.º do CPC.

12.ª - Em segundo lugar, entende o recorrente que os prédios vendidos no âmbito do processo de execução, um rústico e outro urbano, porque verbas distintas, com caracterização única, valor patrimonial distinto, deveriam ser objectos de propostas distintas.

13.ª - Andou mal o órgão de execução fiscal ao promover em venda num único lote, sem possibilitar assim por exemplo o exercício do direito de preferência, até pela existência de um prédio rústico.

Por fim, da falsidade da acta

14.ª - Da diligência lavrada em acta, denominada auto de abertura de propostas e adjudicação, a arguição do vício por parte do recorrente.

15.ª - Impreterivelmente as propostas deveriam ser apresentadas até às 11 horas do dia 12 de Abril, acompanhadas de cópia do bilhete de identidade, sob pena de não serem aceites.

16.ª - A proposta de Manuel Clementino não foi acompanhada de bilhete de identidade.

17.ª - Este proponente não esteve presente nem se fez representar.

18.ª - Apesar destes factos estarem documentados, consta da acta que o mencionado proponente no uso da palavra protestou juntar cópia do bilhete de identidade, o que fez por fax às 11H27Minutos, para sanar o vício.

19.ª - Nunca o proponente juntou aos autos ou dirigiu requerimento requerendo a junção aos autos de b.i. destinado a suprir aquele vício.

20.ª - **A ACTA É FALSA!**

21.ª - Não estamos perante uma irregularidade mas uma falsidade e esta não pode ser sanada.

22.ª - Sobre este facto, apesar de constar já do processo e da falsidade ser de conhecimento oficioso, ninguém se pronunciou.

23.ª - Na acta atestaram-se factos que não puderam, manifestamente, verificar-se, dado que o proponente não esteve presente, e que objectivamente prejudicaram o recorrente em benefício do proponente.

24.ª - O PROPONENTE, NÃO ESTANDO PRESENTE NÃO PODIA FAZER USO DA PALAVRA COMO FEZ E SANAR O QUE QUER QUE SEJA.

25.ª - Sendo esta falsidade evidente, poderia e deveria o Tribunal oficiosamente declará-lo falso, nos termos do disposto nos artigos 369.º e 370.º do Código Civil.

26.ª - Uma acta falsa não pode servir como título de transmissão do que quer que seja.

27.ª - Antes sim deveria ser tida em conta para eventual apuramento de ilícito merecedor de censura criminal.

28.ª - A acta é manifestamente falsa e inquina decisivamente o acto de venda, cuja anulação se requer.

29.ª - E nem se diga que quanto a este facto outros tribunais já se pronunciaram, porque quanto à alegada falsidade nenhuma palavra foi discorrida.

30.ª - Resta um manto de silêncio de uma actuação que é no mínimo intolerável num Estado de direito.

31.ª - Não fez a sentença recorrida sequer a interpretação e aplicação do previsto nos artigos 371º e 372.º do Código Civil.

32.ª - Foi ainda violado o previsto no artigo 150.º do CPC, atento o vertido na 19.ª destas conclusões.

33.ª - Devem pois proceder as razões que fundam a pretensão do recorrente e consagram nos termos do disposto nos artigos 908.º e 909.º do CPC causa de anulação da venda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal veio suscitar a incompetência do STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mérito do recurso, porquanto as 7.ª, 8.ª e 9.ª conclusões enunciam factos não contemplados nos excertos fácticos da sentença (já que esta não apresenta probatório formalmente organizado) dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica: - *o recorrente não foi pessoalmente notificado* (pretendeu-se dizer citado) *para a execução, na qualidade de credor*

hipotecário; - o recorrente apresentou requerimento em 12.04.2006, dirigido ao órgão de execução fiscal, o qual não mereceu resposta, dando conhecimento deste e de outros factos, conforme consta da acta de diligência de abertura de propostas e adjudicação.

E neste contexto, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, é, em seu entender, o STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, sendo para o efeito competente o TCAN, para onde o interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo.

Notificado para, querendo, se pronunciar sobre esta questão, veio o recorrente dizer que as suas conclusões de recurso versam unicamente sobre questões de direito, mesmo no que diz respeito às conclusões 7.ª a 9.ª, dado que se traduz em vícios formais (como seja a falta de citação) e omissão de pronúncia, o que importaria a nulidade do processado, pelo que deve, em sua opinião, este Tribunal conhecer do recurso interposto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

(…)

III – Dos factos e do Direito.

Relativamente ao prédio misto sito no Lugar do Telhado, concelho de Lousada, composto de um edifício de rés-do-chão e andar com anexo, foi inscrita pela cota F-1, Ap. 11/181102, uma penhora a favor do "Banco Internacional de Crédito, SA" (BIC), pela quantia exequenda de € 140.735,15, tendo sido posteriormente transmitida a garantia hipotecária ao ora Requerente, por cessão onerosa, inscrita pela cota C-1, Ap. 07/300306, com penhora, pelo Ap. 08/300306, e pela mesma quantia exequenda (cfr. fls. 17 e 18 dos autos).

O Requerente, alegando a sua qualidade de cessionário da garantia hipotecária, pretende aproveitar os efeitos da penhora anteriormente constituída a favor do BIC, efectuada em 11 de Outubro de 2002, beneficiando, assim, de uma penhora anterior à da Fazenda Pública.

Não tem razão o Requerente e veja-se porquê.

Em primeiro lugar, o Requerente, enquanto exequente*, apenas figura na respectiva inscrição predial pela cota de* ***2006.03.30****, ou seja, numa data bem posterior à da Fazenda Pública (****2005.07.06*** *– cotas F3 e F4 de fls. 18 dos autos).*

Em segundo lugar, ainda que houvesse uma penhora e um processo cível executivo anteriores e incidentes sobre o mesmo bem, não estava a Administração Fiscal obrigada a suster a execução de índole tributária, atento o regime especialmente previsto no art.º 218.º, n.º 3, do CPPT. E, ainda que assim não fosse, aplicando-se o art.º 871.º, n.º 1, do CPC, veja-se que o registo da penhora a favor do Requerente é posterior ao da penhora a favor da Fazenda Pública, não havendo, com efeito, lugar à sustação do processo de execução fiscal, podendo este correr com tramitação independente.

Em terceiro lugar, mas não menos importante, decorre de fls. 48 a 50 dos autos que o órgão de execução fiscal promoveu a citação por edital, em 27 de Janeiro de 2006, publicitada entre os dias 2 e 3 de Fevereiro de 2006, dos credores incertos e desconhecidos que gozassem de garantia real sobre o bem penhorado.

Por outro lado, nas datas supra referidas o ora Requerente não era ainda conhecido como credor com garantia real sobre o prédio penhorado, visto que o seu direito só veio a estar inscrito no registo predial no dia 30 de Março de 2006.

Assim sendo, não conhecendo o órgão de execução fiscal o seu estatuto de credor com garantia real, não tinha o Requerente de ser citado como credor preferente *para reclamar o crédito, face ao previsto nos artigos 239.º, n.º 1, e 240.º, n.º 1, do CPPT.*

Relativamente à reclamação do acto do Chefe do Serviço de Finanças, aquando da venda, remete-se para a decisão tomada no douto Acórdão do TCA-Norte, de 2006.08.31, a propósito do processo de reclamação então deduzido em juízo contra o acto de aceitação da proposta do Manuel Clementino, por alegada insuficiência da identificação deste proponente (cfr. fls. 64 a 71 e 109 a 114 dos autos).

Desde já se diz que, tal como considerou o Acórdão supra aludido, o processo adequado para o ora Requerente suscitar a presente questão é no de reclamação de acto e não no incidente de anulação de venda.

*Ademais, ali foi dito o seguinte: «*a proposta não poderia ser rejeitada por razões meramente formais, tanto mais que a fotocópia exigida até foi apresentada no acto de abertura de propostas.

Concluindo: ainda que se considerasse mera irregularidade a falta de apresentação da fotocópia do bilhete de identidade do proponente, esta irregularidade, porque não cominada na lei como nulidade insanável, teria de considerar-se sanada com a apresentação da fotocópia citada no acto de abertura das propostas.

Assim, bem andou o órgão da execução fiscal em não rejeitar a referida proposta por razões meramente formais (…).

7. Nestes termos e pelo exposto concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e mantendo-se a decisão reclamada (…).*».*

Perante isto, improcede a causa viciadora ora tratada.

Finalmente, o prédio descrito para venda no edital/anúncios corresponde à descrição do registo predial, descrito aqui como um só prédio, misto, com artigo urbano e rústico, e na publicitação da venda descrito em conformidade com a verdade registral.

Deste modo, nenhuma irregularidade resulta do facto do prédio misto ter sido dado a conhecer para venda com uma única verba, pois o registo predial assim o descreve, não se vendo necessidade na fixação de verbas separadas e na diferenciação de preço.

Em suma, improcedem em toda a linha os fundamentos aventados pelo Requerente, não se reconhecendo a existência de qualquer causa geradora da anulação da venda ou da sua ineficácia – cfr. artigos 908.º e 909.º do CPC.

(...)

III – 1. Vem o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal suscitar a incompetência do STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mérito do recurso, porquanto as 7.ª, 8.ª e 9.ª conclusões enunciam factos não contemplados nos excertos fácticos da sentença (já que esta não apresenta probatório formalmente organizado) dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica: - *o recorrente não foi pessoalmente notificado* (pretendeu-se dizer citado) *para a execução, na qualidade de credor hipotecário; - o recorrente apresentou requerimento em 12.04.2006, dirigido ao órgão de execução fiscal, o qual não mereceu resposta, dando conhecimento deste e de outros factos, conforme consta da acta de diligência de abertura de propostas e adjudicação*.

E neste contexto, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, é, em seu entender, o STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, sendo para o efeito competente o TCAN, para onde o interessado poderá requerer, oportunamente, o envio do processo.

Notificado para, querendo, se pronunciar sobre esta questão, veio o recorrente dizer que as suas conclusões de recurso versam unicamente sobre questões de direito, mesmo no que diz respeito às conclusões 7.ª a 9.ª, dado que se traduz em vícios formais (como seja a falta de citação) e omissão de pronúncia, o que importaria a nulidade do processado, pelo que deve, em sua opinião, este Tribunal conhecer do recurso interposto.

Vejamos. Contrariamente ao alegado pelo Exmo. PGA, a falta de citação do recorrente na qualidade de credor hipotecário é matéria que consta da sentença recorrida, tendo o Mmo. Juiz "a quo" concluído na mesma que aquele nem tinha sequer de ser citado, face ao previsto nos artigos 239.º e 240.º do CPPT, pelo que não estamos aqui perante qualquer facto não contemplado na decisão recorrida nem há necessidade de fazer qualquer juízo fáctico sobre tal questão, mas apenas apreciar, à luz do quadro fáctico exposto, se o recorrente tinha ou não de ser citado na qualidade de credor hipotecário que invoca.

Por outro lado, o alegado requerimento a dar conhecimento deste e doutros factos, e constante da acta de abertura de propostas e adjudicação, o qual não terá merecido qualquer pronúncia do órgão de execução fiscal, só constituiria facto relevante a considerar por este Tribunal, caso tal omissão constituísse nulidade determinante da nulidade da venda, nos termos do artigo 909.º do CPC.

Ora, para a apreciação dos fundamentos invocados como causa de anulação da venda que se requer, é irrelevante que o órgão de execução fiscal tenha sido ou não alertado para tal se de facto a alegada ilegalidade ou irregularidade processual relevante foi mesmo cometida.

Daí que, por não estar em causa matéria de facto com relevo e que influa na apreciação do direito aplicável, neste contexto se conclua que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento este Tribunal.

Improcede, desta forma, a questão suscitada pelo Exmo. PGA.

2. Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente o pedido de anulação da venda efectuada no processo de execução fiscal de que os presentes autos são apenso, formulado pelo ora recorrente, com fundamento em que o órgão da execução fiscal promoveu o andamento da referida execução fiscal sem atentar no facto de o prédio nela penhorado, e posteriormente vendido, já estar anteriormente penhorado noutro processo executivo, violando, assim, o disposto no artigo 871.º CPC, e sem que ele, não obstante ser credor hipotecário, tenha sido citado, nos termos do artigo 239.º CPPT.

Além disso, também o prédio em causa não deveria ter sido vendido num único lote e a acta de abertura de propostas e adjudicação daquele contém factos que se não verificaram, o que consubstanciaria nulidades determinantes da anulação da venda, nos termos do artigo 909.º do CPC.

A anulação da venda só poderá ser requerida, nos prazos previstos no artigo 257.º do CPPT, no caso de a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado, em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º CPPT, ou nos restantes casos previstos no CPC.

Casos esses que são os previstos no artigo 909.º do CPC: se for anulada ou revogada a decisão administrativa ou judicial que se executou ou se for julgada procedente a oposição à execução ou à penhora, se toda a execução for anulada por falta ou nulidade da citação do executado, se for anulado

o acto da venda, nos termos do artigo 201.º CPC, ou se a coisa vendida não pertencia ao executado e foi reivindicada pelo dono.

Vejamos, então, se os factos alegados integram algum desses fundamentos.

Quanto às alegadas irregularidades cometidas pelo órgão de execução fiscal no acto de abertura de propostas e adjudicação do bem aqui em causa, como bem se salienta na decisão recorrida, tais factos serviram de base a um processo de reclamação que culminou já com um acórdão do TCAN, proferido em 31/8/2006, no qual se concluiu não ter sido cometida qualquer irregularidade e manteve a decisão reclamada.

Daí que, tendo em sede própria sido decidido não se estar perante qualquer nulidade, não pode agora este Tribunal voltar a apreciar a mesma questão, em sede de anulação de venda.

A única ilação que de tal decisão se pode tirar é que, estando assente que não ocorreu nenhuma irregularidade na abertura das propostas e adjudicação do bem em causa, não se verifica assim qualquer nulidade conducente à anulação da venda por esse motivo.

Relativamente à alegada falta de sustação da presente execução fiscal por estar pendente outro processo executivo, o que, no entender do recorrente, violaria o disposto no artigo 871.º do CPC, também o recorrente carece de razão, na medida em que, por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 218.º CPPT, podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada, ao contrário do que sucede nas execuções comuns em que, nos termos do artigo 871.º CPC, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior.

De resto, o STA tem vindo a entender, uniformemente, que os casos de suspensão da execução comum se não aplicam ao processo de execução fiscal.

Ainda quanto à falta de citação do recorrente, nos termos do artigo 239.º do CPPT, por ser credor com garantia real relativamente ao bem penhorado, também a mesma, na verdade, improcede.

É que, se atentarmos na certidão de teor de ónus e encargos, junta aos autos, facilmente se constata que, à data da penhora, inexistia qualquer inscrição/menção ou averbamento referente à cessão de créditos a favor do recorrente, registo esse que só veio a ser efectuado em 30/3/06.

Daí que, nos termos do n.º 1 do artigo 239.º do CPPT, ele não pudesse na altura ser citado na qualidade de credor conhecido, o que não significa que, por força do n.º 2 do mesmo normativo, ele se não deva considerar perfeitamente citado, mas como credor desconhecido, através dos competentes anúncios e respectivo edital que foi afixado.

Por último, vem ainda alegado o facto de o prédio em causa ter sido vendido num único lote quando tratando-se de dois artigos matriciais distintos deveria ter sido posto à venda em separado.

No entanto, o que se verifica é que se trata de um único prédio, um prédio misto, constituído por parte urbana e rústica, descrito na conservatória do registo predial competente como um só prédio, tendo a publicitação da sua venda sido efectuada de acordo com tal descrição.

Razão por que nenhuma irregularidade resulta do facto de ter sido vendido, como devia, numa única verba.

Improcedem, desta forma, todos os fundamentos invocados pelo recorrente.

A sentença recorrida que assim entendeu merece, por isso, ser confirmada.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Garantia bancária. Pedido de indemnização. Prazo.

Sumário:

I — De acordo com o preceituado no artigo 171.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, o pedido indemnizatório em caso de garantia indevida deverá ser peticionado no meio procedimental ou processual em que se impugne o acto de liquidação da dívida relativamente

à qual a garantia foi prestada, podendo o mesmo ser deduzido autonomamente quando o fundamento for superveniente e nos 30 dias posteriores à ocorrência deste.

II — O reconhecimento de erro imputável aos serviços como decorrência da revogação da liquidação por parte da Administração Fiscal, não constitui fundamento superveniente para efeito de início da contagem do aludido prazo de 30 dias.

III — No contencioso tributário o exercício do direito de indemnização deve submeter-se às regras que lhe são definidas no artigo 171.º do CPPT, sem prejuízo da possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de indemnização por responsabilidade civil no caso de se verificarem os respectivos pressupostos.

Processo n.º 998/07.
Recorrente: IGI - Investimentos Imobiliários, SA.
Recorrente: Fazenda Publica.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na secção do contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - IGI - Investimentos Imobiliários, S.A, melhor identificada nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente, por extemporaneidade, o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida que requerera ao abrigo do disposto no artº 53º da LGT, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O objecto do presente recurso prende-se com a correcta interpretação dos artigos 53º de LGT e 171º do CPPT, mais concretamente com a oportunidade / tempestividade do pedido de indemnização em caso de garantia indevida;

b) O artigo 53º da LGT vem consagrar, no âmbito do contencioso tributário, o instituto jurídico da ressarcibilidade ao contribuinte dos prejuízos emergentes da prestação de garantia bancária;

c) O pedido de indemnização deverá ser formulado no processo onde se discute a legalidade da dívida exequenda, podendo, contudo, ser deduzido autonomamente quando o fundamento for superveniente;

d) Nestes casos (facto superveniente), o Contribuinte dispõe de um prazo de 30 dias para efectuar o pedido de indemnização;

e) No presente caso, o FUNDAMENTO invocado pela Recorrente para o pedido de indemnização cingiu-se ao n.º 2 do artigo 53º, ou seja, ao ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS;

f) Tal fundamento constitui um facto superveniente para efeito do disposto no artigo 171º do CPPC;

g) O direito à indemnização consagrada no n.º 2 do artigo 53.º da LGT brota somente com o reconhecimento do erro imputável aos serviços, tendo esse ocorrido apenas com a notificação da contestação da Fazenda Pública, em 08.05.2006, nos termos da qual foi dado, em primeira mão, conhecimento da revogação total da liquidação ali impugnada, no âmbito do respectivo procedimento administrativo;

h) Ou seja, o FUNDAMENTO SUPERVENIENTE para o pedido de indemnização formulado pela Recorrente é o RECONHECIMENTO DO ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS e não a prestação de garantia como considerou o Tribunal Recorrido;

i) Reconhecimento aquele esse que só ocorreu com a dita notificação da contestação (08.05.2006);

j) Tendo o pedido formulado pela Recorrente - com o fundamento em erro imputável aos serviços - dado entrada dentro dos 30 dias posteriores ao facto superveniente (notificação da contestação na qual é dado conhecimento à impugnante da revogação da liquidação), em 10.05.2006, é então de concluir que o mesmo é assim tempestivo;

k) A interpretação do Tribunal Recorrido de que o facto superveniente é a prestação da garantia, motivo pelo qual considerou o pedido formulado pela Recorrida intempestivo, viola o disposto no artigo 53º da LGT e 171º do CPPT;

1) A legitimidade para que o Juiz possa decidir a questão do direito à indemnização pelos prejuízos decorrentes da garantia indevidamente prestada provém quer dos citados preceitos 53º de LGT e 171º, nº2 do CPPT quer do princípio da economia processual;

m) Só desta forma se assegura a eficácia do direito à ressarcibilidade dos prejuízos decorrentes da garantia indevidamente prestada e do princípio da economia processual;

n) Sem prejuízo do acima referido, a verdade é que o direito à indemnização pela garantia prestada é ainda devido por força do disposto no artigo 100º da LGT;

o) Nos termos desse preceito, a administração fiscal está obrigada a imediata reconstituição da legalidade do acto, compreendendo esta a indemnização dos prejuízos sofridos com a prática do acto de liquidação ilegal, nomeadamente, com o pagamento dos custos suportados com a garantia indevidamente prestada;

p) Face ao exposto, é assim de concluir que a decisão ora recorrida padece de ilegalidade - violação do disposto nos artigos 53º e 100º da LGT e 171º do CPPT, devendo, em consequência, ser substituída por outra que esteja em conformidade com as citadas disposições,

2. - Não foram apresentadas contra alegações.

3 - O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Recorrente: IGI - Investimentos Imobiliários, SA

Objecto recurso: objecto do presente recurso e da decisão recorrida consiste em saber se a impugnante tem direito à indemnização por garantia prestada nos termos do artº 53º da Lei Geral Tributária.

Embora ao recurso tenha sido atribuído o valor de 385,99€, na determinação do valor da causa há-de atender-se ao momento inicial em que a acção é proposta (artº 308º, n.º 1 do CPC) e esse valor ultrapassava um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância (935,24 €, artº 24 da LOFTJ - Lei 3/99, de 13/1 - na redacção do DL n. 323/2001, de 17/12).

Daí que se entenda que, atento o disposto no artº 280, nº4 do CPPT, o recurso é admissível.

Fundamentação:

Alega a recorrente que o fundamento superveniente para o pedido de indemnização formulado é o reconhecimento do erro imputável aos serviços e não a prestação de garantia como considerou o Tribunal Recorrido. E que aquele reconhecimento só ocorreu com a notificação da contestação (08.05.2006).

Assim, conclui que tendo o pedido formulado - com o fundamento em erro imputável aos serviços - dado entrada dentro dos 30 dias posteriores ao facto superveniente (notificação da contestação na qual é dado conhecimento à impugnante da revogação da liquidação), o mesmo é tempestivo.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Como se escreve no recente Acórdão de 21.11.2007, deste Supremo Tribunal Administrativo, recurso 63 3/07, «o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal actuação da Administração, devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua actuação, não teria sido necessário prestar. Não é, pois, o reconhecimento do erro imputável aos serviços, seja judicial, seja administrativo, a findar o direito à indemnização. E o erro em si. Erro que a recorrente conhecia, seguramente, quando deduziu a impugnação judicial, em que o imputou à Administração Tributária. Estava, portanto, em condições de, no decurso do processo de impugnação judicial, e logo que prestou garantia, fazer valer o seu direito à indemnização, fundando-o em factos já então ocorridos e seus conhecidos».

No caso subjudice, como bem se sublinha na decisão recorrida, a prestação da garantia ocorreu após a apresentação da petição inicial de impugnação, constituindo assim facto superveniente a que alude o artº 171º, n.º 2 do CPPT, pelo que o pedido de indemnização deveria ter sido apresentado no prazo de 30 dias após a prestação da garantia - vide neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2006, recurso 440/06, in www.dgsi.pt

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido."

4 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A) Em 01/04/2005 foi liquidada à impugnante o montante de € 26.006,06 referente a contribuição especial do ano de 2000, nos termos do DL nº51/95 de 20/03 referente ao processo 166-A/ 01 (cfr. documento a fls. 29 dos autos e processo administrativo)

B) A liquidação mencionada na alínea anterior foi revogada por despacho do Chefe de Divisão de Justiça tributária da Direcção de Finanças de Setúbal datado de 30/03/2006, no uso de poderes delegados pelo Director de Finanças de Setúbal (cfr. documento a fls. 1 e ss do processo administrativo).

C) Em 15/09/2005 a impugnante prestou a garantia n.º 321175 do "Banco Espírito Santo, S.A." no montante de € 34.618,87 no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2208200501093096 referente à dívida mencionada na alínea A) (cfr. documentos a fls. 70 e ss dos autos).

D) Em 10/05/2006 a impugnante apresentou requerimento de extinção da garantia bancária prestada e indemnização nos termos do disposto no n.º 2 do artº 53º da LGT (cfr. fls. 64 e ss dos autos).

E) A garantia bancária mencionada em C) foi cancelada em 30/06/2006 (cfr. documentos a fls. 70 e ss dos autos).

F) A impugnação foi apresentada em 07/07/2005 (cfr. fls. 2 dos autos).

5.1.-A sentença recorrida, com fundamento na sua extemporaneidade, julgou improcedente o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada que fora formulado pela ora recorrente nos termos do artigo 53.º, n.º 2 da LGT.

Para tanto, ponderou-se, em suma, que o direito à indemnização precludira em face do disposto no n.º 2 do artigo 171.º do CPPT, uma vez que o pedido foi apresentado em 10-05-06 e, como tal, muito para além do prazo de 30 dias a contar da data da prestação da garantia em causa (ocorrida em 15-09-05, em momento posterior à dedução da impugnação judicial em 07-07-05), tendo em conta que essa prestação consubstanciava o *"fundamento superveniente"* aludido naquele dispositivo legal.

Por sua parte, a recorrente vem defender que o *"fundamento superveniente"* a que se alude no n.º 2 do artigo 171.º do CPPT é o reconhecimento do erro imputável aos serviços e já não a prestação da garantia, sendo ainda certo que o direito à indemnização sempre seria devido por força do disposto no artigo 100º. da LGT.

5.2. A questão jurídica acima delineada e que importa conhecer já foi enfrentada e decidida neste Supremo Tribunal, de forma maioritária, no sentido do entendimento perfilhado na sentença sob recurso (cfr. acórdãos de 12-12-06 e 21-11-07, nos recursos n.ºs 400/06 e 633/07; já citados nos autos).

Também é esse o nosso entendimento, pelo que seguiremos de perto a fundamentação jurídica aduzida nos referidos arestos.

Vejamos.

A resposta à questão jurídica suscita no presente recurso impõe uma interpretação articulada de dois normativos legais, a saber: os artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

Preceitua o primeiro:

"1- O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2- O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3-A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente."

Dispõe o segundo:

"1-A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2-A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou, em caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de trinta dias após a sua ocorrência."

Oportuna se mostra a transcrição do que a este respeito escreve Jorge Lopes de Sousa in CPPT, anotado e comentado, 5ª. edição; pag. 187:

"Como se referiu, em face da supremacia da L.G.T. sobre o C.P.P.T., não pode excluir-se a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de responsabilidade civil.

Por isso, este art. 171.º tem de ser entendido não com o alcance de excluir a possibilidade de fazer uso daquele meio contencioso administrativo, mas sim com o de estabelecer os termos em que esse direito de indemnização pode ser exercido no contencioso tributário.

Neste, para obter esta indemnização, o interessado deverá, em regra, formular o correspondente pedido na petição do meio procedimental ou processual em que impugne o acto de liquidação da dívida relativamente à qual a garantia foi prestada e só nos casos em que o fundamento do pedido de indemnização for superveniente em relação à apresentação da petição do meio processual ou procedimental utilizado para impugnar a liquidação da dívida exequenda é que o pedido de indemnização pode ser formulado posteriormente.

Assim, a formulação de pedido de indemnização após a apresentação da petição do meio processual ou procedimental utilizado para discutir a legalidade da dívida exequenda só poderá ter lugar quando, no momento dessa apresentação, ainda não existir fundamento para a formulação de pedido de indemnização, o que ocorrerá, designadamente, nos casos em que, no momento da apresentação da petição ainda não tiver sido prestada a garantia.

Nestes casos, o pedido de indemnização é formulado no próprio processo em que se discute a legalidade da liquidação da dívida exequenda (n.º 1 do art. 171.º), no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto em que o pedido de indemnização se baseia (n.º 2 do mesmo artigo)".

Como assim, no caso vertente, como a garantia foi prestada após a impugnação ter sido formulado na petição inicial, o pedido de indemnização tinha de ser feito, como o foi, mediante requerimento avulso a juntar à impugnação, a fim de ser apreciado e decidido.

A controvérsia surge agora no ponto em que a recorrente defende que o *"fundamento superveniente",* a atender para efeito do início da contagem do prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do artigo 171 do CPPT, deverá ser o reconhecimento do erro imputável aos serviços, no caso como decorrência da liquidação de contribuição especial do ano 2000 ter sido revogada por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária de Setúbal de 3 0-03-06 (cfr A) e B) da matéria de facto), e não a data da prestação da garantia.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, como doutamente se observou no já citado acórdão de 21-11-07, no recurso n.º 633/07:... *O fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal actuação da administração devida a erro seu, ao liquidar inde-*

vidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua actuação, não teria sido necessário prestar.

Não é, pois, o reconhecimento do erro imputável aos serviços, seja judicial, seja administrativo, a fundar o direito à indemnização. É o erro em si".

Defende ainda a recorrente nas conclusões n) e o) que o direito à indemnização ainda é devido por força do disposto no artigo 100.º da LGT, posto que a administração fiscal está obrigada à imediata reconstituição da legalidade do acto, aí se compreendendo a indemnização dos prejuízos sofridos com a prática do acto de liquidação ilegal, nomeadamente, com o pagamento dos custos suportados com a garantia indevidamente prestada.

E certo que à luz do invocado normativo à recorrente assiste o direito a ser ressarcida dos prejuízos sofridos em consequência da garantia indevidamente prestada, mas a verdade é também que o mesmo representa" *um simples postulado do princípio constitucional que dispõe que as decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatória para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outra autoridades (artigo 205.º da CRP)*- anotação ao artigo 100º., in LGT, comentada e anotada, 2ª. edição, pag. 440, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa.

Daí que, no âmbito do contencioso tributário o exercício do direito de indemnização tenha de se submeter às regras que lhe são definidas no artigo 171.º do CPPT, sem prejuízo de, como acima se deixou transcrito e em face da supremacia da LGT sobre o CPPT, não poder excluir-se *"a possibilidade de a indemnização por garantia indevida ser pedida autonomamente através de acção de indemnização por responsabilidade civil extracontratual se se verificarem os respectivos pressupostos".*

Improcedem, deste modo, todas as conclusões da alegação da recorrente.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Baeta de Queiroz — Jorge Lino.*

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Reclamação. Execução fiscal. Actos jurisdicionais. Penhora. Garantia. Revisão do acto tributário. Suspensão da execução.

Sumário:

I — A citação e a penhora ordenadas num processo de execução fiscal não são actos jurisdicionais.

II — Pedida a revisão do acto tributário, com fundamento em ilegalidade, é de suspender a execução, nos termos do art.º 169º, 1, do CPPT, se for prestada garantia.

III — Na verdade, a revisão é uma verdadeira reclamação.

IV — Penhorada nos autos importância suficiente que garante o valor da dívida, está o contribuinte em condições de obter a suspensão da execução, como aliás decorre do art. 169º, 1, do CPPT.

Processo n.º: 999/07-30.
Recorrente: António Gonçalo Martins da Cruz.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **ANTÓNIO GONÇALO MARTINS DA CRUZ**, identificado nos autos, reclamou, junto do TAF de Almada, da decisão do competente órgão de execução fiscal que ordenou a citação do executado, e subsequentemente a penhora, e indeferiu o pedido de suspensão da execução.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Inconformado, o reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Entendeu-se na sentença que a pretensão reclamatória do agora recorrente não merecia provimento fundamentalmente, e para o que *in casu* interessa, por duas ordens de razões, a saber:

I. Que o facto de o recorrente não ter tornado a iniciativa de prestar garantia não permitia a suspensão da execução nos termos do artigo 169º, n.º 1 do CPPT, isto apesar de já ter ocorrido a penhora de uma quantia em dinheiro par parte da DGCI, quantia essa que cobria o valor supostamente em dívida;

II. Que o acto de penhora não enfermava de qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade nos termos em que o recorrente os havia invocado.

b) Bem ao contrário do entendido pela sentença o facto de ter sido a DGCI a tomar a iniciativa de fazer a penhora que fez, obtendo assim uma garantia, em nada impede que a execução seja suspensa.

c) E sem grande esforço se pode concluir que o entendimento do recorrente é o certeiro bastando para tal atentar no texto da lei, o que a sentença não fez pois que se limitou a interpretar o artigo 169º, n.º 1 do CPPT descurando por completo o artigo 199º do mesmo diploma.

d) Com efeito nos termos deste ultimo normativo citado (n.º 4) vale coma garantia a penhora já feita para assegurar o pagamento da dívida e essa já se encontrava feita e não se questiona.

e) Mas se assim o era a execução teria de ficar suspensa até a decisão final do pleito pendente e isto decorre sem grande esforço, pensa-se, da interpretação conjugada dos artigos 169º, n.º 3 e 199º do CPPT.

f) E neste mesmo sentido se pronuncia a doutrina e jurisprudência supra citadas.

g) Pode ter sido tacitamente acolhido pela sentença o entendimento da DGCI de que o facto de a reacção do recorrente ao acto tributário ter sido feita pela via do pedido de revisão do acto tributário, nos termos do artigo 78º da LGT tal não caberia na previsão do artigo 169º, n.º 1 do CPPT.

h) Mas se assim foi tal entendimento também não se afigura certeiro pois que tal pedido de revisão do acto tributário consubstancia uma verdadeira reclamação em sentido lato, e por isso é-lhe aplicável o regime previsto no artigo 169º do CPPT.

i) A penhora, enquanto acto processual, destina-se efectivamente a chamar, pela primeira vez, o devedor à execução e nos termos do artigo 103º, n.º 1, da Lei Geral Tributaria, "o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional".

j) Como caracterizar a «participação da administração tributária» no processo executivo fiscal? Desde logo, tal «participação» apenas pode ocorrer «nos actos que não tenham natureza jurisdicional», ou seja, mesmo em sede de processo executivo fiscal, a Administração tributária apenas poderá praticar actos materialmente administrativos.

k) Encontrando-se-lhe vedada a prática de actos, formal ou materialmente, jurisdicionais pois que tal decorre claramente, não só do artigo 103º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, já citado, como igualmente do disposto no artigo 54º, n.º 1, alínea h), da mesma Lei.

l) Ora, de tudo isto decorre expressamente que a execução fiscal é um processo de natureza judicial, na execução fiscal são praticados actos jurisdicionais, na execução fiscal, a Administração tributária participa apenas praticando actos que não tenham natureza judicial (ou, mais rigorosamente, natureza jurisdicional), na execução fiscal, os actos de natureza jurisdicional apenas podem ser praticados por autoridade judicial e tal autoridade judicial é o «juiz da execução fiscal», referido no artigo 103º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

m) Deste modo o acto de citação e penhora praticados pela DGCI são completamente nulos e de nenhum efeito.

n) Ao assim não entender violou a sentença os artigos 169º, 199º do CPPT, 78º da LGT, 11º, n.º 2, 202º, nºs 1 e 2, 212º, n.º 3, 268, n.º 5 e 165º, n.º 1, p) da CRP.

o) Não se podendo assim manter e devendo ser revogada e substituída por uma decisão que de provimento a pretensão do recorrente.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento parcial.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A. Em 10/01/2003 foi instaurado no serviço de finanças do Seixal 2 o processo de execução fiscal n.º 3697-03/100817.0 ao reclamante para a cobrança coerciva do montante de € 9.766,08, sendo o montante de € 8.524,33 referente a IRS de 1998 e o montante de € 1.241,75 referente a juros compensatórios.

B. Os acrescidos do processo de execução fiscal mencionado na alínea anterior que compreende juros de mora e custas do processo são no montante total de € 3.589,50.

C. Em 21/07/2006 o reclamante apresentou requerimento dirigido ao chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 a peticionar a suspensão da execução fiscal mencionada na alínea anterior com o fundamento em que apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 1998.

D. Em 23/11/2006 foi proferido despacho pelo chefe do serviço de finanças de Seixal 2 que determinou a aplicação do montante de € 13.355,58 respeitante ao cheque bancário enviado pelo Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (Portugal), S.A., objecto de penhora automática, considerando que "... não existir qualquer impugnação judicial pendente ou recurso judicial ou mesmo reclamação graciosa e uma vez que também não se encontra no processo constituída qualquer garantia...".

3. São duas as questões que o recorrente coloca no seu recurso: a nulidade dos actos de citação e penhora por serem actos jurisdicionais (que não podiam assim ser praticados pela DGCI, havendo pois violação de normas constitucionais). E a não suspensão da execução, após pedido de revisão apresentado pelo recorrente.

Vejamos cada questão de per si:

3.1. Da nulidade dos actos.

O recorrente defende que, sendo a citação e penhora actos jurisdicionais, daí que não possam ser praticados por agentes da administração tributária, devendo ser antes praticados por um juiz.

Vejamos.

O processo de execução fiscal tem natureza de processo judicial – art.º 103º, 1, da LGT. Mas o mesmo normativo admite a participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

Será que os actos em causa têm essa natureza jurisdicional, estando pois vedados à administração tributária?

A lei prevê expressamente que quer a citação, quer a penhora, sejam da competência do órgão de execução fiscal – vide artºs 188º e ss. do CPPT.

Os actos jurisdicionais praticados na execução estão previstos no art.º 151º, 1, do CPPT: os incidentes, os embargos, a oposição e a graduação e verificação de créditos. E ainda a anulação da venda – art.º 257º do CPPT.

Preceitos aliás com tradução legal no direito anterior – vide art.º 237º, 2, do CPT.

Estes são os actos jurisdicionais que exigem a intervenção do juiz.

Os outros são considerados pela lei como actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

Mas também estes estão sujeitos ao controlo do juiz, através da reclamação (vide disposição citada e art.º 276º do CPPT).

Quer isto dizer que, quer a ordem de citação, quer a penhora, não cabem nas atribuições do juiz, mas sim no respectivo órgão de execução fiscal. Decisões que obviamente são susceptíveis de recurso para o juiz respectivo.

Quer isto dizer que nos termos da lei ordinária estão eles na esfera da competência do órgão de execução fiscal.

Mas serão eles inconstitucionais?

É pacífica a jurisprudência deste STA no sentido de que tais normas são constitucionais – vide, a título de exemplo os acórdãos deste STA de 2/5/2001 (rec. n.º 25027) e de 9/5/2001 (rec. n.º 25.945).

Que é uma posição que sufragamos.

E, instado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade de tais normas, o TC defende também ele essa constitucionalidade – vide, a título de exemplo, o acórdão do TC n.º 331/92, de 21/10/1992, 152/2002, de 17/4, proc. 498/2001 e acórdão n.º 263/02, de 18/6/2002.

Improcede assim este segmento do recurso.

3.2. A suspensão da execução.

O Mm. Juiz indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal (corroborando assim a tese da administração fiscal) com o fundamento de que o recorrente não prestara garantia, nem requerera a sua isenção.

Mas neste ponto não tem razão.

Na verdade, e como é pacífico nos autos, foi penhorada importância suficiente que garante o valor da dívida.

Assim, garantida a importância em causa, está o contribuinte em condições de obter a suspensão da execução, como aliás decorre do art.º 169º, 1, do CPPT.

Questão diversa é saber se o pedido de revisão pode fundamentar a suspensão da revisão.

Nos termos deste preceito, a execução só ficará suspensa até decisão do pleito (garantida a dívida), em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial.

Mas não está contemplada na letra da lei a revisão do acto tributário.

Mas, sendo a revisão uma verdadeira reclamação, não pode deixar de se entender que também o pedido de revisão do acto tributário suspende a execução – vide artºs 78º, 1, da LGT 52º, 1, da LGT e art.º 169º, 1, do CPPT.

Procede assim, neste segmento do recurso, a pretensão do recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se:

a) Em negar provimento ao recurso no segmento em que é pedida a nulidade dos actos (de citação e de penhora);

b) Em conceder provimento ao recurso no segmento em que se pediu a suspensão da execução, revogando-se, nesta parte, a decisão recorrida, e ficando assim suspensa a execução, até decisão definitiva do pedido de revisão.

Custas pelo recorrente, na proporção de vencido, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Recurso excepcional de revista. Admissibilidade. Processo pendente aquando da entrada em vigor da reforma do contencioso administrativo de 2002/2004.

Sumário:

O novo recurso excepcional de revista criado pela reforma do contencioso administrativo legislada em 2002 e aplicada em 2004 não é admissível relativamente a decisão proferida num processo judicial tributário pendente desde 1999.

Processo n.º 20/08-30.
Recorrente: Câmara Municipal do Montijo.
Recorrida: Maria Paula de Fátima Plantier Martins Veríssimo da Silva Pimentel e Outras.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A CÂMARA MUNICIPAL DO MONTIJO recorre do acórdão de 30 de Outubro de 2007 do Tribunal Central Administrativo Sul que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional de sentença da 1ª instância deduzido pelos herdeiros habilitados de SÉRGIO PIMENTEL DOS SANTOS, que foi residente em S. João da Talha, Sacavém, Loures, julgou procedente a impugnação da liquidação de taxa municipal liquidada ao abrigo do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças aprovado para vigorar no respectivo município.

Fá-lo ao abrigo do disposto no artigo 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

O presente recurso de revista vem interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que, no processo n.º 1876/07, deu provimento ao recurso e revogou a decisão recorrida, julgando procedente a impugnação judicial intentada pelas ora Recorridas e, em consequência, anulou a taxa urbanística liquidada pela ora Recorrente, por considerar o Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Montijo de 1993 formalmente inconstitucional, por falta de indicação da lei habilitante, nos termos do art. 115º, n.º 7, hoje art. 112º, n.º 8 da CRP.

2ª

Estão, *in casu*, preenchidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista tal como constam do art. 150º, n.ºs 1 e 2, do C.P.T.A., impondo-se accionar esta "válvula de segurança do sistema".

3ª

Por um lado, submete-se a apreciação deste tribunal superior uma questão jurídica e social da máxima relevância, que se prende com o âmago dos poderes regulamentar e tributaria dos municípios em conexão com a função publica de urbanismo, com expressa guarida constitucional e, dessa forma, ligada à autonomia administrativa e financeira fundamental das autarquias locais - com consequências no património próprio do Município do Montijo.

5ª

As questões relacionadas com o poder local revestem-se normalmente de grande importância social, não deixando de ser sintomático que parte significativa dos recursos de revista admitidos apreciem questões desse tipo.

6ª

A relevância jurídica e mesmo social da correcta interpretação e aplicação do art. 115º, n.º 7 da CRP - hoje art. 112º, n.º 8 - preceito da máxima importância porque relativo ao sistema português de hierarquia das fontes de Direito e ao fundamento e limites do poder regulamentar, nomeadamente quanto às autarquias locais, e também atestada pela numerosa e oscilante jurisprudência constitucional e mesmo deste douto tribunal, prevendo-se que a questão se continue a suscitar em casos futuros, como se tem suscitado.

7ª

Portanto, de acordo com o entendimento que tem sido sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, temos uma *"questão de direito que se revela de alguma complexidade", que "apresenta dificuldade jurídica" e "com importância social que se pode considerar fundamental na medida em que respeita a forma de organização e funcionamento dos órgãos político-administrativos de âmbito local".*

8ª

Por outro lado, a presente revista impõe-se como absolutamente necessária para uma melhor aplicação do Direito, já que o acórdão recorrido fez uma errada interpretação e aplicação do art. 115º, n.º 7, actual 112º, n.º 8 da C R P, ao considerar que as menções constantes da acta n.º 3 da Câmara Municipal do Montijo e do art. 31º n.º 4 do Regulamento em causa não cumprem a exigência constitucional de que os regulamentos independentes indiquem expressamente as leis que definem a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão.

9ª

Na acta da reunião em que a Câmara Municipal de Montijo aprovou o Regulamento em referência consta *"que o mesmo seja submetido a ulterior aprovação da Assembleia Municipal, em conformidade com o disposto no artigo 39º, numero 2, alínea a) do Decreto-Lei número 100/84, de 29 de Março",* norma que na data em que o regulamento foi aprovado definia a competência subjectiva da assembleia municipal para, sob proposta da câmara municipal, aprovar regulamentos.

10ª

Sendo que quer o Tribunal Constitucional quer o Supremo Tribunal Administrativo têm admitido que um regulamento independente "*não estará ferido de inconstitucionalidade formal se através da acta da reunião em que o mesmo foi aprovado ou do edital que fez a sua publicitação se fizer saber aos seus destinatários qual a sua norma habilitante".*

11ª

No próprio texto do Regulamento, na norma regulamentar concretamente aplicada para liquidação e cobrança da taxa impugnada (o art. 31º n.º 4) é indicada expressamente a lei habilitante quanto à competência objectiva - o art. 11º, alínea a), das Finanças Locais, que em determinada perspectiva define também a competência subjectiva dos municípios para cobrar tais taxas.

12ª

E a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo tem considerado que *"não impõe a lei constitucional que a indicação da lei definidora da competência conste de um qualquer trecho determinado do Regulamento"*

13ª

As menções contidas na acta no 3 - quanto ao art. 39º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n 100/84 - e no texto do Regulamento - quanto ao art. 11º, alínea a), da Lei n.º 1/87 *"respeitam minimamente o principio da primariedade da lei, informam da lei habilitante e, como tal, garantem os valores de segurança e transparência que se pretendem acautelar", ou seja, "há um mínimo salvaguardado suficientemente"* pelo que *"o caso vertente não é reconduzível aos de regulamentos que este Tribunal fulminou em atenção ao vício formal de que eram portadores ".*

14ª

Termos em que, o Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Montijo de 1993 não padece de inconstitucionalidade formal, por falta de indicação das leis que definem a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão, a luz do então art. 115º, n.º 7, da C.R.P., padecendo o acórdão recorrido de erro quanto a interpretação e aplicação do Direito.

NESTES TERMOS, deve o presente recurso de revista ser admitido e julgado procedente, por provado, com a consequente revogação do acórdão recorrido».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que se justifica «a admissão da revista excepcional porque, por um lado, a causa a apreciar tem relevância jurídica e social e, por outro, face à referência à lei habilitante (artº 39º n.º 2 alínea a) da Lei n.º 100/84, de 29 de Março) na acta de aprovação do Regulamento (cfr. fls. 797-v), a revista parece necessária para melhor aplicação do direito».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos que integram a formação a que se refere o artigo 150º nº5 do CPTA.

2. O presente recurso excepcional de revista é interposto na impugnação da liquidação de taxa municipal, apresentada na Câmara Municipal do Montijo em 27 de Dezembro de 1999, conforme se estabelece no ponto 11 da matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido e se vê de fls. 3, e que entrou no tribunal de 1ª instância em 28/3/2000.

O CPTA entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004, já que, embora aprovado pelo artigo 1º da lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, para vigorar a partir de um ano após a publicação (artigo 7º), viu o início da sua vigência postergado para o início de 2004 pelo artigo 2º da lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro.

Foi o CPTA a, pela primeira vez, através do seu artigo 50º, introduzir o recurso de revista excepcional, inexistente no domínio da legislação que anteriormente da matéria se ocupava - Código de Procedimento e de Processo Tributário e Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. Trata-se de uma criação *ex novo* da reforma do contencioso administrativo legislada em 2002 e aplicada em 2004.

Nos termos do n.º 1 do artigo 5º da lei n.º 15/2002, as disposições do CPTA «não se aplicam aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor».

E o n.º 3 do mesmo artigo concretiza que «não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que (...) introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior».

Ora, iniciado o presente processo em 1999, não podia deixar de estar pendente em 1 de Janeiro de 2004; e, consequentemente, não se lhe aplicam as disposições do CPTA, nem nele têm cabimento os recursos jurisdicionais que, antes, não eram admitidos.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que integram a formação a que alude o artigo 150º nº5 do CPTA, em não tomar conhecimento do recurso.

Sem custas, por a recorrente, ao tempo atendível, estar delas isenta.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Responsável subsidiário. Citação pessoal. Oposição à execução. Tempestividade.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal pode ser deduzida, nos termos do artigo 203.º CPPT, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

II — Por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 191.º CPPT, nos casos de efectivação de responsabilidade subsidiária, a citação será pessoal.

III — A citação pessoal é feita mediante entrega ao citando de carta registada com aviso de recepção ou contacto pessoal com o citando (artigo 233.º CPC).

IV — Não se mostrando cumprido tal formalismo, mas apenas que foram remetidas duas cartas registadas com aviso de recepção, as quais foram devolvidas, com a menção de "não reclamadas", não se pode considerar efectuada a citação pessoal.

Processo n.º 789/07-30.
Recorrente: José Luís Moreira de Azevedo.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – José Luís Moreira de Azevedo, residente em Vila Nova de Famalicão, veio deduzir oposição à execução fiscal contra si revertida e instaurada pela Fazenda Pública originariamente contra a sociedade Mougão, Confeteis Têxteis, Lda., por dívidas de IRC, IVA, coimas fiscais, selos e custas, dos anos de 1995, 1997 a 2000, 2002 e 2003, com o valor global de € 90.875,82.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel foi a oposição deduzida julgada intempestiva e absolvida a FP do pedido.

Não se conformando com tal decisão dela vem agora o oponente recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou improcedente, POR INTEMPESTIVA, a oposição à execução fiscal por reversão fiscal da empresa Mougão, Confeteis Têxteis, Lda., por dívidas de coimas fiscais, selos e custas, IVA e IRC dos anos de 1995, 1997, 1998, 1999, 2000, 2002 e 2003, no montante global de € 90.875,82.

2.ª- A questão a decidir no presente recurso pode resumir-se assim:

Nos processos de execução fiscal cuja quantia exequenda exceda 250 unidades de conta e se pretenda a efectivação de responsabilidade subsidiária, tendo sido enviadas duas cartas registadas com aviso de recepção, e as mesmas devolvidas com a menção de "não reclamado", poderá considerar-se o executado citado para todos os efeitos legais, ficando assim, com o decurso do prazo de 30 dias, precludido o direito de se opor à execução fiscal?

3.ª- Entende a douta sentença recorrida que tendo a Administração Fiscal enviado ao recorrente duas cartas registadas com aviso de recepção e tendo as mesmas sido devolvidas, com a menção de não reclamado, se deu cumprimento ao disposto no art.º 237.º-A, n.º 5, por remissão do art.º 233.º, n.º 2, alínea a), ambos do Código do Processo Civil, considerando assim que o recorrente foi citado no 8.º dia posterior ao registo da 2.ª notificação (cuja carta foi devolvida), ficando assim, com o decurso do prazo de 30 dias após a mencionada "citação", precludido o direito de o fazer.

4.ª- Ora, resultando claramente da douta sentença recorrida a **devolução** das duas cartas registadas com aviso de recepção (efectuadas nos mesmos moldes) tendentes à citação do oponente/recorrido, terá necessariamente de se concluir pela não citação do recorrente no 8.º dia posterior ao registo postal da segunda notificação, por não se verificarem os requisitos do art.º 237.º-A, n.º 5 do CPC.

5.ª- Pelo que, não se tendo dado cumprimento a qualquer disposição legal tendente à citação, terá necessariamente de se considerar a intempestividade invocada na douta sentença como ilegal, por clara violação da Lei, com a consequente revogação da mesma.

6.ª- Devendo a oposição à execução apresentada ser apreciada na sua plenitude, por tempestiva, nos termos do art.º 203.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, como é de Direito.

7.ª- Por tudo o exposto só se poderá concluir pela ilegalidade da sentença recorrida, por violação do art.º 237.º-A, n.º 5 do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 1/4/2005 foi emitida a citação da reversão de dívida exequenda em causa nestes autos dirigida ao aqui Oponente, enviada por carta registada com aviso de recepção.

2. Tal carta foi devolvida em 15/4/2005 com a menção de "*Não Reclamado*".

3. Em 18/4/2004 foi emitida segunda citação da reversão de dívida exequenda em causa nestes autos, dirigida ao aqui Oponente, enviada por carta registada com aviso de recepção.

4. Tal carta foi devolvida em 2/5/2005 com a menção de "*Não Reclamado*".

5. Em 26/7/2006 foi realizada diligência para cumprimento de mandado de penhora contra o Oponente, a qual não foi cumprida porque não foram encontrados bens imóveis ou outros móveis sujeitos a registo.

6. Tal diligência foi realizada na presença do Oponente que confirmou a informação descrita no n.º anterior, da qual se extraiu certidão, e que aquele também assinou.

7. Em 5/9/2006 foi extraído novo mandado de penhora que deu consequência à penhora do vencimento do Oponente.

8. De tal facto (n.º 7) foi o Oponente notificado por carta registada com aviso de recepção em 8/9/2006.

9. Em 10/10/1996 dá entrada a presente oposição.

III – Vem o presente recurso interposto de sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou intempestiva a oposição à execução fiscal revertida contra o ora recorrente por ter sido apresentada muito tempo após o prazo de 30 dias previsto no artigo 203.º do CPPT a contar do dia 10/5/2005, data em que se deve considerar aquele citado, nos termos dos artigos 233.º, n.º 2, alínea a) e 237.-A, n.º 5 do CPC.

Vejamos. A oposição à execução fiscal pode ser deduzida, nos termos do artigo 203.º CPPT, no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

Por força do que dispõe o n.º 3 do artigo 191.º CPPT, nos casos de efectivação de responsabilidade subsidiária, a citação será pessoal.

As citações pessoais serão efectuadas nos termos do Código de Processo Civil, como estabelece o n.º 1 do artigo 192.º CPPT.

Por seu turno, as citações em processo civil estão reguladas nos artigos 233.º a 252.º-A do CPC.

A citação pessoal é feita mediante entrega ao citando de carta registada com aviso de recepção, seu depósito, nos termos do n.º 5 do artigo 237.º-A, ou certificação da recusa de recebimento, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo (artigo 233.º, n.º 1, alínea a) CPC).

O acto de citação implica a remessa ou entrega ao citando do duplicado da petição inicial e da cópia dos documentos que a acompanhem, comunicando-se-lhe que fica citado para a acção a que o duplicado se refere, e indicando-se o tribunal, juízo, vara e secção por onde corre o processo, se já tiver havido distribuição (n.º 1 do artigo 235.º CPC).

No acto de citação, indicar-se-á ainda ao destinatário o prazo dentro do qual pode oferecer a defesa, a necessidade de patrocínio judiciário e as cominações em que incorre no caso de revelia (n.º 2 do artigo 235.º CPC).

No caso em apreço, o Mmo. Juiz "a quo" considerou, nos termos do n.º 2 do artigo 238.º CPC, que o oponente foi citado no dia 10/5/2005, visto que lhe foram remetidas duas cartas registadas com aviso de recepção, que foram devolvidas com a menção de "*Não reclamado*", a última das quais em 2/5/2005, e ele não logrou ilidir a presunção de que teve oportuno conhecimento dos elementos que lhe foram deixados.

Entendimento que o ora recorrente contesta por não ter sido dado cumprimento ao estipulado no n.º 5 do artigo 237.º-A do CPC.

E, de facto, não se mostra cumprido o formalismo previsto no referido normativo.

Todavia, tal regime é apenas para os casos de domicílio convencionado em contrato reduzido a escrito, como se refere na epígrafe e no n.º 1 do preceito citado.

Nos outros casos em que há lugar a citação postal aplica-se apenas o regime do artigo 236.º CPC, segundo o qual a citação por via postal se faz por meio de carta registada com aviso de recepção, de modelo oficialmente aprovado, dirigida ao citando e endereçada para a sua residência ou local de trabalho, incluindo todos os elementos a que se refere o artigo 235.º CPC.

Não sendo possível a entrega da carta, será deixado aviso ao destinatário, identificando-se o tribunal de onde provém e o processo a que respeita, averbando-se os motivos da impossibilidade de entrega e permanecendo a carta durante oito dias à sua disposição em estabelecimento postal devidamente identificado (n.º 5 do artigo 236.º CPC).

É, aliás, o que resulta do preâmbulo do DL 38/2003, de 8/3, que aditou o artigo 237.º-A do CPC, quando aí expressamente se refere que "*Aproveita-se a nova figura do solicitador de execução para lhe atribuir a citação pessoal do réu na acção declarativa, simultaneamente se fazendo cessar a modalidade da citação postal simples*. *Mantém-se a regra da primeira tentativa de citação se fazer por via postal, mas sempre registada*. *Caso tal tentativa se frustre, a citação é feita por agente de execução através de contacto directo com o citando*". No caso em apreço, e conforme consta do probatório, está-se perante situação em que foram remetidas duas cartas registadas com aviso de recepção ao oponente para citação da reversão da dívida exequenda em causa nestes autos, as quais foram devolvidas simplesmente com a menção de não reclamadas.

Ou seja, as cartas enviadas não foram entregues ao seu destinatário, nem a terceiro, nos termos dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 236.º CPC, nem ele as reclamou.

Pelo que a única via de efectuar a sua citação seria a de contacto directo com o citando, uma vez que não é aqui aplicável o regime do depósito previsto no artigo 237.º-A do CPC, o qual, como vimos, é só aplicável nos casos especiais de obrigações emergentes de contratos em que tenha sido convencionado o domicílio.

Como tal não sucedeu, a citação pessoal não se pode, pois, considerar efectuada na data constante da sentença recorrida.

E, assim sendo, a oposição deduzida não pode ser julgada intempestiva.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que, julgando tempestiva a oposição deduzida, conheça dos fundamentos invocados.

Sem custas.

Lisboa 27 de Fevereiro de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

ERC – Entidade Reguladora da Comunicação Social. Representação pela Fazenda Pública nos processos judiciais tributários.

Sumário:

Nos processos judiciais tributários, a Fazenda Pública não representa, enquanto credor tributário, a ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social, sempre que esta tenha constituído mandatário para a representar em juízo, uma vez que dispõe dessa possibilidade legal, de harmonia com o disposto nos artºs 24º, n.º 2, alínea f) e 31º, n.º 2 dos seus Estatutos e 13º do Decreto-Lei n.º 103/06 de 7/6/06, que aprovou o seu regime de taxas.

Processo n.º 907/07-30.
Recorrente: ERC – Entidade Reguladora da Comunicação Social.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que lhe negou competência, atribuindo-a à Fazenda Pública, para contestar a impugnação judicial que Jacques da Conceição Rodrigues e Impala Editores deduziram conta o acto de liquidação da taxa de regulação e supervisão, referente ao ano de 2006, ordenando, em consequência, que o articulado fosse desentranhado dos autos, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª O art. 15º do C.P.P.T. consagra uma regra geral para a representação judiciária da administração tributária nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

2ª O n.º 3 do art. 15º do C.P.P.T. permite ao credor tributário designar um mandatário judicial, prescindindo assim da representação da Fazenda Pública;

3ª A ERC, enquanto credor tributário, dispõe da possibilidade legal de constituir mandatários para a representar em juízo, de acordo com o preceituado na alínea f) do n.º 2 do art. 24º, na alínea f) do n.º 2 do art. 26º e n.º 2 do art. 31 dos respectivos Estatutos, assim como *ex vi* do preceituado no art. 13º do Regime das Taxas da ERC;

4ª É inquestionável que a contestação apresentada nos presentes autos respeita integralmente a lei;

5ª O douto despacho de fls. 91, por ser ilegal, deverá ser revogado, mantendo-se em consequência a contestação legalmente apresentada pela ERC;

6ª O presente recurso deverá subir imediatamente e em separado, visto que a apreciação da questão ora controvertida é fundamental para a boa decisão da lide;

7ª Caso assim não se entenda, estar-se-á a restringir, de forma inadmissível, o direito constitucional à tutela jurisdicional efectiva, consagrado no n.º 4 do art. 268º da Constituição da República.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto do presente recurso consiste em saber se a Fazenda Pública é competente para, nos processos judiciais tributários, representar a ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social.

No despacho recorrido, o Mmº Juiz "a quo" entendeu que é à Fazenda Pública que cabe essa competência, uma vez que, junto dos tribunais tributários, lhe compete representar quaisquer entidades públicas, nos termos do disposto no artº 15º, n.º 1 do CPPT.

Em sentido contrário se pronuncia a recorrente, uma vez que, enquanto credor tributário, dispõe da possibilidade legal de constituir mandatários para a representar em juízo, de acordo com o preceituado na alínea f) do n.º 2 do art. 24º, na alínea f) do n.º 2 do art. 26º e n.º 2 do art. 31º dos respectivos Estatutos, assim como *ex vi* do preceituado no art. 13º do Regime das Taxas da ERC.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Dispõe o artº 15º, n.º 1, alínea a) do CPPT que "compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários…a) representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial e no processo de execução fiscal".

E no seu n.º 3 estabelece que "quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar".

Daqui resulta que, no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, a representação, nos tribunais tributários, de entidade pública pela Fazenda Pública só ocorre nos "termos da lei"

E a este propósito, em anotação a esta norma legal, escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, ed. 2006, Vol. I, pág. 195, que "de qualquer forma, a representação pela Fazenda Pública de entidades não enquadráveis no conceito de administração tributária, é feita "nos termos da lei", pelo que só poderá ocorrer se alguma lei a estabelecer, de forma genérica e especial.

Assim, quando estiver em causa a cobrança através de processo de execução fiscal de uma dívida não tributária de que é credora uma entidade pública…na falta de norma que atribua ao representante da Fazenda Pública competência para a sua representação processual, ela caberá ao órgão que tiver poderes para a representar em juízo, através de mandatário judicial".

Ora, no caso em apreço, dúvidas não há de que a recorrente é uma entidade pública. Na verdade, é o que resulta do artº 1º n.º 2 da Lei n.º 53/05 de 8/11, que aprovou os estatutos da recorrente, que estipula que "a ERC é uma pessoa colectiva de direito público, com natureza de entidade administrativa independente, que visa assegurar as funções que lhe foram constitucionalmente atribuídas, definindo com independência a orientação das suas actividades, sem sujeição a quaisquer directrizes ou orientações por parte do poder político".

Sendo assim e em primeira linha, a sua representação em juízo tributário só caberia à Fazenda Pública desde que houvesse uma lei - "nos termos da lei" – que tal dispusesse, de forma genérica e especial.

Ora, não é isso que acontece no caso dos autos. Pelo contrário.

Na verdade, dispõe o artº 24º, n.º 2, alínea f) do seu Estatuto que "compete ao conselho regulador no exercício das suas funções de definição e condução da actividade da ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social, constituir mandatários e designar representantes da ERC junto de outras entidades".

E o seu artº 31º, n.º 2 estabelece que "a representação judiciária da ERC pode ser conferida a advogados, por deliberação do conselho regulador".

Sendo assim, é patente que a representação da ERC, nos processos judiciais tributários, não cabe à Fazenda Pública, podendo ser conferida a advogado, por deliberação do conselho regulador, como acontece no caso dos autos (vide fls. 68).

4 – É certo que, em matéria de representação judiciária, se estabelece no artº 13º do Decreto-Lei n.º 103/06 de 7/6, que fixa o regime de taxas da ERC, que "nas matérias tributárias geradas no domínio dos poderes de regulação e supervisão das actividades da comunicação social, o presidente do conselho regulador da ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social, que pode fazer-se substituir por qualquer outro membro do mesmo órgão ou por advogado mandatado pelo conselho regulador, representa a Fazenda Pública na Secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo e nas secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos, ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 26.º dos Estatutos da ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro", sendo que não existe norma de idêntico conteúdo nos preditos estatutos.

Todavia, tal não referência, em concreto, só pode significar uma remissão implícita para as normas, em geral, existentes nos referidos estatutos, de modo nenhum sendo sufragável o entendimento de que o citado diploma legal deixava à Fazenda Pública a representação da recorrente na 1ª instância, o que só acontecerá se o conselho regulador não tiver constituído mandatário ou designado representante.

Com efeito e por um lado, não faria sentido que o presidente do conselho regulador da ERC por si ou fazendo-se substituir por qualquer outro membro do mesmo órgão ou por advogado mandatado pelo referido conselho pudesse representar a recorrente junto dos tribunais superiores e o mesmo não acontecesse na 1ª instância, sendo certo que, como vimos, ao conselho regulador são conferidos estatutariamente poderes para constituir mandatários e designar representantes da ERC junto de outras entidades.

Por outro, a não ser assim, daí graves prejuízos adviriam para a recorrente, já que, nas instâncias superiores, o seu presidente podia ser confrontado com posições da Fazenda Pública assumidas durante uma fase decisiva do processo judicial na 1ª instância, que podiam não merecer o seu assentimento.

Por último, é patente que o predito artº 13º está em perfeita sintonia com o disposto no artº 24º, n.º 2, alínea f) dos estatutos, já que, embora naquele preceito legal se exija a representação pessoal do presidente, nem por isso e tal como acontece neste último, fica impossibilitado de se poder fazer substituir por advogado mandatado pelo conselho regulador.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, devendo os autos baixar à primeira instância para que prossigam os seus termos, se outra razão a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Inspecção tributária. Inconstitucionalidade. Prazo de Caducidade de Liquidação.

Sumário:

I — Não sendo aplicável ao caso, em razão do tempo, o regime do n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária (LGT), aditado pela lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e revogado pela lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o prazo geral de caducidade do direito à liquidação, fixado em 4 anos pelo n.º 1 do mesmo artigo da LGT, não é encurtado por o contribuinte ser objecto de uma acção de fiscalização externa.

II — Os procedimentos inspectivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.

III — Não apontando o impugnante nenhum vício à liquidação, e limitando-se a invocar o excesso de duração do procedimento inspectivo, é de manter a liquidação, por não enfermar de vício invalidante.

Processo n.º 955/07-30.
Recorrente: CVT - Construções Civis, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **CVT - CONSTRUÇÕES CIVIS, LDA**., com sede na Cova da Piedade, Almada, recorre da sentença de 8 de Fevereiro de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 2002.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

A recorrente foi alvo de uma inspecção tributária externa, levado a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária afectos à Direcção de Finanças de Setúbal, em sede de IRC e IVA de 2000, 2001 e 2002.

b)

No decorrer da inspecção tributária, foram emitidas as ordens de serviço n.º 40381 e 40382 para extensão da mesma, com início em 18-11-2003 e termo em 29/10/2004.

c)

A notificação para início do procedimento de inspecção consumada com a recepção da carta-aviso, definia a extensão da acção ao ano de 2002, classificando o âmbito do procedimento para efeitos do artigo 14.º do RCPIT, como parcial.

d)

A referida ordem de serviço n.º 40382, emitida para o ano de 2002, foi objecto de duas prorrogações de prazo, nos termos do artigo 36.º do RCPIT.

e)

A matéria objecto do recurso é exclusivamente de direito, pelo que é competente para decidir, o Supremo Tribunal Administrativo.

f)

A douta sentença recorrida não tomou posição sobre questões que devia conhecer suscitadas pela parte, nem decidiu explicitamente que não podia delas tomar conhecimento, pelo que é nula por omissão de pronúncia prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

g)

De facto, na causa de pedir arguiu-se a violação das disposições articuladas dos artigos 77.º n.º 6 da LGT e 36.º n.º 1 do CPPT e o inerente vício de violação de lei daí derivado, mas a sentença omitiu o dever de pronúncia sobre essas questões, em afronta aos artigos 660.º n.º 2, 713.º n.º 2 do CPC e 125.º do CPPT.

h)

O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar do seu início (art. 36.º, n.º 2 do RCPIT).

i)

Nos termos do n.º 3 da mesma disposição legal, antes da alteração imposta pela Lei 50/2005, de 30 de Agosto, o prazo de inspecção podia ser prorrogado no caso de procedimento geral ou polivalente.

j)

O procedimento inspectivo que originou a liquidação na base da douta sentença ora em crise, versou apenas sobre alguns tributos, IRC e IVA e foi expressamente qualificado como parcial, pelo que não restam dúvidas de que a lei não admitia a sua prorrogação.

k)

Entendimento este preconizado por Martins Alfaro, in RCPIT Comentado e Anotado, de 2003, da Áreas Editora.

l)

Nos termos do princípio da legalidade, o acto administrativo tem que ser em tudo conforme com a lei, sob pena de ilegalidade. A necessidade de rigorosa subordinação à lei é a primeira das características essenciais do acto administrativo

m)

A regra é a de que a Administração actua subordinada à lei e ao Direito (Vide, entre outros art. 266.º, n.º 2 da CRP, art. 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), art.8.º, n.º 2, al) a) da LGT).

n)

A ordem de serviço emitida para o ano de 2002, foi objecto de duas prorrogações de prazo, nos termos do artigo 36º do RCPIT, o que a lei não permitia, pelo que as prorrogações traduziram a prática de actos ilegais.

o)

A liquidação na base da sentença ora em crise, foi efectuada na sequência de uma acção inspectiva prorrogada de forma ilegal.

p)

Apenas agindo de forma ilegal, a Administração Fiscal finalizou o procedimento inspectivo, motivo pelo qual, estando a actuação daquela sujeita ao princípio da legalidade estrita, desde logo, não pode prevalecer a liquidação por resultar de uma inspecção ilegalmente efectuada.

q)

Assim, todo o procedimento inspectivo deve ser anulado e declarado nulo o acto de liquidação, nos termos da alínea i) do n.º 2 do art. 133º, alínea 1) do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

r)

O DL n.º 413/98, de 13 de Dezembro, diploma que aprovou o RCPIT, visa a consagração de garantias de proporcionalidade.

s)

O que faz no cumprimento do principio constitucional da proporcionalidade, consagrado entre outras normas legais, no art. 266.º, n.º 2 da CRP, art. 15.º do CPA, 55.º da LGT e 46.º do CPPT.

t)

O Princípio da necessidade, manifestação do princípio da proporcionalidade, obriga a que de entre os meios adequados à prossecução do interesse público, deva ser escolhido aquele que menos sacrifício represente para os particulares, porquanto só esta via é necessária.

u)

A realização de acções de demasiado prolongadas viola o princípio da necessidade. As exigências desmesuradas ao contribuinte violam o princípio da proporcionalidade.

v)

A Administração Fiscal encontra-se vinculada ao princípio da imparcialidade, consagrado no art. 266.º da CRP, art. 6.º do CPA e 55.º da LGT, princípio que se manifesta desde logo, no sentido de imparcialidade na aplicação do principio da proporcionalidade.

w)

Quando da colisão entre o interesse público e o interesse particular, a Administração Fiscal não pode impor aos particulares mais do que o mínimo de sacrifício.

x)

A limitação no tempo, da possibilidade do recurso pela Administração Fiscal aos meios colocados à sua disposição, designadamente o prazo de inspecção, constitui uma garantia dos contribuintes.

y)

Considerar que o prazo de inspecção se pode prolongar indefinidamente, até à data de caducidade do direito à liquidação, viola uma garantia dos contribuintes, atentando frontalmente contra os princípios da proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, constitucionalmente consagrados.

z)

Para além de que, torna totalmente inúteis os prazos de inspecção, bem como as condições em que podiam os mesmos serem prorrogados, o que equivale a presumir que o legislador foi distraído e atenta frontalmente com o disposto no art. 9.º, n.º 3 do Código Civil (CC).

aa)

Mais, tal entendimento atenta contra o disposto no n.º 3 do art. 63.º da LGT, preceito que no cumprimento do imperativo da proporcionalidade, definiu os casos restritos em que pode ser efectuado mais do que um procedimento inspectivo, relativo ao mesmo período.

bb)

O legislador da LGT pretendeu impedir que fossem efectuadas, em regra, várias fiscalizações ao mesmo sujeito passivo relativas ao mesmo período, seria deixar entrar pela janela aquilo a que o legislador fechou a porta.

cc)

A interpretação conjugada dos arts. 14.º e 36.º, n.ºs 1, 2, e 3, do RCPIT, na redacção anterior à Lei 50/2005, de 30 de Agosto e 46.º, n.º 1 da LGT, segundo a qual, os prazos definidos na lei para a inspecção apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade, é inconstitucional por violação do art. 266.º, n.º 2 da CRP.

dd)

Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes (art. 63º, n.º 1 da LGT).

ee)

O prazo de inspecção é de seis meses (art. 32.º, n.º 2 do RCPIT).

ff)

Quando, por força da lei ou por vontade das partes, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição (art. 298º, n.º 2 do Código Civil CC).

gg)

Efectivamente o art. 36.º, n.º 2 do RCPIT estabelece um prazo para a sua conclusão, prazo este, que é de caducidade, e não se suspende (art. 53º, n.º 2 do RCPIT).

hh)

A "ratio" do instituto da caducidade assenta em razões objectivas de segurança jurídica, (neste sentido o recente Acórdão do STA n.º 1456 de 06/02/07).

ii)

O prazo para a conclusão da inspecção foi ultrapassado, pelo que a mesma já caducara, por terem decorrido mais de seis meses após o inicio do procedimento inspectivo, não havendo possibilidade de prorrogação de prazo.

jj)

De acordo com o princípio da legalidade, o direito de liquidar os impostos caducava no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a conclusão da acção inspectiva.

kk)

O preceito do n.º 2 do artigo 36.º visou conferir ao prazo de conclusão do procedimento de inspecção eficácia peremptória, e não meramente interna e disciplinar.

ll)

A caducidade funciona como garantia e limite de reapreciação da obrigação abstracta resultante da prática do acto tributário.

mm)

Em matéria de incidência e garantias vigora o princípio constitucional da legalidade e os respectivos corolários da tipicidade fechada e do exclusivismo.

nn)

A criação de impostos está disciplinada na Lei Fundamental nos normativos da CRP contidos na alínea i) do n.º 1 do artigo 168º na sua conformidade com o artigo 106.º, nºs. 2 e 3.

oo)

Vigora um princípio de "numerus clausus" em matéria de impostos que tem ainda como decorrência a completa descrição nos tipos legais dos elementos necessários à determinação do montante da prestação devida e das garantias dos contribuintes.

pp)

Enquanto garantia, a caducidade do direito à liquidação terá de subordinar-se a limites temporais precisos quer quanto à preclusão interna quer quanto à preclusão externa.

qq)

Daí a relevância do decurso do tempo decorrido depois da prática do acto tributário em que a caducidade se fundamenta em razões de segurança jurídica e de paz social, de certeza dos direitos e das relações jurídicas, de paz familiar e interesse da brevidade das relações jurídicas.

rr)

Tendo caducado o prazo para a conclusão da inspecção, todos os actos resultantes da referida acção inspectiva são ilegais, por vício de viciação de lei, e em consequência, também pelo exposto, deve ser anulada a liquidação na base da sentença recorrida.

Termos em que, atentos os factos e fundamentos expedidos, nos melhores de direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, revogada a douta sentença do Tribunal "a quo" e, em consequência, anulada a liquidação efectuada pelos serviços em sede de IRC do ano de 2002 e respectivos juros compensatórios com todas as consequências legais daí advindas».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz proferiu despacho em que não reconheceu ter incorrido nulidade que a recorrente imputa à sentença.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«(...)

1. Nulidade da sentença (conclusões f) e g)

O entendimento sustentado na petição de impugnação judicial (arts. 31º/37º) segundo o qual a inspecção nunca esteve suspensa porque o sujeito passivo foi notificado das prorrogações do prazo da inspecção mas não da própria suspensão constitui mero argumento, invocado para solução favorável à impugnante da questão decidenda substancial, correctamente equacionada e apreciada na sentença: ilegalidade derivada da liquidação do IRC incluído no âmbito da inspecção, em consequência do prolongamento da acção de inspecção para além do prazo legal.

Neste contexto não se verifica a arguida nulidade da sentença por omissão de pronúncia (art.125ºnº1CPPT)

2. Independentemente da apreciação do âmbito do procedimento de inspecção (geral ou parcial art. 14º n.º 1 RCPIT) e da legalidade das prorrogações do prazo da inspecção (art.36º nºs 2/3 RCPIT):

- o prolongamento do prazo legal da inspecção repercute-se na cessação da suspensão do prazo de caducidade da liquidação dos tributos incluídos no âmbito da inspecção e não na ilegalidade do acto tributário (cf. acórdão STA 29.11.2006 processo n.º 695/06).

- o diferente regime constante do art. 45º n.º 5 LGT (redacção da lei n.º 15/2001, 5 Junho), estabelecendo um prazo de caducidade de seis meses após o termo do prazo fixado para a conclusão das inspecção, foi revogado pela Lei n.º 32-B/2002, 30 Dezembro (OGE 2003), sendo inaplicável ao caso *sub judicio* na medida em que o procedimento de inspecção se iniciou já na vigência do diploma revogatório, em consonância com o princípio geral da aplicação das leis no tempo (art. 12º n.º 1 1º segmento CCivil)

3. Inconstitucionalidade (conclusões r/cc)

A recorrente sustenta que a interpretação conjugada dos arts. 14º e 36º nºs 1, 2 e 3 RCPIT e 46º n.º 1 LGT, segundo a qual os prazos definidos na lei para a inspecção apenas relevam no âmbito da caducidade da liquidação é inconstitucional, por violação do art. 266º no 2 CRP (maxime princípio da proporcionalidade).

Porém, a cessação da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação do seu início, é consequência jurídica adequada à violação daquele prazo (art. 46º n.º 1 LGT)

Desproporcionadamente gravoso para a prossecução do interesse público na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades, a cargo da administração tributária, seria a consequência jurídica da ilegalidade do acto de liquidação dos tributos incluídos no

âmbito da inspecção, por violação daquele prazo, ainda que praticado com observância dos prazos gerais de caducidade (art. 45º nºs 1/2 LGT) e das normas de incidência subjectiva e objectiva e de determinação da matéria tributável (observância não questionada pela recorrente no caso concreto)

Neste contexto não viola o princípio da proporcionalidade a interpretação supra enunciada da norma constante do art. 46º n.º 1 LGT.

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem assente a seguinte factualidade:

«A)

A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção em sede de IRC e IVA aos exercícios de 2000, 2001 e 2002 (cfr. documento a fls 12 do processo administrativo).

B)

A acção de inspecção teve por base a ordem de serviço n.º 36.865 referente ao exercício de 2000, com início em 05/11/2003 e termo em 29/10/2004 (cfr. documento a fls 15 do processo administrativo).

C)

No decorrer da acção de inspecção mencionada em A) foi emitida a ordem de serviço n.º 40.381 e 40.382 para extensão da mesma, com início em 18/11/2003 e termo em 29/10/2004 (cfr. documento a fls 15 do processo administrativo).

D)

A impugnante encontra-se enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, sendo tributada pela actividade de "Construção e Engenharia Civil" (cfr. documento a fls 16 do processo administrativo).

E)

No âmbito da acção de inspecção os serviços de inspecção, relativamente ao exercício de 2002, concluíram que o valor de venda de lotes de terreno que constava das escrituras de compra e venda não correspondia ao preço efectivamente pago pelos adquirentes, pelo que foi proposta a avaliação indirecta com recurso a métodos indirectos considerando que (cfr. relatório de inspecção a fls 12 e ss do processo administrativo, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais):

a. No ano de 2002 a actividade da impugnante desenvolveu-se no loteamento e venda de terrenos na urbanização denominada "Quinta da Amizade", sita em Setúbal;

b. Da análise das vendas constatou-se que foram registadas pelo valor constantes das escrituras que não se encontravam na sua totalidade arquivadas na contabilidade;

c. A impugnante não apresentou as escrituras em falta, meios de pagamento e declarou que não celebravam contratos promessa de compra e venda;

d. Apurou-se a celebração de alguns contratos promessas;

e. Verificou-se com base nos valores que serviram de base às comissões facturadas pela agência imobiliária interveniente nas vendas, diferenças entre os valores declarados nas escrituras e os preços de transacção.

F)

A proposta a avaliação indirecta com recurso a métodos indirectos foi objecto de despacho de concordância do Director de Finanças adjunto, datado de 17/11/2004, que determinou a fixação do lucro tributável através de avaliação indirecta, nos termos da alínea b) do art. 87.º da Lei Geral Tributária, para o exercício de 2002, no montante de € 791.581,94 (cfr. relatório de inspecção a fls 12 e ss do processo administrativo).

G)

Na sequência do despacho mencionado na alínea anterior, em 25/05/2005 foi emitida a nota de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2002, no montante de € 169.544,92, acrescido de € 12.191,80 euros de juros compensatórios, no montante total de € 181.736,72 (cfr. documento a fls 5 do processo de administrativo).

H

A liquidação mencionada na alínea anterior tem por data limite de pagamento voluntário o dia 06/07/2005 (cfr. documento a fls 5 do processo de administrativo).

I)

Em 28/09/2005 a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. documento a fls 2 e ss do processo administrativo).

J)

A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária, datado de 25/10/2005, no uso de poderes delegados pelo Director de Finanças de Setúbal (cfr. documento a fls 46 do processo administrativo).

K)

O despacho mencionado na alínea anterior foi remetido à impugnante por carta registada recebida em 03/11/2005 (cfr. documento a fls 47 do processo administrativo).

L)

Em 29/11/2005 a impugnante apresentou recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças do despacho que indeferiu a reclamação graciosa, suscitando a ilegalidade da liquidação mencionada em G) (cfr. documento a fls 50 e ss do processo administrativo, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

M)

No recurso hierárquico mencionado na alínea anterior não foi proferida decisão (cfr. processo administrativo).

N)

A impugnação foi apresentada em 26/04/2006 (cfr. fls 1 dos autos)».

3.1. Duas questões coloca a recorrente no presente recurso.

A primeira respeita a um vício formal da sentença, que teria deixado de apreciar questão colocada ao Tribunal, assim incorrendo em nulidade por omissão de pronúncia.

A segunda concerne ao mérito da mesma sentença, incursa em erro de julgamento ao não considerar que da ilegal prorrogação da acção inspectiva de que foi alvo resulta a anulação do procedimento inspectivo e a declaração de nulidade do acto de liquidação impugnado, que àquele procedimento se seguiu.

3.2. A alegada nulidade da sentença por omissão de pronúncia não ocorre, como nota o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

A ineficácia alegada pela impugnante na petição inicial, por lhe não ter sido validamente notificada qualquer alteração do âmbito do procedimento inspectivo, ou a sua suspensão, era, no contexto da impugnação, um mero argumento, aliás, residual, que não uma questão cuja resolução se impusesse ao Tribunal.

É ver o que então escreveu a agora recorrente: «(...) caso a AF pretendesse alterar o âmbito do procedimento inspectivo (...)»; «Mas ainda que assim não entendesse, nunca a inspecção esteve suspensa, porquanto, a impugnante foi notificada das prorrogações pretendidas e não da suspensão»; «Pelo que, ainda que tivesse existido suspensão, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe, sempre seria ineficaz em relação à ora impugnante, por não lhe ter sido notificada».

Ou seja, a impugnante refuta, antecipadamente, que tenha havido suspensão da inspecção, afirmando que, ainda que tal tivesse acontecido, seria ineficaz relativamente a si.

Trata-se, assim, de um mero argumento, para a hipótese de o Tribunal vir a entender que houvera suspensão da acção inspectiva. Mas, como o Tribunal não vislumbrou tal suspensão, não tinha, obviamente, que dizer da sua eficácia relativamente à impugnante.

À verdadeira questão colocada pela impugnante — que tinha a ver com os reflexos, na liquidação, do excesso de duração do procedimento inspectivo —, respondeu a sentença dizendo que «a ultrapassagem do prazo de seis meses previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPIT para o procedimento de inspecção, não tem qualquer efeitos na validade dos actos tributários que sejam praticados com base nas conclusões do relatório de inspecção, pelo que o acto de liquidação impugnado não padece de qualquer ilegalidade».

Ora, ainda que as decisões judiciais devam resolver todas as questões suscitadas pelas partes, como resulta do disposto nos artigos 660º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil (CPC) e, no âmbito do contencioso Tributário, 123º e 125º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), já tal obrigação não existe relativamente às considerações, razões ou argumentos por elas aduzidos em defesa do sentido em que pretendem ver decididas tais questões: «o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão» (José ALBERTO DOS REIS, CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, volume V, pág. 143).

A obrigação de pronúncia não existe, também, relativamente a questões que as partes colocam só para o caso de o Tribunal vir a optar por um entendimento («ainda que tivesse existido suspensão, o que apenas por mera cautela de patrocínio se concebe»), antecipando a sua posição: se o Tribunal não escolhe esse caminho, ou porque não constata os factos que a ele poderiam conduzir, ou porque adopta outra solução de direito, a questão, ainda que questão seja, queda-se num campo meramente hipotético, e não tem que ser objecto de pronúncia.

3.3. Quanto à questão de fundo, está fixado, em sede factual,

- que a recorrente foi sujeita a uma inspecção atinente a IRC e IVA de 2000, com início em 5 de Novembro de 2003 e termo em 29 de Outubro de 2004 (alíneas A) e B) dos factos provados), e que, no decorrer dela, foi emitida ordem de Serviço «para extensão da mesma [aos exercícios de 2001 e 2002], com início em 18/11/2003 e termo em 29/10/2004» (alínea C);.

- que a inspecção foi concluída antes de 17 de Novembro de 2004 (alínea F) da matéria de facto);

- que, na sequência, foi, em 25 de Maio de 2005, efectuada a liquidação de IRC impugnada, tomando por base um lucro tributável atingido por métodos indirectos, terminando o prazo para pagamento voluntário do imposto em 6 de Julho de 2005 (alíneas F), G) e H).

A discordância da recorrente com a sentença assenta em que a inspecção durou mais do que os seis meses previstos na lei, sendo ilegais as prorrogações de que foi objecto. Assim, o procedimento inspectivo é anulável, e nulo o acto de liquidação que dele resultou.

A sentença, ao invés, decidiu que o excesso de procedimento «(não tem qualquer efeito sobre a validade da liquidação». Para isso, afastou a «aplicação ao caso dos autos» do n.º 5 do artigo 45º da LGT, «eliminado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12». Porque, reconheceu, «o n.º 5 do art.º 45.º da LGT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, apontava para outra solução, já que estabelecia um limite ao próprio prazo de caducidade».

A sentença aparenta acompanhar, deste modo, a jurisprudência deste Tribunal, consubstanciada em acórdão de 29 de Novembro de 2006, no processo n.º 695/06, que, aliás, cita, como faz o Exmº. Procurador-Geral Adjunto. Aí se entendeu que «(...) o prazo de inspecção é contínuo, devendo esta ser concluída no prazo de 6 meses, com as excepções previstas no nº3 deste artigo [46º da LGT].

E que consequência para a violação de tal prazo?

O citado artigo 46º, n.º 1 da LGT diz-nos qual a consequência: o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início.

É esta a consequência. E mais nenhuma. O legislador pretende que o prazo de inspecção não seja ultrapassado. E, se for ultrapassado, há uma consequência para a administração fiscal. Tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão».

Mas acrescentou-se, no citado aresto:

«É certo que o n.º 5 do artº 45º da LGT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5/6, podia conduzir a uma solução eventualmente diferente, exigindo ao menos que se olhasse a questão numa outra perspectiva.

Dispunha o citado normativo:

"Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1".

Porém, esta norma foi eliminada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, pelo que não tem aplicação à hipótese dos autos».

3.4. Como se viu, a sentença partiu de que era inaplicável ao caso a norma do n.º 5 do artigo 45º da LGT, concedendo que outra seria a solução se essa norma regesse a situação.

Quanto a este ponto, a sentença merece concordância.

O n.º 5 do artigo 45º da LGT dispunha sobre o efeito da ultrapassagem o prazo para conclusão da inspecção, cominando-a com a caducidade do direito à liquidação.

Assim, de acordo com o nº2 do artigo 12º do Código Civil, só seria aplicável se aquele prazo fosse excedido durante a sua vigência: o facto cujos efeitos a lei estabelece é o excesso do prazo, e esses efeitos são os ditados pela lei vigente aquando da eclosão do facto, ou seja, quando o prazo é ultrapassado.

Mas o prazo não foi excedido no domínio do falado n.º 5, posto que, de acordo com a factualidade fixada — e ainda que se não tenha estabelecido em que momento foi comunicado à recorrente o início da acção inspectiva —, o seu início foi em 18 de Novembro de 2003, quando já o n.º 5 do artigo 45º da LGT há muito (Janeiro de 2003) cessara vigência.

Consequentemente, este nº5 não tem aqui aplicação, como, de resto, a recorrente implicitamente aceita, ao não questionar a sentença, no tocante a este segmento.

3.5. O direito à liquidação de impostos caduca, em regra, nos periódicos, com o decurso de 4 anos após o termo daquele em que ocorreu o facto tributário. É o que resulta do disposto no artigo 45º nºs.1e 4 da LGT.

Sendo o imposto ora em causa o IRC relativo ao exercício do ano de 2002, o direito a liquidá-lo ocorreria, se nada mais houvesse a considerar, em 1 de Janeiro de 2007.

A liquidação teve lugar em 25 de Maio de 2005. E, ainda que na sentença se não tenha fixado a data da respectiva notificação, é seguro que ela ocorreu antes de 6 de Julho de 2005, data que na decisão impugnada se estabeleceu como limite para o pagamento voluntário.

Assim, e se nada mais relevasse, quando a liquidação foi notificada à recorrente estava longe de caducar o direito respectivo.

3.6. Defende a recorrente que também o direito à inspecção caduca, pois é de caducidade, por força do disposto no artigo 298º n.º 2 do Código Civil, o prazo para o efeito fixado na lei.

Pode, efectivamente, defender-se que o artigo 36º n.º 1 do RCPIT, ao dispor que o procedimento de inspecção só pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação, estabelece um prazo de caducidade para o exercício do direito à inspecção.

É, porém, certo que o artigo 298º no 2 do Código Civil não visa a prática de actos judiciais ou procedimentais, mas o exercício de direitos atribuídos pela ordem jurídica, cujo titular é livre de os usar ou não, o que não acontece com o Estado que, estando obrigado a cobrar impostos, obrigado está, também, a adoptar os procedimentos necessários ao apuramento da realidade material em que assenta a tributação. Conforme é referido na letra do artigo, ele refere-se aos direitos que a lei não considere indisponíveis. Assim, o prazo de que a Administração dispõe para proceder a inspecções externas não estaria sujeito a caducidade. Mas também é verdade que o direito à liquidação, sendo indisponível, nem por isso deixa de estar submetido a um prazo de caducidade.

Acontece que, no caso, o procedimento inspectivo iniciou-se dentro do prazo a que se refere o artigo 36º n.º 1 do RCPIT, assim escapando à alegada caducidade.

3.7. Nos termos do artigo 46º, n.º 1, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação da ordem de serviço no início da acção de inspecção externa.

Já se viu que é desconhecida a data dessa notificação, mas infere-se ser anterior a 18 de Novembro de 2003, pois é de supor que o anúncio da acção inspectiva ao sujeito visado tenha antecedido o seu começo, como, aliás, é imposição legal.

Porém, ainda de acordo com a mesma norma, o efeito interruptivo do prazo de caducidade cessa se a inspecção se prolongar para além do prazo legal.

Não sabemos, também, qual o prazo legal para terminar a inspecção: nos termos do artigo 36º n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT) aprovado pelo decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, o procedimento deve ser concluído dentro de seis meses após a notificação exigida pelo artigo 49º n.º 1 do diploma. E a data dessa notificação não foi apurada.

Ignora-se, deste modo, se o efeito interruptivo chegou a cessar.

Mas, independentemente do efeito interruptivo do prazo de caducidade, coincidente com a notificação do início da acção inspectiva; e da eventual cessação desse efeito, em resultado do alegado prolongamento indevido daquela acção — independentemente de tudo isso, o certo é que nunca, em 6 de Julho de 2005, estava esgotado o prazo de caducidade do direito à liquidação.

É que do regime dos artigos 45º e 46º da LGT, na sua actual redacção, em caso algum resulta que da inspecção resulte o encurtamento do prazo geral de caducidade de quatro anos previsto no n.º 1 daquela primeira norma.

Essa redução do prazo só poderia ocorrer em resultado da aplicação do n.º 5 do dito artigo 45º; mas, como se viu, esta norma não rege o presente caso.

Assim, mesmo sem conhecermos outros factos, além dos já apontados, alegados pela recorrente e não atendidos na sentença, designadamente, que o âmbito da inspecção foi definido pela própria Administração Fiscal como parcial, e que houve duas prorrogações do prazo para conclusão da inspecção, mesmo sem isso, podemos concluir com segurança que não caducou o direito à liquidação.

3.8. Aponta, por último, a recorrente, a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da necessidade, da imparcialidade, e do *numerus clausus* em matéria de impostos.

Aquilo contra o que reagiu a agora recorrente, através do presente processo, foi o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 2002.

O êxito da impugnação, ou seja, a anulação desse acto, depende da verificação judicial de que ele enferma dos vícios invocados pela impugnante, ou de outros que o juiz deva conhecer por dever de ofício.

Já se viu que o acto de liquidação não foi praticado depois de passado o respectivo prazo de caducidade. E outro vício próprio do dito acto não aponta a impugnante/recorrente.

O vício que alega — e se consubstancia em a inspecção ter demorado mais do que o tempo legal — é próprio do procedimento inspectivo, e não se comunica ao de liquidação.

Como se viu, fora do campo de aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT, do excesso do prazo de inspecção não resulta o encurtamento do prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o prazo é meramente ordenador ou disciplinador.

O procedimento inspectivo é distinto do de liquidação, ainda que, como estatui o artigo 11º do RCPIT, sob a epígrafe «impugnabilidade dos actos», tenha «um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários».

Deste modo, e em resultado do carácter meramente preparatório ou acessório atribuído ao procedimento de inspecção, a regra é que as ilegalidades nele cometidas se projectam na liquidação, acto definidor da situação tributária do sujeito passivo. Mas são imediatamente impugnáveis os actos lesivos praticados no procedimento inspectivo, como será o caso daquele que, ilegalmente, determina o prolongamento da inspecção, porventura ofendendo, como é tese da recorrente, os princípios constitucionais da legalidade (ao prorrogar o prazo para a sua conclusão para além do que lhe permitia a lei), da proporcionalidade e da necessidade (ao causar transtornos - em todo o caso, não concretizados - superiores aos que a realização do direito à tributação implicava), e da «imparcialidade na aplicação do princípio da proporcionalidade», bem como a garantia da recorrente a um procedimento inspectivo confinado aos limites temporais fixados na lei.

De todo o modo, o excesso do prazo da inspecção não tem, no caso, nenhum relevo invalidante quanto à liquidação, já que a impugnante se não queixa de ter havido violação daqueles princípios e garantias quando a Administração constatou que os elementos da sua escrita ocultavam a realidade dos seus negócios, impossível de atingir através de tais elementos, e por isso se viu na necessidade de se socorrer de métodos indirectos; nem quando a Administração fixou, por essa via, o seu lucro tributável; nem quando, por fim, lhe fixou o montante de imposto devido, isto é, a medida do esforço para as despesas da comunidade correspondente aos ganhos que a sua contabilidade não revelava.

E, assim, o excesso do prazo ordenador fixado na lei não é vício que inquine a liquidação.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

A recorrente suportará as custas, fixando-se em 1/6 (um sexto) a procuradoria.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Objecto. Falta de ataque à decisão recorrida.

Sumário:

I — Os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas e daí que o seu objecto sejam os vícios e os erros de julgamento que o recorrente lhes atribua.

II — Daí que se torne imprescindível que o recorrente na sua alegação de recurso desenvolva um ataque pertinente e eficaz aos elementos do silogismo judiciário em que se apoiou a decisão recorrida.

III — Não tendo o recorrente procurado demonstrar o desacerto do julgado, com indicação dos vícios ou erros que o afectam, o recurso necessariamente improcede.

Processo n.º 974/07-30.
Recorrente: Sotomar-Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Sotomar – Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S.A., com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fls. 81 e seguintes, que, julgando inepta a petição inicial, declarou a nulidade de todo o processo e absolveu a Fazenda Pública da instância da impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação do Imposto Municipal de Sisa, notificado pelo ofício de 2002/06/13, no montante de 3.192,31€, formulando as seguintes conclusões:

49 - O legislador (Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX, sobre a tributação do património) reconhece a necessidade de mais equidade, e de mais justa e equilibrada distribuição da carga fiscal a nível da Sisa, dado que existem injustiças, falta de equidade, e uma situação actual inaceitável em que uma pequena parcela dos contribuintes paga a quase totalidade da receita.

50 - Vícios decorrentes de uma deficiente organização e conservação das matrizes prediais, à vigência de um sistema de avaliação caracterizado por uma forte componente de subjectivismo e discricionariedade e à não actualização de valores patrimoniais.

51 - Como consequência, os impostos sobre as transmissões de imóveis em que o valor patrimonial é elemento preponderante da sua quantificação, são do mesmo modo distorcidas dado que o imposto a pagar não decorria de factores que tivessem a ver com o valor, minimamente actual, do bem sobre que incidem, mas antes de factores aleatórios como o facto de o prédio estar há mais ou menos anos inscrito na matriz ou ter sido avaliado por louvados com critérios mais ou menos flexíveis.

52 - As taxas são demasiado elevadas, penalizando fortemente alguns contribuintes enquanto outros, por mero acaso de sorte ou engenho e habilidade, conseguiram iludir as regras e princípios mais elementares da tributação.

53 - A combinação destes factores conduziu a resultados descritos, originando distorções e iniquidade de toda a ordem, incompatíveis com o sistema fiscal justo e moderno. Conduziu, sobretudo, a uma situação totalmente inaceitável do ponto de vista da equidade.

54 - Faz seu, a ora Recorrente, o diagnóstico do legislador que, consequentemente,

55 - vai alterar o processo de determinação da matéria colectável e a taxa para efeitos da Sisa.

56 - Nestes termos, considera a Recorrente inconstitucionais os artigos 19º a 39ºA do Código Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações,

57 - por violarem os artigos 2º, 13º, e 103º, 1 da CRP (princípio da justiça),

58 - 2º, 12º e 130 da CRP (princípio da igualdade/universalidade/totalidade),

59 - 2º, 12º, 13º, 2, 103º, 1 e 104º, 2 da CRP (capacidade contributiva),

60 – 18º, 2, 19º, 4 e 8, 28º, 2, 75º, 4, 186º, 5, 266º, 2, 270º, 272º e 282º, 4 da CRP (proporcionalidade)

61 - e 2º e 18º da CRP (proibição do estrangulamento tributário).

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Sotomar-Empreendimentos Industriais Imobiliários, SA

Objecto do recurso: sentença absolutória da Fazenda Pública, por nulidade do processo decorrente de ineptidão da petição de impugnação judicial deduzida contra liquidação de Sisa no montante de € 3 192,31

FUNDAMENTAÇÃO

1. As questões de inconstitucionalidade ressuscitadas nas conclusões de recurso (violação pelos arts. 19º a 39º-A CIMSISSD dos princípios da justiça, igualdade, capacidade contributiva, proporcionalidade e proibição do estrangulamento tributário) tinham sido suscitadas na petição de impugnação judicial e objecto de pronúncia no discurso jurídico da sentença em termos que merecem, substancialmente, a concordância do Ministério Público (2.4.l a 2.4.6)

Decisivamente, a recorrente não fundamenta com argumentação mínima o seu entendimento sobre a inconstitucionalidade material de cada uma das normas controvertidas (arts. 19º a 39º-A CIMSISSD), limitando-se a considerações genéricas sobre as distorções do regime jurídico de tributação das transmissões de imóveis, apoiadas no *Relatório sobre a tributação do imobiliário em Portugal e diversos países da UE* (fls. 18/68)

2. A recorrente expôs em termos inteligíveis os fundamentos de facto e de direito que integram a causa de pedir (petição capítulos III/VI arts. 7º /71º)

Por isso a consequência jurídica da ineficácia dos argumentos de inconstitucionalidade invocados é a improcedência da impugnação judicial e não a nulidade de todo o processo por ineptidão da petição (art. 193º n.ºs 1 e 2 alínea a) CPC; art. 198º alínea a) CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial.

Apresentado o recurso no Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se este, por acórdão transitado em julgado, incompetente em razão da hierarquia, circunstância que determinou a remessa dos autos a esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A) – Por escritura pública de 31/03/1999, a sociedade OVARCONSTROI — Construções e Empreendimentos Amorim, Lda., adquiriu, entre outros, o prédio rústico, sito no lugar da Quebrada, S. Paio de Oleiros, – artigo 622 – cfr. certidão de fls. 10 a 17 dos autos.B) – Em 13/06/2002, pelo ofício n.º 3858 a Administração Fiscal notificou a Impugnante para, no prazo de 8 dias pagar a sisa respeitante ao artº 622º de S. Paio de Oleiros, no valor de 3.192,31 €, cfr. ofício de fls. 9 dos autos.

C) – A Administração Fiscal informou nos autos (fls. 70):

«Impugnante: Ovarconstroi — Construções e Empreendimentos Amorim, Lda. — actualmente e por processo de fusão Sotomar — Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S.A.

NIF: 500 419 477

Domicilio/Sede: Rua da Corticeira, 34, Apartado 47, Meladas, 4536-902 Mozelos VFR

Imposto: SISA

Ano: 2002

Data da impugnação: 2002.07.19

Valor da impugnação: € 3.192,31

INFORMAÇÃO

A liquidação impugnada refere-se à liquidação do Imposto Municipal de Sisa no montante de € 3.192,31, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2002.06.24, sem que tenha sido efectuado o respectivo pagamento.

A liquidação da SISA foi efectuada com base no requerimento apresentado pelo contribuinte em 2002.03.28 no Serviço de Finanças da Feira 2º (fls. 3), requerimento enviado a este Serviço de Finanças através do ofício 2067 de 2002.04.11 (fls. 2) para liquidação da SISA respeitante ao artigo rústico n.º 622 de S. Paio de Oleiros.

O contribuinte foi notificado para pagamento do imposto pelo ofício n.º 3858 de 2002.06.13, tendo sido assinado o aviso de recepção em 2002.06.14 (fls. 4).

(...)»

D – A petição inicial da presente impugnação foi apresentada no 2º Serviço de Finanças da Feira em 19/07/2002, conforme carimbo aposto a fls. 1.

5.1.- A sentença sob recurso, julgando inepta a petição inicial, com fundamento em nulidade de todo o processo absolveu a Fazenda Pública da instância.

Assentou, no essencial, essa decisão no seguinte discurso argumentativo:

"*Em concreto, como fundamento dos vícios assacados ao acto contenciosamente impugnado não vêm indicados quaisquer factos.*

Não basta a invocação da nulidade em geral, é necessário indicar a nulidade especificado acto concretamente impugnado e alegar e provar os factos concretos em que se fundamente a referida nulidade específica.

A não indicação das nulidades que especificamente afectam o acto tributário impugnado, nem os factos que em concreto os fundamentam, conduzem-nos à falta de causa pedir.

Nos termos do artigo 193.º, n.º 2, alínea a) do CPC, a presente petição é inepta."

5.2. Os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas e daí que o seu objecto sejam os vícios e erros de julgamento que o recorrente lhes atribua, sendo certo que o seu âmbito é delimitado nas conclusões da respectiva alegação -artigos 684.º, n.º 3 e 690.º, n.º 1 do CPC (cfr. acórdãos de 12-7-95, 21-5-97, 28-10-98 e de 18-06-03, nos recursos n.ºs 5.638, 21.249, 20.920 e 536/03, respectivamente).

Para tanto, por forma a possibilitar que um Tribunal Superior reveja a decisão recorrida, torna-se imprescindível que o recorrente na sua alegação de recurso e suas conclusões desenvolva um ataque pertinente e eficaz aos elementos do silogismo judiciário em que se apoiou a decisão revivenda.

Na verdade, os recursos jurisdicionais definem-se como um pedido de reapreciação do julgamento feito no tribunal "a quo" e em que se ajuízam as críticas ou censuras que vêm dirigidas aos concretos fundamentos da decisão recorrida.

Ora, no caso "sub judicio", a recorrente ignorou por completo a natureza da decisão judicial recorrida e que assentou, como acima se viu, no julgamento de uma questão de natureza adjectiva (ineptidão da petição inicial, por falta de causa de pedir, geradora de nulidade de todo o processo), a qual constituiu obstáculo ao conhecimento das questões substantivas suscitadas pela recorrente na impugnação judicial.

Com efeito, a recorrente nas conclusões da sua alegação limitou-se a reeditar, no essencial, a argumentação que já produzira na impugnação judicial e em que defendia a violação pelos artigos 19.º e 39.º-A do CIMSISSD dos princípios da justiça, igualdade, capacidade contributiva, proporcionalidade e da proibição do estrangulamento tributário.

Absteve-se, dessa forma, de impugnar a concreta decisão proferida no tribunal recorrido, bem como os seus fundamentos, ao considerar inepta a petição inicial, a qual, em razão disso, inelutavelmente transitou em julgado.

Como assim, improcedem todas as conclusões da alegação.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6, digo, 50%.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Miranda Pacheco* (relator) — *Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Coima. Falência. Gerente revertido.

Sumário:

I — A declaração de falência (artigos 141.º, 146.º do CSC e 147.º e seguintes do CPEREF, equivale à morte do infractor, tanto o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT, 193.º, 194.º e 260.º, n.º 2,º, alínea a) do CPT e 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento das coimas e da execução fiscal tendente à sua cobrança coerciva.

II — Por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas (artigo 30.º, n.º 3 da CRP) e da presunção de inocência (artigo 32.º, n.º 2 da CRP), enferma de inconstitucionalidade material a previsão normativa constante do artigo 8.º do RGTI, relativa à responsabilidade subsidiária pelo pagamento de coimas dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas colectivas extintas.

Processo n.º 1057/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - O Exmo. Magistrado do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 229 e seguintes, que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º 3719-04/900021.6, interposta por Gilberto Pinto Rodrigues e contra si revertida para cobrança de uma dívida proveniente de uma coima e custas referentes ao mês de Junho de 1998, em que era originária devedora "Gilberto & Alexandre, Lda", formulando as seguintes conclusões:

1 - Ao declarar extintas as dívidas exequendas e, logo, a execução, a sentença recorrida violou o disposto nos artigos 193º, a) e 194º, ambos do CPT, 141º, n.º 1 e 146º, do C.S.C., e 147º, 148º e 175º, todos do CPEREF.

2 - Deve, pois, ser revogada e substituída por outra que improceda a demanda e ordene prosseguimento da execução fiscal.

2 - Os recorridos Fazenda Pública e Gilberto Pinto Rodrigues não contra-alegaram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

3 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1 - Contra a executada originária "Gilberto & Alexandre, Lda.", foi instaurada a execução fiscal 3719-98/1001027 por dívidas respeitantes a coimas e custas, cfr. certidão de dívidas a fls.15 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

2 - Por insuficiência de bens da referida executada originária foi a dívida revertida contra o ora oponente, cfr. fls. 32 a 35 e 38 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3 - A dívida objecto de discussão respeita a coima de IVA do período de 9806, por não ter remetido conjuntamente com a declaração periódica o respectivo meio de pagamento, cfr. certidão de dívida constante destes autos a fls. 31 e que aqui se dá por reproduzida.

4 - O trânsito em julgado da referida coima ocorreu em 22.12.1999, cfr. fls. 31 destes autos.

5 - O oponente foi citado em 27.10.2004.

6 - A executada originária foi declarada falida com sentença transitada em julgado em 23.10.2000.

4- A sentença recorrida, resultando provado da matéria de facto que a executada originária fora declarada falida por sentença transitada em julgado em 23-10-2000, julgou procedente a oposição deduzida e, em consequência, extinta a execução.

Para tanto, com apelo ao disposto nos artigos 193.º, alínea a), 194.º do CPT, 61.º, alínea a) e 62.º do RGTI, ponderou-se na decisão que a declaração de falência de uma sociedade equivale à morte física das pessoas singulares e daí que com a declaração de falência se extinguiu "*-o procedimento contra-ordenacional, bem como a obrigação de pagamento das coimas e consequentemente as execuções instauradas tendentes à sua cobrança coerciva contra a executada originária e ora revertidas contra o oponente -"*.

Inconformado com a decisão proferida, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público recorrente argumenta, no essencial, que a questão deve ser configurada como um problema de responsabilidade por dívidas, no caso derivado de coimas, bem como com o facto da aplicação da sanção contra-ordenacional ter ocorrido em momento anterior ao da sentença falimentar, culminando por afirmar que, pese embora a declaração de falência acarrete a dissolução da sociedade (artigo 141.º, n.º1, alínea e) do Código das Sociedades Comerciais), o certo é manteria a sua virtualidade de actuação e responsabilização judiciárias.

Diga-se, desde já, que a sentença sob recurso não suscita qualquer censura.

Com efeito, resulta do probatório que o trânsito em julgado da coima ocorreu em 22-02-99, o oponente foi citado em 27-10-04 e a executada originária declarada falida, com sentença transitada em julgado em 23-10-00 (4., 5., e 6. da matéria de facto).

Neste contexto factual bem se andou na sentença ao concluir que a dissolução da sociedade arguida, por declaração de falência (artigos 141.º e 146.º do CSC e 147.º e seguintes do CPEREF), equivale à morte do infractor, atento o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT, 193.º, 194.º e 260. º, n.º, 2, alínea a) do CPT e 176.º, n.º 2, al: a) do CPPT, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.

Aliás, nesse sentido se tem vindo a pronunciar de forma pacífica e reiterada este SupremoTribunal--cfr.acórdãos de 3-11-99, 21-01-03, 26-02-03, 12-01-05, 6-10-05 e 16-11-05, nos recursos n.ºs 24.046, 1985/02, 1981/02,1 569/03, 715/05 e 524/05, respectivamente.

De igual modo se pronunciaram Alfredo José de Sousa e Silva Paixão in Código de Processo Tributário, 4.º edição, a fls. 425 e Jorge Lopes de Sousa que no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, a fls. 216, considerou que "…*é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária"*.

No que tange às questões que o recorrente suscita quanto ao acerto do entendimento jurídico acima perfilhado, importará desde logo salientar que da circunstância da coima ter sido aplicada em momento anterior ao da declaração da falência nada resulta que permita alterar de forma relevante os dados da solução jurídica encontrada, a propósito do que o recorrente também pouco adianta.

Na verdade, é de todo indiferente para a aludida equiparação à morte do infractor o facto da coima ter sido aplicada ou não em momento anterior ao da respectiva declaração de falência.

Relativamente ao obstáculo à extinção da execução que o recorrente encontra no facto da responsabilidade do oponente dever ser qualificada como sendo uma responsabilidade por dívidas, no caso derivada de coimas, a resposta a essa questão entronca na admissibilidade constitucional da responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas colectivas extintas, nos termos do artigo 8.º do RGIT.

Nesta matéria se acompanha o que deixou expresso Jorge Lopes de Sousa in CPPT, já acima citado, a fls. 217, anotação (2), em que defende a inconstitucionalidade dessa disposição normativa, a saber: "*No entanto, esta responsabilidade subsidiária será materialmente inconstitucional, por violação do princípio da intransmissibilidade das penas, previsto no artigo 30.º, n.º 3 da CRP, que deverá aplicar-se a qualquer tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções*.

Para além disso, no que concerne às dívidas de multas e coima vencidas no exercício do mandato do administrador ou gerente existe mesmo uma presunção de que a falta de pagamento foi imputável àqueles, o que parece inconciliável com a presunção de inocência que, por força do artigo 32.º, n.º 2 da CRP, vigora em matéria sancionatória".

Por último, no tocante à persistência da responsabilidade judiciária uma vez declarada falida a sociedade, sendo embora certo que uma vez dissolvida mantém, na fase de liquidação, a sua personalidade jurídica-artigo 146.º, n.º 2 do CSC, a verdade é que não tal em nada interfere com o facto da consequência objectiva da respectiva dissolução decorrente da declaração de falência, enquanto realidade jurídica societária, dever ser equiparada à morte à morte do infractor, como acima se viu.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CCJ)

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Miranda Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

IVA. "Facturas falsas". Direito à dedução.

Sumário:

Não confere direito à dedução de IVA o «imposto que resulte de operação simulada», constante de vulgarmente chamadas "facturas falsas" – de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA.

Processo n.º 1062-07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na medida em que julgou procedente a impugnação judicial contra as liquidações de IVA dos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, e respectivos juros compensatórios, deduzida por "Associação Humanitária dos Bombeiros Voluntários de Tábua".

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

1. A impugnação refere-se **às liquidações do IVA e JC de 2000 a 2003** resultantes dum negócio, designado "Contrato de Gestão", celebrado em 8/10/1993 entre a **impugnante (AHVBT)** e a sociedade **FERCONTROL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, LDA** (doravante FERCONTROL) através do qual a primeira, na qualidade de concessionária dos Centros de Exames de Condução de Veículos Automóveis de Portimão, Fundão, Tábua e Mirandela, "delegou" na segunda a gestão de todos esses Centros de Exame.

2. Na verdade, o referido "Contrato de Gestão" resultou da necessidade de contornar esta limitação legal ao exercício da actividade criada pelo DL n.º 175/91, de 11 de Maio, que criou uma "dualidade de entidades habilitadas à realização de exames de condução" (preâmbulo), no qual só o Estado (através da Direcção-Geral de Viação) e as "associações de direito privado sem fins lucrativos" devidamente autorizadas podem exercer tal actividade.

3. A douta sentença recorrida levou em conta que este contrato apenas prevê o pagamento da Fercontrol à AHVBT de uma mensalidade relativa à exploração de cada Centro (100.000$00 ou €498,80) actualizável todos os anos e que, em contrapartida, a AHBVT cederia onerosamente a exploração dos Centros à FERCONTROL ficando todas as receitas e todos os custos, bem como os lucros ou os

prejuízos resultantes da actividade, a pertencer exclusivamente a esta empresa (**veja-se a posição do Tribunal, concordante com esta asserção, no penúltimo parágrafo de fls. 13 da douta sentença**).

4. A AT efectuou as liquidações agora impugnadas na convicção de que as facturas emitidas pela FERCONTROL e debitadas à AHBVT relativamente a custos suportados com os Centros, com sobreposição de custos e sobrefacturação de outros custos contabilizados na conta "62 - fornecimentos de serviços externos", **são fictícias e resultam de um conluio entre ambas as partes** com a intenção de contornar a limitação ao exercício comercial desta actividade imposta pelo DL 175/91 e de defraudar o Estado e os Bombeiros;

5. Entre a FERCONTROL e a AHBVT existiam "relações especiais" consubstanciadas nos seguintes factos:

a) O Sr. Sérgio Mateus Sobral de Sousa era o Técnico Oficial de Contas da AHBVT e era sócio gerente da FERCONTROL;

b) O Sr. Virgílio Manuel Sobral de Sousa, também sócio gerente da Fercontrol, é o pai do Sr. Sérgio e, na qualidade de associado da AHBVT, exercia funções de delegado dos Centros de Exame de Condução explorados pela empresa de ambos;

c) O Sr. Dr. António da Silva Preto era o advogado da Fercontrol e, simultaneamente, o consultor jurídico da AHBVT.

6. Concordando com os Serviços de Inspecção, a douta sentença considerou que **a contabilidade da impugnante padece de falta de transparência no que tange aos custos debitados pela FERCONTROL e o Centro de Exames de Mirandela, para cúmulo não sendo possível encontrar os respectivos meios de pagamento** (segundo parágrafo de fls. 12 da douta sentença);

7. A douta decisão considerou, também, que **a impugnante não observou as exigências formais de suporte documental dos custos e de conservação e tratamento dos dados contabilísticos respectivos. Exigências essas que são moeda de troca para a presunção de verdade da escrita** (terceiro e quarto parágrafos de fls. 12);

8. Também concordou que, apesar de notificada pela AT para discriminar os serviços prestados facturados, por ser manifestamente insuficiente a descrição aí referida, **a resposta da impugnante ficou aquém do que lhe era devido** (último parágrafo de fls. 12) pelo que "**fácil é concluir que a A.F. continuou a não poder verificar concretamente a origem do custo**" (primeiro parágrafo completo de fls. 13);

9. E, concordando com o douto parecer da Digna Procuradora da República, a douta sentença considerou expressamente que "**a dedutibilidade do IVA mencionado nas facturas de 2000 e de 2001 sempre estaria vedada pelo art.º 19º, n.º 2, do CIVA**" (fl. 12/13).

10. A sentença recorrida concorda que, **nos termos da cláusula 18º do "Contrato de gestão", os custos facturados eram da gestora (FERCONTROL) e não da Impugnante (AHBVT)** inexistindo suporte contratual (ou legal) para a tal facturação (segundo parágrafo de fls. 13), pelo que **não vê o Tribunal recorrido como possa considerar-se indispensável o custo duma actividade que é efectivamente exercida por outrem ou possa estabelecer-se um nexo causal entre esses custos e a realidade económica da impugnante, a qual não participa dos proveitos correspondentes** (terceiro parágrafo de fls. 13).

11. A douta sentença enfatiza que, "**ainda que fosse de admitir que o custo em causa foi realmente suportado pela Impugnante, nem por isso a Impugnante estaria em condições de reclamar a dedução**" já que não ficou demonstrada a relação entre o custo e actividade prosseguida (segundo parágrafo de fls. 14);

12. Diferentemente do que considera a douta sentença no terceiro parágrafo de fls. 14, muito respeitosamente, tem-se como certo que **a AF não negou a dedutibilidade do IVA impugnado por considerar que o custo facturado não tivesse sido suportado** (sem afastar tal possibilidade diz-se apenas que não foram encontrados os respectivos meios de pagamento, cfr. terceiro parágrafo de fls. 4 da sentença), **mas fê-lo por considerar que as facturas são <u>fictícias</u> por não se referirem a serviços efectivamente prestados nem justificados.**

13. Até porque a douta sentença concorda que, da análise conjunta dos indicadores fornecidos pela AF, resulta **uma impressiva e acentuada diferença entre os valores anuais dessa facturação e os valores dos custos correspondentes lançados na contabilidade da emitente** das mesmas facturas. **Daqui resultaria que, ao menos a diferença entre os custos com F.S.E. assumidos na contabilidade da Impugnante e os correspondentemente registados na Fercontrol, Lda e no Centro de Exames de Mirandela não poderia ser deduzida, por força do disposto no art.º 19º, n.º 3, do CIVA"** (terceiro parágrafo de fls. 15 da sentença);

14. E o TAF recorrido entendeu que a opacidade da contabilidade da Impugnante, a falta de confirmação do pagamento e do valor das facturas na emitente, a promiscuidade das relações entre ambas as partes do "contrato de gestão", aliados ao facto de tal facturação ser contratualmente inconsistente e insustentável economicamente para a Impugnante, sugerem fortemente, conjugados entre si, que **estes custos não reflectem a verdade fiscal e não foram efectivamente suportados, tendo a sua assunção**

resultado de conluio entre ambas as partes com o intuito de manipular os lucros (em prejuízo do Estado e dos proveitos dos Bombeiros), **potenciada pelas relações muito próximas estabelecidas ao nível dos respectivos órgãos de gestão** (primeiro parágrafo de fls. 16).

15. Pelo que o Tribunal concluiu que "**a obrigação da AF era, efectivamente, a de vedar a dedução do IVA mencionado nas correspondentes facturas, ao abrigo do art.º 19º, n.º 3, do CIVA**" (segundo parágrafo de fls. 16) e que a impugnante declinou o dever de "**confirmar a materialidade do custo, demonstrar que efectivamente o suportou, ou justificar porque é que o fez. Parecendo reconduzir-se a uma presunção de verdade da sua escrita de que já não poderia beneficiar. Chega a ser exasperante a vacuidade do seu discurso, que plana sobre o conjunto de dados objectivos lançados no relatório sem qualquer preocupação de os justificar ou refutar**" (penúltimo parágrafo de fls. 16).

16. A douta sentença decidiu pela procedência da impugnação considerando que (ponto 4.3, de fls. 17 a 20) se o IVA simulado foi pago pelo emitente da factura, tem de permitir-se a dedução desse IVA ao beneficiário dessa factura, sob pena de violação do principio da proporcionalidade e de haver duplicação de colecta nos termos do art. 205.º do CPPT.

17. Entende o Tribunal que, apesar da previsão do art. 19.º n.º 3 do CIVA, "a necessidade de prevenir a fraude não impede que seja admitida a dedução na parte em que seja apurado o valor real suportado" (segundo parágrafo de fls. 19).

18. Parece entender o Tribunal, também, que não terá havido prejuízo para a Fazenda Nacional e que quando o Fisco não tem qualquer prejuízo com a falta cometida, deve optar-se por não efectuar a correcção ou limitá-la à medida necessária para a reposição da legalidade (quarto parágrafo de fls. 19).

19. Também por outra via pretende o Tribunal chegar à mesma conclusão, entendendo que o imposto liquidado ao vendedor em determinada fase do circuito económico é o ***mesmo*** imposto que o comprador deduz (quarto parágrafo de fls. 20).

20. Por isso, entende que "ao vedar-se a dedução de um imposto pago por inteiro a montante está-se a exigir do comprador que, por sua vez, vá entregar ao Estado não apenas o IVA incidente sobre o valor que acrescentou no preço do produto (na sua venda do mesmo produto), mas também o IVA incidente sobre o valor acrescentado pelo operador económico anterior (quem lho vendeu)" (quinto parágrafo de fls. 20)

21. Ou seja, este raciocínio poderia reduzir-se ao seguinte silogismo:

Primeira premissa: (verdadeira) "a todo o IVA dedutível corresponde uma obrigação de pagamento";

Segunda premissa (errada) de que a todo o pagamento de IVA tem de corresponder uma dedução,

Conclusão (também errada): tendo havido pagamento ter-se-á que admitir a dedução pretendida pela Impugnante (sob pena de desproporcionalidade e de duplicação de colecta)

22. Este silogismo tem um erro lógico manifesto: considera-se que, **se uma premissa é verdadeira, então, também será verdadeira a premissa oposta**. Isso não é necessariamente "verdade", e não o é em matéria de "direito à dedução do IVA".

23. A "regra" do direito à dedução sofre importantes excepções legais que o raciocínio acima exposto não contemplou.

24. É o que acontece em todos os casos de exclusão previstos no **art. 21.º do CIVA** e nos casos do **art. 9.º do CIVA** e também nos casos do IVA suportado em factura ou documento equivalente a que falte algum dos formalismos previstos no **artigo 35.º do CIVA** e nos casos do IVA suportado em despesas que não sejam relativas a bens ou serviços adquiridos ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações ligadas ao seu fim empresarial - **n.º 1 do art. 20.º do CIVA**.

25. Como no caso dos autos, apesar da sujeição a imposto prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, "não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante em factura ou documento equivalente - **n.º 3 do art. 19.º do CIVA** - sem prejuízo do dever de pagamento a cargo do emitente.

26. Nenhuma destas situações de exclusão legal do direito à dedução do IVA poderá ser considerada violadora do dever de proporcionalidade ou duplicação de colecta.

27. O n.º 3 do art.º 19º do CIVA, resultante da necessidade de prevenir a fraude, que também informou o regime da responsabilidade solidária do adquirente dos bens ou serviços previsto no art. º 72º do CIVA, **aplicável nos casos de operações simuladas**, visa impedir a dedução do IVA na parte em que não seja apurado o valor real suportado. Ora, no caso concreto, o Tribunal reconheceu que a AT fez as diligências exigíveis para o apuramento da situação real mas tal desígnio foi gorado pela conduta dolosa imputável à impugnante - veja-se, por todos, o art.º 23º supra.

28. Donde resulta, neste caso concreto, que não tendo sido apurado qualquer valor de IVA efectivamente suportado **deve concluir-se pela impossibilidade de dedução do IVA simulado por aplicação do n.º 3 do art.º 19º do CIVA**;

29. Com todo o respeito por opinião diversa, parece pacifico que sendo legalmente negado o direito à dedução do IVA (suportado ou simulado) haverá necessariamente prejuízo para o Estado no caso de tal dedução ser levada a efeito correspondente à vantagem obtida pelo sujeito passivo que efectua a dedução a que não tinha direito, o que se tornará mais evidente se dessa dedução vier a resultar um reembolso de imposto já arrecadado e pago por outros contribuintes.

30. Acresce que a dedução indevida do IVA simulado sempre significaria uma violação do princípio da legalidade tributária e da unidade do ordenamento jurídico cuja defesa e aplicação compete ao Estado.

31. O modelo comunitário do IVA assenta no **método subtractivo indirecto** que consiste em conceder ao sujeito passivo, em cada período de imposto, o direito de deduzir ao montante de imposto que deve liquidar nos seus inputs, as suas transmissões de bens ou serviços (operações a jusante), o montante de imposto que suportou nos seus outputs ou transmissões (operações a montante), devendo entregar ao Estado a diferença positiva e ficando com um crédito equivalente à diferença negativa.

32. Donde resulta que o "direito à dedução" deve considerar-se um "direito financeiro" (o seu exercício refere-se a um período de um mês ou de um trimestre) e não um "direito físico", relativo a um determinado bem, pelo que é errado teorizar-se que o imposto liquidado ao prestador é o mesmo imposto que o adquirente deduz.

33. Também é errado dizer-se, **neste caso concreto**, que ao vedar-se a dedução de um imposto pago por inteiro pelo vendedor está a exigir-se do comprador que, por sua vez, vá entregar ao estado não apenas o IVA incidente sobre o valor que acrescentou no preço de produto mas também o IVA incidente sobre o valor acrescentado por quem lho vendeu.

34. Neste caso concreto, a AT, em cumprimento de norma fiscal expressa nesse sentido, vedou o direito à dedução da impugnante (adquirente) em virtude de o IVA mencionado na factura ser **FICTICIO ou simulado, na sua totalidade**. O direito à dedução não se justifica porque o IVA facturado/impugnado não resulta de qualquer "valor acrescentado" nem sequer comprovadamente suportado.

35. A douta sentença incorreu em contradição, mal se compreendendo como poderia a AT cumprir a sua "obrigação de vedar o direito à dedução" como fez e, ao mesmo tempo, não incorrer em desproporcionalidade ou "duplicação de colecta" por ter vedado tal dedução.

36. Até porque, a final, decidiu-se que não pode vedar-se o direito a tal dedução, porque "ao vedar-se a dedução de um imposto pago por inteiro a montante está-se a exigir do comprador que, por sua vez vá entregar ao Estado" o IVA **resultante de "valor acrescentado" pelos operadores económicos**, o que não pode aceitar-se porque o IVA fictício ou simulado, por inteiro, não pode considerar-se resultante de "valor acrescentado" e, em rigor, os simuladores não são "operadores económicos".

37. Finalmente, considera-se muito respeitosamente que **não poderia verificar-se a "duplicação de colecta**" por faltarem, no caso concreto, 2 dos respectivos pressupostos:

a) - não se trata do "mesmo" imposto (conclusões 31 e 32 supra);

b) - não se trata da mesma norma de incidência (na verdade, ao emitente da factura, com o dever de liquidar o imposto, aplica-se o art.º 2º e ao destinatário, com o suposto direito de deduzir o IVA facturado, aplicar-se-ia o artigo 19.º do CIVA).

Nestes termos e com o douto suprimento de Vªs Exas, deve a sentença recorrida ser **revogada e substituída por douto acórdão que julgue improcedente a presente Impugnação.**

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

No julgamento, da matéria de facto, o Mmº. Juiz "a quo", depois de considerar a contabilidade da Impugnante opaca, concluiu que, entre ela e a Fercontrol, Lda, houve sistemática simulação de operações e preços.

Porém, em vez de enquadrar essa factualidade na norma do artº 19º n.º 3 do CIVA e, assim julgar improcedente a impugnação, por não haver direito á dedução do IVA pago, o Mmº Juiz, julgou-a procedente com o argumento de que, pago e entregue o imposto, não há prejuízo para o Estado, e não havendo, não rege o dito artº 19º n.º 3 CIVA.

Ora, esta norma não distingue entre haver ou não prejuízo para o Estado, desde logo porque a sua "ratio" é prevenir e combater a fraude, como já se sabe; por outro lado, há sempre prejuízo para o Estado quando se devolve IVA a quem não tenha direito à respectiva dedução.

Como assim, o julgado não pode manter-se.

Termos em que sou de parecer que o recurso da Fazenda Pública merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se a impugnante, ora recorrida, tem direito à discutida dedução de IVA, ou não.

2.1 Em matéria de facto, tem-se por reproduzida a fixada na instância – artigos 713.º, n.º 6, e 726.º do Código de Processo Civil.

2.2 O IVA foi implementado no nosso país, fundamentalmente pela adesão de Portugal à CEE, mas também por interesses financeiros de ordem interna, pois este imposto constitui uma maior fonte de receita do que o imposto de transacções (imposto monofásico no grossista) que o IVA veio substituir.

O direito à dedução do imposto consubstancia uma das principais características do IVA, tal como foi, desde logo, definido de forma suficientemente esclarecedora no artigo 2.º da Primeira Directiva, a saber, "Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço".

As características do IVA permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago.

O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.

Para que seja possível o exercício do direito à dedução é necessário, em consonância com o que dispõe o artigo 20.º do Código do IVA, que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações referidas no n.º 1 do mesmo preceito.

Com efeito, e de harmonia com os termos do artigo 20.º do Código do IVA, só poderá deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados para a realização de operações pertinentes aos fins próprios da actividade do sujeito passivo. Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respectiva dedução de acordo com o artigo 20.º do Código do IVA.

Sob a epígrafe "Direito à dedução", o artigo 19.º do Código do IVA, na alínea a) do seu n.º 1, estabelece que "*Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos*".

E o n.º 3 do mesmo artigo 19.º do Código do IVA é peremptório quando determina que «*Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente*».

2.3 No caso <u>*sub judicio*</u>, a sentença recorrida, para julgar procedente a impugnação, na parte que vem atacada no presente recurso, teceu as seguintes considerações.

Nos artigos 28.º e seguintes do douto petitório e bem assim no pedido a final formulado a Impugnante identifica uma «*CLARA E INSANÁVEL CONTRADIÇÃO NO RELATÓRIO AO CONSIDERAR AS FACTURAS COMO 'FALSAS' APESAR DE RECONHECER A BASE ASSOCIADA (CONTRATO DE GESTÃO)*».

Parece seguro que o reconhecimento da existência do "*Contrato de Gestão*" não implica o reconhecimento de todos os serviços facturados e que possam ser imputados à sua execução. Não implica sequer o reconhecimento de que o contrato estivesse a ser executado nos termos contratados. Sendo certo que o que acima se disse foi justamente que não haveria nesse contrato fundamento para imputar esses custos à Impugnante, ainda que os mesmos tivessem existido.

Pelo que jamais se concederia num vício formal, de incongruência na fundamentação.

Parece, todavia, que a Impugnante também não pretendeu aqui arguir um vício formal. Não pretendeu surpreender uma contradição lógica entre as premissas ou entre estas e a conclusão, adentro do próprio relatório, mas uma duplicidade de conclusões, no relatório e fora dele. O que a Impugnante terá pretendido dizer é que a conclusão do relatório, ao considerar as facturas como falsas e, consequentemente, não admitir a dedução do I.V.A. nelas mencionado, colide com o recebimento do mesmo imposto da mão da "*Fercontrol, Lda.*", enquanto emitente das mesmas facturas.

O desconforto da Impugnante reside fundamentalmente nisto: para receber a montante o I.V.A. mencionado nas facturas a A.F. não pôs em causa o "*Contrato de Gestão*"; mas não deixa de o fazer quando, a jusante, a destinatária das mesmas facturas as pretende deduzir.

Esta interpretação que o Tribunal faz do conteúdo do alegado pela Impugnante é reforçada pelo conteúdo do que a própria Impugnante alegou aquando do exercício da audiência prévia, em especial na passagem transcrita a fls. 40 do relatório: «*Aliás, a vingar a tese da fiscalização a FERCONTROL sempre teria direito ao reembolso do IVA que entretanto entregou ao Estado».*

Ao que a fiscalização respondeu que «*Não está em causa se o Estado arrecada mais ou menos receitas com esta situação. Está em causa o desnatar de receitas da AHBVT e o cumprimento das obrigações fiscais por parte desta entidade*.».

Do ponto de vista da Impugnante, a A.F. não pode desligar o seu comportamento junto da emitente das facturas do que tem junto da Impugnante. No ponto de vista da fiscalização, porém, uma coisa não terá a ver com a outra. Não há nenhuma contradição entre receber o I.V.A. a montante e não admitir a

sua dedução a jusante. Porventura porque este relatório não aborda as relações fiscais entre a A.F. e a "*Fercontrol, Lda*.", mas as relações entre a A.F. e a própria Impugnante.

Ora, é a esta questão que o Tribunal terá agora que responder.

Para lhe responder, procurou o Tribunal indagar oficiosamente, e além do mais, se a "*Fercontrol, Lda*." procedeu ao pagamento ao Estado do I.V.A. mencionado nas referidas facturas.

O Ex.mo R.F.P., após aturadas diligências, logrou confirmar que, «*por inexistirem dívidas de IVA, tudo indica que o imposto mencionado nas facturas discriminadas no ponto III.2 do Relatório foi entregue ao Estado, sem que possa entender-se que, só por isso, tal imposto corresponda a serviços efectivamente prestados*».

É, por isso, com base neste pressuposto de facto que se irá responder a tal questão.

Ora, é verdade que o imposto que resulte de operação simulada não é dedutível - artigo 19.º, n.º 3, do C.I.V.A.

E é igualmente verdade que o facto de se mencionar o I.V.A. em factura torna o seu emitente devedor do imposto respectivo, seja este ou não devido - artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do mesmo Código.

Destes dispositivos parece resultar que o emitente da factura não se desobriga da entrega do I.V.A. ao Estado pelo facto da operação ser simulada e ainda que nada tenha recebido; e que o devedor mencionado na factura fica impedido de deduzir o imposto respectivo, ainda que o mesmo tenha sido suportado.

Há que atender, porém, à finalidade da norma.

A razão de ser do artigo 2.º, n.º 1, alínea e) do C.I.V.A. assenta na necessidade de assegurar que «ao direito à dedução que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados» - José Guilherme Xavier de Basto, "A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 164, 1991, p. 140.

Todavia, e uma vez confirmado, nomeadamente em acção de fiscalização, que o direito à dedução não existe, deixa de fazer sentido insistir na tributação do lado do emitente.

A razão de ser do artigo 19.º, n.º 3, do C.I.V.A. assenta no facto de o I.V.A. incidir fundamentalmente sobre operações económicas reais, só podendo incidir sobre operações ficcionadas (em que não há uma contrapartida real e efectiva) nos casos especialmente previstos, justificados pela necessidade de prevenir a fraude. Todavia, a necessidade de prevenir a fraude não impede que seja admitida a dedução na parte em que seja apurado o valor real suportado.

Esta interpretação, a meu ver, salvaguarda o sentido autêntico destas normas, enquanto conjugadas entre si, ao mesmo tempo que observa os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do imposto. Enfatizando-se, quanto ao primeiro, que o T.J.C.E. tem entendido que as disposições de um acto comunitário relativo ao sistema de I.V.A. devem ser as necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva – Clotilde Celorico Palma, "Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado", Almedina, p. 154.

Também o artigo 55.º da L.G.T. dispõe que a A.F. exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo, nomeadamente, com os princípios da proporcionalidade e da justiça. Deste princípio decorre que, quando a actividade administrativa resulte numa acção desproporcionada ou numa situação injusta, nomeadamente quando o Fisco não teve qualquer prejuízo com a falta cometida, deve optar-se por não efectuar a correcção, ou limitá-la à medida necessária para a reposição da legalidade.

No caso, a confirmação de que a "*Fercontrol, Lda*." entregou nos cofres do Estado o imposto devido permite assumir que o acordo simulatório, se tivesse por objectivo defraudar o Fisco, não se consumou nessa parte. Aliás, se tivesse sido possível confirmar que a "*Fercontrol, Lda*." efectuou a entrega do imposto devido dentro do prazo (e não na sequência de acção inspectiva), teria também sido possível infirmar a conclusão da A.F. segundo a qual a «*intenção premeditada de ambas as partes*» não era apenas a de «contornar o Decreto-Lei n.º 175/91» mas também a de «*defraudar o Estado Português das receitas fiscais que seriam devidas*».

Assim, as correcções efectuadas não se destinam já a salvaguardar o funcionamento do imposto nem a garantir as receitas fiscais devidas ou impedir que o Estado saia prejudicado com o acto simulado (com a dedução de imposto não entregue a montante). Porque a A.F. já sabe que o imposto mencionado nas facturas já foi entregue e a receita não é devida (porque não houve operação subjacente, susceptível de gerar valor acrescentado).

Assim sendo, e à luz dos princípios supra mencionados, entendo que a sua obrigação era abster-se de efectuar as correcções. Não o tendo feito, incorre em errada interpretação das normas supra citadas.

Conclusão a que se chega também por outra via:

O I.V.A. é um imposto sobre o consumo, que opera pelo método subtractivo indirecto, o qual permite que o imposto incida, em cada uma das fases apenas sobre o valor acrescentado nessa fase. Por consequência, o imposto liquidado ao vendedor em determinada fase do circuito económico é o mesmo imposto que o comprador deduz.

Assim, ao vedar-se a dedução de um imposto pago por inteiro a montante está-se a exigir do comprador que, por sua vez, vá entregar ao Estado, não apenas o I.V.A. incidente sobre o valor que acrescentou no preço do produto (na sua venda do mesmo produto), mas também o I.V.A. incidente sobre o valor acrescentado pelo operador económico anterior (quem lho vendeu).

Ora isto implica que se esteja a exigir do comprador o mesmo imposto pago pelo vendedor. Referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (a operação económica é a mesma porque se trata do I.V.A. incidente sobre a transacção ocorrida entre aquele vendedor e aquele comprador).

Assim sendo, ocorre duplicação da colecta - artigo 205.º do C.P.P.T.

E a duplicação da colecta é do conhecimento oficioso - artigo 175.º.

Quando a segunda liquidação é efectuada depois de cobrada a quantia nela indicada através de uma liquidação anterior, está em causa a legalidade da segunda liquidação.

Daqui decorrendo que o Tribunal, também por aqui e depois de confirmar que o imposto se encontra efectivamente pago, não poderia deixar de concluir pela procedência da impugnação (Na hipótese residual de o imposto mencionado na primeira liquidação ter sido pago depois da segunda liquidação, a inexigibilidade da dívida poderia também ser conhecida na presente impugnação, desta feita como fundamento de inutilidade da lide).

A sentença recorrida conclui, além do mais, que a obrigação da Administração Fiscal «era abster-se de efectuar as correcções», e que, «não o tendo feito, incorre em errada interpretação das normas supra citadas».

Segundo julgamos, é a sentença recorrida que erra profundamente, salvo o devido respeito.

Desde logo, o conceito de duplicação de colecta que a sentença recorrida abraça não é o conceito de duplicação de colecta querido pela lei.

Haverá duplicação de colecta, diz o n.º 1 do artigo 205.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo».

Ora, do ponto de vista da lei – por falta das "três identidades" do conceito legal de duplicação de colecta (idêntico tributo pelo mesmo facto tributário e pelo mesmo período de tempo), e sobretudo pelo *modus operandi* próprio do funcionamento do IVA como sistema de "crédito de imposto" –, o IVA que a "Fercontrol" tenha feito constar de facturas por ela emitidas, só por ela é devido e, uma vez que tenha sido pago, não transforma em "duplicação de colecta" a dívida de IVA própria de outro sujeito passivo.

Depois, a sentença recorrida acolhe e "faz repercussão" de toda uma retórica chamada de «desconforto da Impugnante», e que, no fundamental, se traduz como segue, segundo a própria sentença: «para receber a montante o I.V.A. mencionado nas facturas a A.F. não pôs em causa o "*Contrato de Gestão*"; mas não deixa de o fazer quando, a jusante, a destinatária das mesmas facturas as pretende deduzir».

A matéria constante dessas facturas, porém, é falsa, como todos sabemos neste processo – e o certo é que não há controvérsia alguma sobre a impostura representada pelas facturas.

A impugnante, ora recorrida – depois de indevidamente ter feito dedução de IVA que não suportou, assim desviando do erário público quantias a que não tem direito, objectivamente defraudando e prejudicando o Estado e se locupletando à custa alheia –, pretende que o Tribunal lhe reconheça o direito de bem haver deduzido o IVA, pretendendo, por ínvio caminho, benefício pecuniário para a infracção e compensação para a fraude.

Mas não pode ser. O Tribunal não lho pode consentir. O direito à dedução de IVA existe, nos termos da lei, em relação apenas a IVA «devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos». No caso, as facturas só titulam a própria falsidade que lhes subjaz, não representam a real «aquisição de bens e serviços».

O n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA, aqui aplicável *a fortiori*, não deixa margem para dúvida: «*Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada».*

Como assim, e sem necessidade de mais alargados considerandos, devemos dizer muito claramente, em resposta ao *thema decidendum*, que a impugnante, ora recorrida, não tem direito à discutida dedução de IVA.

Pelo que desaba todo o edifício retórico da sentença ora em crise, a qual, havendo acolhido a iníqua pretensão da impugnante, ora recorrida, tem forçosamente de ser revogada.

Estamos, deste modo, a concluir que não confere *direito à dedução de IVA* o «imposto que resulte de operação simulada», constante de vulgarmente chamadas "*facturas falsas*" – de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e, na parte aqui atacada, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas, na instância, a cargo da impugnante, ora recorrida, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Baeta de Queiroz.*

Acórdão de 27 de Fevereiro de 2008.

Assunto:

Execução Fiscal. Oposição. Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Interrupção da Prescrição. Acção de Recuperação de Empresa. Responsabilidade Subsidiária.

Sumário:

I — As contribuições à Segurança Social prescrevem no prazo de 5 anos a contar da data em que a respectiva obrigação deveria ser cumprida – artigo 63.º, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

II — Instaurada acção de recuperação de empresa, tal prazo fica, todavia, suspenso nos termos do artigo 29.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência.

III — O artigo 48.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária apenas se refere à interrupção – que não suspensão – da prescrição, não contemplando, bem assim, a citação do próprio responsável subsidiário.

Processo n.º: 1069/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Sandro Maurício Soares da Silva.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou procedente a oposição deduzida por Sandro Maurício Soares da Silva à execução fiscal que contra si revertera para cobrança coerciva de contribuições à Segurança Social.

Fundamentou-se a decisão na prescrição da dívida exequenda, nos termos da Lei n.º 17/2000 que estabelece, para o efeito, o prazo de cinco anos, a contar, conforme ao preceituado no artigo 297.º do Código Civil, do seu início de vigência, em 8 de Fevereiro de 2001, sendo que "a interrupção do prazo de prescrição só ocorreu face à Lei Geral Tributária em 28 de Abril de 2006, data em que o oponente foi citado como executado revertido".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1- Vem a Fazenda Pública apresentar recurso da douta sentença, uma vez que, o Mº Juiz "a quo" julgou a oposição procedente, por haver entendido: «A interrupção do prazo de prescrição só ocorreu face à LGT em 28 de Abril de 2006, data em que o oponente foi citado como executado revertido. Assim, em 8 de Fevereiro de 2006, cinco anos depois da entrada em vigor da nova Lei 17/2000, que reduziu para cinco anos o prazo de prescrição, este extinguiu-se. Pelo que, estão prescritas as dívidas... extinguindo-se a execução em relação ao oponente.»;

2- Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido;

3- Tal decisão contraria o preceituado no art.º 180º, n.º 1 e n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, configurando-se a existir erro de julgamento na subsunção dos factos ao direito, isto porque;

4- Resulta da matéria de facto dada como provada e com relevância para a decisão da causa, que, a devedora originária apresentou em 28 de Dezembro de 2001, processo de recuperação de empresa;

5- Processo esse, cuja interposição, junto do Tribunal de Comarca de Santo Tirso, foi deliberada «...pela unanimidade dos sócios....», conforme resulta do teor da Acta n.º 3, constante dos autos como documento n.º 1;

6- Ora, o artigo 29º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, estatui como um efeito automático do despacho de prosseguimento da acção, a suspensão de «...todas as execuções instauradas contra o devedor...(....)...a suspensão mantém-se até ao termo máximo estabelecido para a deliberação da assembleia de credores, fixado no n.º 1 do art.º 53º.....», pelo que;

7- Demonstrada a suspensão da execução durante o lapso de tempo previsto no art.º 29º do CPEREF, à data da citação do oponente, dia 28 de Abril de 2006, cfr. Probatório, não se havia esgotado o prazo prescricional;

8- Pelo que, com a citação foi interrompido o prazo de prescrição, ficando inutilizado todo o tempo decorrido até essa data, começando a correr novo prazo prescricional de 5 (cinco) anos, nos termos do art.º 326, n.º 1, do Código Civil, ex vi art.º 2º, alínea e), do CPPT.

9- Acresce que, tendo a douta sentença "a quo" reconhecido a aplicabilidade da Lei 17/2000, aos factos sub judice, atenta a sua entrada em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, e, impunha-se o reconhecimento da sua aplicabilidade no seu todo, designadamente, do preceituado nos seus artigos 49º, n.º 1 e 63º, n.º 3, que estatuem que a citação interrompe a prescrição;

10- A douta sentença ao declarar extinta a execução em relação ao oponente, incorreu em erro de julgamento na subsunção dos factos ao direito, por violação dos seguintes preceitos legais: art.º 180º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário; art.º 29º, do CPEREF; artigos: 49º, n.º 1, e 63º, n.º 3 da Lei 17/2000.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por a dívida se não encontrar prescrita, atento o período de suspensão do respectivo prazo e, dada a acção de recuperação da devedora originária, a sua interrupção resulta até da citação do oponente, não tendo aplicação nos autos o disposto no artigo 48.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, que se refere apenas à interrupção da prescrição, que não à sua suspensão.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

- Por dívidas de Contribuições relativas à Segurança Social respeitantes ao ano de 2000 da sociedade executada "Uncover -Têxteis, Ld.a", foi instaurado o processo executivo n.º1880-2001/01010492 e Apensos, no valor de 15.925,96 euros.

- O oponente foi citado como executado revertido em 28.04.2006.

- A Uncover apresentou em 28 de Dezembro de 2001 um processo de recuperação de empresa.

- Por despacho proferido em 28 de Maio de 2002, foi declarada em situação económica difícil e foi ordenado o prosseguimento dessa acção de recuperação.

- Foi nomeado um gestor judicial.

- Em 28 de Fevereiro de 2003 a sociedade executada foi declarada falida.

- Em 5 de Março de 2003 foi solicitada a remessa dos processos de execução fiscal para serem apensados ao processo de falência.

- Nessa data foi nomeado um liquidatário judicial.

- Em 9 de Agosto de 2004 foi declarada a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

- Os processos de execução fiscal foram devolvidos em 12 de Janeiro de 2006 ao respectivo Serviço de Finanças.

- O oponente foi nomeado gerente da sociedade executada originária em 25 de Abril de 2000.

- A sociedade obrigava-se com a sua assinatura do oponente ou com a assinatura do outro gerente.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da prescrição da dívida exequenda – "contribuições relativas à Segurança Social respeitantes ao ano de 2000, da sociedade Uncover – Têxteis, Lda.", originariamente executada.

Nos autos, e para o efeito, é aplicável o artigo 63.º, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, que reduziu, de 10 (Decreto-Lei n.º 103/80 e Lei 28/84) para 5 anos o respectivo prazo, que se mantém inalterado nos termos do artigo 49.º da Lei 32/02, de 20 de Dezembro.

Aquela Lei entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 – cfr. desenvolvidamente, sobre o ponto, o acórdão do STA de 25 de Julho de 2007 – recurso n.º 0359/07 – pelo que a partir da mesma data se deve contar o aludido prazo que assim terminaria em 4 de Fevereiro de 2006.

Por outro lado, nos termos do artigo 63.º, n.º 3, da mesma lei, "a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com o conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida".

Dispõe ainda o artigo 29.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência, com relação à acção de recuperação da empresa, que – n.º 1 – "proferido despacho de prosseguimento da acção, ficam imediatamente suspensas todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências das acções executivas que atinjam o seu património, incluindo as que tenham por fim a cobrança de créditos com privilégio ou com preferência; a suspensão abrange todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor".

Ora, segundo se mostra dos autos, o oponente foi citado, na execução, em 28 de Abril de 2006.

Bem assim, que a Uncover apresentou, em 28 de Dezembro de 2001, um processo de recuperação de empresa, sendo que, por despacho de 28 de Maio de 2002, foi declarada em situação económica difícil e ordenado o prosseguimento da acção.

E declarada falida em 28 de Fevereiro de 2003, sendo que, em 9 de Agosto de 2004, foi declarada extinta a instância por inutilidade da lide.

Assim, naquela data de 28 de Maio de 2002, ficou suspenso o prazo de prescrição, nos termos do aludido artigo 29.º, n.º 1, do CPEREF.

Todavia, os autos não fornecem elementos para determinar o período da suspensão, nos termos do n.º 2 do mesmo normativo, situação factual que haverá, pois, que averiguar, em termos de ampliação da matéria de facto, a que se referem os artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

Por modos que se, mercê da dita suspensão, o prazo de prescrição não estiver ainda decorrido na data da citação, esta interrompeu-o, começando a contar-se novo prazo, *ut* artigo 326.º, n.º 1, do Código Civil.

Refira-se finalmente que o artigo 48.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária não tem aplicação nos autos, uma vez que, por um lado, apenas considera a interrupção – que não a suspensão - do prazo, e, por outro, a interrupção aí prevista é a relativa ao devedor principal que não a referente, como é o caso, ao responsável subsidiário.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo ampliar-se a matéria de facto e aplicar-se o direito nos termos acima definidos.

Custas a final.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Baeta de Queiroz — António Calhau.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

Nulidade da sentença. Oposição entre os fundamentos e a decisão. Excesso de pronúncia.

Sumário:

I — A nulidade da sentença prevista nos artigos 125º, n.º 1 do C.P.P.T. e 608º, n.º 1 alínea c) do C.P.C., não se concretiza pela mera contradição dos fundamentos entre si, mas sim entre determinado fundamento e a decisão proferida, de tal forma que se possa afirmar que esse fundamento logicamente deveria conduzir a uma solução oposta à expressa na sentença.

II — Ocorre excesso de pronúncia quando o tribunal conhece de questões que não deva apreciar (artigo 668º, n.º 1, alínea d) do C.P.C.), constituindo nulidade da sentença conexionada com a segunda parte do n.º 1, do artigo 660º do C.P.C., onde se estabelece que o juiz não pode ocupar-se senão de questões colocadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outros.

Processo n.º 2/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: António Fernando Duarte de Araújo e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Exma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 41 e seguintes, que julgou procedente a oposição à execução fiscal, interposta por António Fernando Duarte Araújo e contra si revertida para cobrança de uma dívida proveniente de coimas e despesas, em que era originária devedora "Têxtil Ibis, Lda.", formulando as seguintes conclusões:

1 - Na douta sentença recorrida o M.mo Juiz, na fundamentação de direito, considera que nos termos do art. 8º do RGIT existem responsáveis subsidiários a quem pode ser exigida a dívida decorrente da aplicação de coima, mas acaba por concluir não ser possível a reversão na execução fiscal para o pagamento de coimas e, por isso julgar procedente a oposição.

2 - Isto porque considerou, em resumo, que nos termos do mesmo art. 8º é necessário que a Fazenda Pública prove a culpa do revertido pelo não pagamento da coima, o que não está demonstrado nos autos.

3 - Pelo exposto, os fundamentos da douta sentença são obscuros e contraditórios entre si e com a decisão proferida, na medida em que por um lado considera que nos termos do art. 8º RGIT existirão responsáveis subsidiários e por outro lado concluiu não ser possível a reversão na execução fiscal.

4. Ou é ou não é possível a reversão na execução fiscal para pagamento de coimas, ao abrigo do disposto no art. 8º do RGIT.

5. Além disso, o M.mo Juiz, nos termos expostos, apreciou a culpa e a legitimidade, fundamento de oposição previsto no art. 204º, nº1, alínea b), do CPPT, e com tal fundamento julgou procedente a oposição, sendo que o oponente não invocara nem alegara tal fundamento.

6. Assim sendo, o M.mo juiz apreciou questão que não devia conhecer, o que nos termos do art. 125º, nº1 (parte final), do CPPT, é causa de nulidade da sentença.

7. Pelo que, foram violadas as disposições dos art.s 8º do RGIT, 123º e 125º, nº1, CPPT.

2 - Os recorridos Fazenda Pública e António Fernando Duarte Araújo não contra-alegaram.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

3 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 14/06/2002, foi instaurada execução fiscal para cobrança de € 1.568,18 provenientes de coima aplicada à sociedade «Têxtil Ibis, Lda.», cujo prazo de pagamento voluntário havia terminado a 21/05/2002;

2. Em 24/01/2006, foi proferido despacho para audição prévia do Oponente sobre a reversão da execução fiscal contra si para pagamento de Coimas e despesas, tudo no montante de € 3.493,47, tendo por fundamento a inexistência de bens da executada;

3. Em 30/01/2006, o Oponente foi notificado para exercer o direito de audição sobre a reversão;

4. No exercício do direito de audição, o Oponente referiu não dispor de elementos essenciais da liquidação dos impostos em dívida e a notificação carecer de falta do projecto de decisão e fundamentação da reversão, a qual não mereceu resposta do órgão de execução fiscal;

5. Em 13/06/2006, foi proferido despacho de reversão da execução fiscal contra o Oponente, apresentando como fundamento a inexistência de bens do executado e por o revertido constar na Conservatória do Registo Comercial como responsável subsidiário;

6. Em 20/06/2006, o Oponente foi citado para a execução fiscal, na qualidade de responsável subsidiário da sociedade «Têxtil Ibis, Lda.», para pagar a quantia de € 1.852,59, referente a coimas e despesas, conforme fundamento exarado no despacho de reversão.

4- A sentença recorrida concedeu provimento à oposição deduzida, ordenando o não prosseguimento da execução fiscal contra o oponente, a qual havia sido revertida para pagamento de coimas e despesas.

Para o efeito, em resumo, a sentença após ponderar que a extinção da pessoa colectiva não extinguira a execução, uma vez que, nos termos do artigo 8.º do RGIT, existiriam responsáveis subsidiários a quem poderia ser exigida a dívida decorrente da aplicação da coima, concluiu que a Fazenda Pública não lograra demonstrara a culpa de revertido, cuja prova era essencial, e daí que tivesse concedido provimento à oposição.

A Ex.ma Magistrada do Ministério Público vem na sua alegação de recurso defender que a sentença enfermaria de nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão e excesso de pronúncia.

Vejamos.

4.1.<u>Da oposição entre os fundamentos e a decisão:</u>

Esta causa de nulidade de sentença não se concretiza pela mera contradição dos fundamentos entre si, mas sim entre um determinado fundamento e a decisão proferida, de tal forma que se possa afirmar que esse fundamento logicamente deveria conduzir a uma solução oposta à expressa na sentença- artigos 125.º, n.º 1 do CPPT e 668.º, n.º1, alínea c) do CPC.

Ora, tal não acontece na situação em apreço.

Com efeito, o discurso argumentativo/fundamentador da sentença não padece de qualquer impossibilidade de articulação lógica com a decisão proferida de julgar procedente a oposição, antes esta se apresenta como o corolário do facto de, muito embora nos termos do artigo 8.º do RGIT existirem responsáveis subsidiários, a estes no caso não poderia ser exigida a dívida decorrente da aplicação da coima, uma vez que a Fazenda Pública não lograra demonstrar a "culpa do revertido", o que era essencial.

Sendo assim, os fundamentos da sentença sob recurso não são obscuros, nem contraditórios entre si, como vem alegado, muito menos se apresentando em oposição com a decisão proferida.

4.2. <u>Do excesso de pronúncia:</u>

Ocorre excesso de pronúncia quando o tribunal conhece de questões que não deva apreciar (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC), constituindo nulidade de sentença conexionada com a segunda parte do n.º 2 do artigo 660.º do CPC, onde se estabelece que o juiz não pode ocupar-se senão de questões colocadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

A este respeito, alega a recorrente que a sentença recorrida apreciou a culpa e legitimidade, fundamento de oposição previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, sendo certo que o oponente não invocara nem alegara esse fundamento.

Ora, a realidade é que o oponente na sua petição de oposição, concretamente nos artigos 16 a 19, suscitou a questão da sua falta de responsabilidade pela prática das infracções tributárias em causa e

pelo pagamento das respectivas coimas, questão que se reconduz, no essencial, à "culpa do revertido" tal como ela foi enfrentada na sentença.

Embora se possa reconhecer que a questão colocada pelo oponente foi abordada numa perspectiva diferente na sentença, em que relevou a consideração do ónus que impendia sobre a Fazenda Pública de fazer a prova da culpa do revertido, o certo é que o M.mo Juiz se moveu dentro dos parâmetros da questão posta ao tribunal, conduta essa para mais legitimada pelo facto de não se encontrar sujeito "*às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito"*-artigo 664.º do CPC-cfr acórdãos de 24-04-91 e 10-10-01, nos recursos n.ºs 13.183 e 38.174.

Donde se conclua que a sentença não enferma de nulidade por excesso de pronúncia.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º, n.º1, alínea a) do CPC)

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

Execução fiscal - Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal – Recurso jurisdicional - Subida da reclamação (artigo 278.º do CPPT).

Sumário:

I — Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito – princípio da tutela judicial efectiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) – a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II — Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.

III — Preenche tal condicionalismo a reclamação do acto de indeferimento do pedido de dispensa/isenção de garantia.

Processo n.º 58/08-30.
Recorrente: Araújo & Filhos, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Araújo e Filhos, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que se decidiu pela subida diferida de reclamação que aquela sociedade apresentara, nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Braga 2, de 11 de Junho de 2007, que lhe indeferiu o pedido de dispensa/isenção da prestação de garantia.

Fundamentou-se a decisão em que, embora a reclamante alegasse o prejuízo irreparável a que se refere o n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, "analisando o conteúdo da petição, conclui-se que os fundamentos invocados não são enquadráveis em nenhuma das alíneas do n.º 3 do já citado preceito legal".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) Na execução fiscal em causa a Recorrente apresentou um pedido de isenção/dispensa de prestação de garantia que foi indeferido pelo órgão de execução fiscal.

2) Só com a subida imediata da Reclamação é que se obtém utilidade para a Recorrente, de nada lhe valendo a sua procedência após a venda de todos os bens penhorados, pois o eventual deferimento do pedido de isenção/dispensa de garantia impediria precisamente a prática daqueles actos lesivos do seu património.

3) A recorrente alegou factos suficientes demonstrativos da inutilidade da Reclamação caso a sua subida não seja imediata.

4) A douta sentença recorrida violou os artigos 278.º do CPPT e 734.º, n.º 2, do CPC, devendo conhecer do mérito da reclamação.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, "estando em causa decisão sobre um pedido de dispensa de garantia a reclamação deverá subir imediatamente, sob pena de a sua retenção tornar posteriormente inútil a sua apreciação".

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da subida imediata (ao Tribunal Administrativo e Fiscal) da reclamação, para efeitos da sua decisão, também imediata, que não apenas após a penhora ou a venda – cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Janeiro de 1997 – recurso n.º 21.028.

Sendo que "a executada deduziu impugnação judicial, a qual se encontra a correr seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga", tendo, entretanto, sido "penhorados diversos bens, nomeadamente um prédio urbano, créditos de clientes e várias viaturas, cujos valores são manifestamente insuficientes para garantia da execução" – cfr. 2.º e 7.º parágrafo do despacho reclamado, a fls. 13.

Ora, a impugnação judicial apenas tem efeito suspensivo quando é prestada garantia adequada – artigo 103.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E é, pois, para suspender a execução que a recorrente pretende ser isenta/dispensada da prestação da garantia, no montante remanescente ao das penhoras já efectuadas.

Nos termos do artigo 169.º, n.º 1, do CPPT, "a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente".

Isto é, sempre que o contribuinte conteste a legalidade da liquidação (ou, *latu sensu*, a exigibilidade da dívida – cfr. n.º 5 do mesmo artigo) e apresente bens que garantam a quantia exequenda ou a administração tributária constitua garantia ou proceda à penhora, a cobrança da prestação tributária fica suspensa até à solução do litígio – cfr. artigo 52.º da Lei Geral Tributária.

O que bem se compreende: uma vez que "o património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários" – artigo 50.º, n.º 1, da LGT –, a existência de uma garantia especial que responda pela quantia exequenda afasta o motivo que justifica, na pendência da discussão da legalidade da liquidação e/ou exigibilidade da dívida, a continuação do processo de cobrança. É que se os pedidos do contribuinte obtivessem provimento (se a liquidação fosse considerada (total ou parcialmente) ilegal ou, nomeadamente, a dívida se encontrasse prescrita), tal cobrança seria desnecessária e teria que ficar sem efeito.

Assim, se a garantia for constituída (hipoteca legal ou penhor – artigo 195.º do CPPT) ou prestada (garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente – artigo 199.º do mesmo diploma), já não haverá lugar à penhora, fruto da dita suspensão do processo de execução.

Mas "se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior dentro do prazo de 15 dias" – n.º 2 do mesmo artigo 169.º -, pois que, à míngua de garantia especial, não há motivo para o processo de execução ser suspenso.

E "se a garantia não for prestada [neste prazo], proceder-se-á de imediato à penhora" – n.º 3 do mesmo artigo 169.º.

Da interpretação combinada destes dois números retira-se que, no caso de a garantia ser apenas parcial (i.e., "não garantir a dívida exequenda e o acrescido" mas apenas parte), o processo de execução também se suspende, ainda que com efeitos limitados à garantia prestada, pois que não havendo reforço no sentido de garantir a totalidade da dívida e acrescido,

"proceder-se-á de imediato à penhora" de novos bens, que não à liquidação da garantia parcial.

Em suma: o processo de execução suspende-se quanto à garantia prestada (ainda que parcial), só podendo esta ser executada se a decisão final do pleito for no sentido da improcedência, ou improcedência parcial (aqui na medida desta), dos pedidos do contribuinte, em sede de reclamação, recurso, impugnação judicial ou oposição à execução que tenham por objecto a ilegaliade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

Ou seja, no caso dos autos, o indeferimento do pedido de isenção/dispensa de garantia reclamado consequenciou a não suspensão da execução quanto à cobrança do montante da dívida tributária não garantido.

A dispensa em causa equaciona-se, pois, à prestação de garantia referente à parte do crédito ainda não garantido.

E, como se disse, a questão dos autos é a da subida imediata (ao Tribunal Administrativo e Fiscal) da reclamação para efeitos da sua decisão, também imediata, que não apenas após a penhora.

Ora, o artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas a autoriza, taxativamente, quando esteja em causa "prejuízo irreparável" derivado das vicissitudes da penhora e da prestação da garantia, nele elencados.

Todavia, tal interpretação literal seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva constitucionalmente previsto – artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República.

Por modo que há que procurar uma interpretação do preceito conforme à Constituição.

"O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de uma acto lesivo praticado pela administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é essa a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos deste n.º 3 do artigo 277.º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do seu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável".

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª ed., p. 1049, nota 5.

Como assinala o mesmo autor, estando em causa a cobrança de dívidas, não haverá, em princípio, grave lesão do interesse público dada a possibilidade de a Administração Fiscal promover arresto de bens, com «o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (artigos 622.º e 819.º do Código de Processo Civil)».

«Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade».

Pois «nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição desse regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que seria incompatível com a Lei Geral Tributária e o referido sentido da lei de autorização legislativa» (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), devendo, então, aceitar-se, em tais casos, a subida imediata".

Dando-se aí, como exemplos, segundo o mesmo autor, a "decisão que recuse suspender o processo de execução" e "a fixação do valor base para a venda".

Cfr. os acórdãos do STA de 16 de Agosto de 2006 – recurso n.º 0689/06 e de 2 de Março de 2005 – recurso n.º 010/05.

A recorrente invoca que a subida diferida fará com que a reclamação perca toda a sua utilidade: "o interesse da reclamante é que a prestação da garantia lhe seja dispensada agora (…) sabendo-se ainda da ameaça de futuras penhoras" – pontos 43 e 44 da petição de reclamação, reproduzidos nas alegações do presente recurso.

Como acima se referiu, deve admitir-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade.

Trata-se de fórmula equivalente à da regra consagrada no artigo 724.º, n.º 2, do Código de Processo Civil para os agravos: sobem imediatamente aqueles "cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis".

A predita inutilidade não pode todavia deixar de relacionar-se com a irreparabilidade do prejuízo.

Como refere o acórdão deste tribunal de 9 de Agosto de 2006 – recurso n.º 0229/06, "a inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença da de prejuízo irreparável de que fala a lei. É seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos.

Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável.

Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo."

Ora, a jurisprudência tem interpretado de forma exigente o requisito da absoluta ou total inutilidade do recurso (reclamação), entendendo-se que a sua eventual retenção deverá ter um resultado irreversível, não bastando a mera inutilização de actos processuais, ainda que contrária ao princípio da economia processual, sem que aí se possa vislumbrar qualquer ofensa constitucional.

Cfr. LEBRE DE FREITAS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. 3, pp. 115/116, e jurisprudência aí citada.

No caso *sub judice*, o pedido de isenção/dispensa respeita, como se disse, unicamente à quantia exequenda não garantida pela penhora já efectuada, pretendendo a recorrente suspender a execução e, assim, evitar novas penhoras previstas no citado artigo 169.º, n.º 3.

Contudo, o pedido foi indeferido pelo Chefe do Serviço de Finanças e o tribunal *a quo* decidiu que a reclamação era de subida diferida.

Todavia, subindo a final, a decisão da reclamação seria absolutamente despicienda, pois sendo tomada após a penhora, o eventual deferimento seria inócuo, já que o efeito produzido pela dispensa da garantia – a suspensão da execução - esgota-se antes da penhora, pois que visa evitá-la.

De outro modo: ao requerer a isenção/dispensa da prestação de garantia, a contribuinte pretendeu suspender a execução, ou seja, pretendeu evitar nova penhora. Tendo tal requerimento sido indeferido, se a reclamação apresentada não for imediatamente apreciada, a consequência é o prosseguimento da execução; e, subindo a final, já não pode produzir efeito útil, pois a subida diferida implica, pela sua natureza, que a execução (que se pretendia ver suspensa) prosseguiu até à concretização da penhora.

Pelo que a reclamação deve ser imediatamente apreciada.

Cfr. o recente acórdão do STA de 9 de Janeiro de 2008, recurso n.º 738/07.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os autos baixar ao tribunal *a quo* para que a reclamação seja apreciada de imediato, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

Cumulação de impugnações do acto tributário da liquidação de IVA e IRC. Aplicação subsidiária do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA). Artºs 4º, n.º 5 e 47º, nºs 5 e 6. Despacho de aperfeiçoamento.

Sumário:

I — É ilegal a cumulação das impugnações dos actos tributários de liquidação de IVA e IRC, por faltar a identidade de natureza dos dois tributos exigida pelo artº 104º do CPPT.

II — Todavia, apresentada, em 2/3/04, uma petição de impugnação judicial naquelas condições, não deve o tribunal recorrido concluir pelo não conhecimento do pedido e absolver, em consequência, a Fazenda Pública da instância, tudo nos termos do disposto nos artºs 494º, alínea b) e 288º, n.º 1, alínea e) do CPC, mas determinar que se notifique o impugnante para indicar qual das liquidações pretende ver apreciada, atento o estabelecido nos artºs 4º, n.º 5 e 47º, n.º 5 do CPTA, aqui aplicável ex vi do artº 2º, alínea c) do CPPT.

Processo n.º 879/07-30.
Recorrente: Pescanova (Portugal), Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Pescanova (Portugal), Lda, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que se absteve de conhecer do pedido deduzido na impugnação judicial que intentou contra os actos de liquidação de IVA e IRC, absolvendo, consequentemente, a Fazenda Pública da instância, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

UM: O artº 104º do CPPT fala em identidade de natureza dos tributos e não em identidade do imposto, nada impedindo que se cumulem impugnações relativas a impostos diferentes.

DOIS: No caso presente, a economia processual justifica plenamente a anulação dado que, independentemente de se abranger o IRC e o IVA a questão *subjudice* é absolutamente idêntica.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o despacho recorrido ser revogado e "substituído por outro que determine a notificação da recorrente, nos termos e para os efeitos do artº 47º n.º 5 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos", conforme jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Desde logo, importa referir que não colhe a argumentação da recorrente de que o artº 104º do CPPT fala em identidade de tributos e não de identidade de impostos, como é o caso do IRC e do IVA.

Com efeito, dispõe o artº 3º, n.º 2 da LGT que "os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas".

Sendo assim, compreendendo os tributos os impostos é evidente que o artº 104º do CPPT, ao estabelecer que na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos em caso de identidade da natureza dos tributos, este preceito legal abrange, necessariamente, os impostos.

Por outro lado e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, também não pode proceder a argumentação da recorrente no sentido de que nada impede que se cumulem impugnações relativas a impostos de natureza diferente.

Com efeito e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, sendo o IRC e o IVA tributos de diferente natureza, não é possível cumular impugnações judiciais das respectivas liquidações, uma vez que falta, assim, o pressuposto da identidade da natureza dos dois tributos exigida pelo predito artº 104º.

Neste sentido, vide, por todos, os acórdãos citados no referido parecer.

3 – Todavia, no caso em apreço, a petição de impugnação judicial foi apresentada em 2/3/04, isto é, já na vigência do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Sendo assim, não devia o Mmº Juiz "a quo" ter concluído, como concluiu, pelo não conhecimento do pedido e, em consequência, absolvido a Fazenda Pública da instância, tudo nos termos do disposto nos artºs 494º, alínea b) e 288º, n.º 1, alínea e) do CPC.

Com efeito e como vinha sendo entendido por esta Secção do STA, não havendo no CPPT norma que refira quais as consequências para a hipótese de não se verificar os respectivos pressupostos, nomeadamente, como é aqui o caso, quando falte a "identidade da natureza dos tributos", aplicava-se, então o regime consagrado no artº 38º, n.º 4 da LPTA, de harmonia com o disposto no artº 2º, alínea c) do CPPT.

Contudo, a LPTA cessou a sua vigência em 1/1/04, data em que entrou em vigor o CPTA, aprovado pela Lei n.º 15/02 de 22/2 (cfr. artº 2º de Lei n.º 4-A/03 de 19/2).

Pelo que a LPTA deixou de ter aqui aplicação subsidiária, para passar a aplicar-se o regime consagrado no CPTA, uma vez que e como vimos, a impugnação judicial foi proposta em 2/3/04.

Ora, estabelece o artº 4º, n.º 5 do CPTA que "a cumulação de impugnações de actos administrativos rege-se pelo disposto no artigo 47º".

Por sua vez, dispõe o n.º 5 do predito artº 47º que "havendo cumulação, sem que entre os pedidos exista a conexão exigida no número anterior, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob pena de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos".

Estipula o n.º 6 do mesmo artigo que, "em caso de absolvição da instância por ilegal cumulação de impugnações, podem ser apresentadas novas petições, no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira para efeitos da tempestividade da sua apresentação".

"Conclui-se, deste modo, que o Tribunal recorrido, verificando, como verificou, estar perante uma cumulação ilegal de impugnações, devia…ter notificado a impugnante para, em dez dias, indicar a impugnação que pretendia ver apreciada no processo, sob pena de integral absolvição da instância; sobrando ainda à impugnante, se não reagisse à notificação, a possibilidade de deduzir novas impugnações separadas, no prazo de um mês, contado do trânsito em julgado da decisão que extinguisse a instância, com o benefício de se considerarem, essas novas impugnações, como apresentadas na data da entrada daquela em que se verificara a ilegal cumulação, para efeitos da tempestividade da sua apresentação" (Acórdão desta Secção do STA de 10/3/05, in rec. n.º 1.390/04).

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 24/1/06, in rec. n.º 667/06.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o despacho recorrido, para ser substituído por outro que determine a notificação da recorrente, nos termos e para os efeitos do artigo 47º n.º 5 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge de Lino.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo

Sumário:

I — As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma prestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributados em sede de IRS.

II — As ajudas de custo atribuídas ao trabalhador têm natureza remuneratória somente na parte que exceda o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado, atento ao disposto no artigo 2º, n.º 3 alínea e) do CIRS.

III — Recai sobre a administração tributária, como pressuposto da norma de tributação, o ónus da prova de tal excesso bem como de que as verbas auferidas pelo trabalhador a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesa por ele suportadas em resultado da deslocação de sua residência habitual.

Processo n.º 1043/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Vasco Martins Gonçalves Silva e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Exma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a fls. 75 e seguintes, que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida por Vasco Martins Gonçalves Silva contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano 2002, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributaria se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2- Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3- Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art. 125º CPPT e art. 668º CPC.

4- Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

2- O recorrido Vasco Martins Gonçalves Silva contra-alegou nos termos que constam de fls. 109 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª - A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2ª - O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3ª - Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei *(facto inexistente)* que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4ª - O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação *sub judice* do DL 106/98, de 24-04!

5ª - E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007 (cfr. docs. 1 e 2).

6ª - Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7ª - Mas, ainda que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as *"Disposições gerais"* do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Artº 1º, n.º 1), este tal como considerado no artº 2º.

8ª - Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9ª - Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10ª - Por conseguinte, e para efeitos dos artºs l e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11ª - Tal como se considera na douta sentença recorrida, *competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer"*.

12ª - Ou seja, sobre a Recorrente impendia *"o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório."* (Cfr. Ac. n.º 0063/01, do TCANORTE, de 06-04-2006, in www.dgsi.pt, e Sentença de 07-02-2007, do TAFPenafiel, que se junta — Doc. 3).

13ª - Sem prescindir, as ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente, decorre da cláusula 7ª, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.

14ª - O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no *"mercado negro"*, seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse *"mercado negro"* são muito mais elevados que o normal!

15ª - O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16ª - Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17ª - De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.

18ª - Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.

19ª - Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium*!

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S.A.» em 15/06/2002, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 22/06/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S.A.»;

3. Com a celebração daquela contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 2.310,00, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.º 2005 4004482115, referente ao IRS do ano de 2002, no valor de € 4.589,00 o qual foi paga a 15/02/2006.

Motivação.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo referem as testemunhas, os trabalhadores não regressavam a Portugal ao fim-de-semana, daí a necessidade de pagar ajudas de custo durante todos os dias da semana, uma vez que permaneciam no País ao serviço da empresa.

Por outro lado, nas situações em que aparecem ajudas de custo atribuídas no mês coincidente com as férias, a justificação dada é a de os trabalhadores terem casas arrendadas em Angola, partilhadas com outros colegas e, como tal não podem deixar de pagar a respectiva renda para as manterem quando regressarem de férias.

Conforme os depoimentos prestados, o montante das ajudas de custo é calculado segundo o custo de vida do local para onde o trabalhador se desloca, sendo que em Angola o custo de vida é bastante elevado.

Por sua vez, foi referido pelas testemunhas que dada a falta de trabalho em Portugal, a entidade empregadora, tem estado a trabalhar no estrangeiro, onde tem necessidade de colocar os seus trabalhadores, não só como forma de assegurar-lhes o seu trabalho, mas também por ter necessidade deles por terem alguns conhecimentos e especialização na construção civil.

Referem, ainda, as testemunhas que sem aquelas obras no estrangeiro, designadamente em Angola, a situação da empresa «Soares da Costa, S.A.» seria muito difícil.

5- A sentença sob recurso, tendo em conta que –"*Da prova produzida resulta que os valores atribuídos a título de ajudas de custo, foram-no com vista a compensar o trabalhador pela sua deslocação e com os gastos adicionais que sempre teria com o alojamento e com a alimentação, uma vez que nenhum destes é pago pela entidade patronal coma apresentação de recibo"*, concluiu que esses valores não constituíam remunerações devidas por contrato de trabalho, como efectiva contra prestação desse trabalho e, como tal, tributadas em sede de IRS, mas como verdadeiras ajudas de custo devidas como compensação pelos gastos tidos pelo trabalhador com alojamento e alimentação em local onde se encontre deslocado ao serviço dessa entidade patronal.

Ponderou-se ainda na decisão que a Administração Tributária, a propósito da pretensa inexistência de deslocação do domicílio necessário, se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, sendo certo que este diploma no seu artigo 15.º expressamente excluía da sua regulamentação as ajudas de custo atribuídas em deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro, como era o caso, mais se acrescentando que não lograra demonstrar a existência de factos constitutivos de situações susceptíveis de serem tributadas.

Daí que tenha concedido provimento à impugnação e anulado a liquidação adicional efectuada.

Em face das conclusões da sua alegação, que delimita o recurso jurisdicional e fixa o seu do objecto (artigo 684.º, n.º 3 do CPC), a Ex.ma Magistrada do Ministério Público concretiza o seu inconformismo perante a sentença em três questões, a saber:

1) -Nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º do CPPT e 668.º do CPC, por falta de fundamento;

2) -As quantias pagas a título de ajudas de custo, consubstanciariam remuneração de trabalho prestado pelo impugnante, devendo como tal ser tributadas;

3) - No caso de dúvida, o tribunal devia ter procedido a diligências no sentido do seu suprimento, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

Vejamos.

No referente à arguição de nulidade da sentença, importará desde já salientar que, como constitui jurisprudência consolidada e pacífica deste Supremo Tribunal (cfr, entre outros, o acórdão de 06-05-98, no recurso n.º 17.991), só a total falta de fundamentação de facto ou de direito teria a capacidade de fulminar de nulidade a sentença.

Ora, não tal não acontece na sentença recorrida, cuja suficiência de fundamentação de facto e de direito é patente.

De todo o modo, sempre se acrescentará que antes poderá configurar erro de julgamento e não gerador de nulidade de sentença o vício alegado pela recorrente ao defender que a sentença considerara que a Administração Tributária se fundamentara no DL n.º 106/98, de 24 de Abril, quando o certo é que isso não acontecera e tão pouco fora citado esse diploma ou alguma da suas disposições no procedimento de liquidação.

Nada impedindo que essa alegação seja conhecida em sede de erro de julgamento, uma vez que o Tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação a aplicação das regras de direito (artigo 664.º do CPC), a verdade é que tão pouco esse erro ocorre.

Na verdade, a informação da Direcção dos Serviços de Inspecção Tributária que fundamentou a liquidação adicional impugnada apoia-se e cita disposições constantes do aludido DL n.º 106/98, do qual decorre o respectivo enquadramento jurídico (cfr. PA apenso).

Improcedem, deste modo, as conclusões 1), 2) e 3.

Defende a recorrente, em seguida, que os valores atribuídos a título de ajudas de custo consubstanciariam remunerações de trabalho e, como tal, seriam abrangidas pelo âmbito de incidência do IRS.

Vejamos.

Estabelece o artigo 2.º do CIRS uma ampla regra de incidência, de acordo com a qual o imposto incide sobre qualquer tipo de rendimento de trabalho, com exclusão das ajudas de custo que não excedam os limites legais.

Não se questionando que os valores em causa recebidos pelo impugnante tenham excedido os limites legais, a controvérsia cinge-se, assim, quanto a uma eventual descaracterização desses valores como ajudas de custo.

Ora, de acordo com o artigo 87. do DL n.º 49.408, de 24-11-69 (Regime jurídico do contrato individual de trabalho)-"*Não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações feitas em serviço da entidade patronal, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte em que excedam as despesas normais tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador".*

Como assim, as ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

A este propósito se afirmou no acórdão do Pleno da secção de 8-11-06, no recurso n.º 1082/04- "*Na estrutura do IRS visa-se apenas tributar o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos possam ser presumidos.*

Por isso, o artigo 2.º do CIRS que define os rendimentos de trabalho, tem de ser interpretado a essa luz, abrangendo apenas hipótese em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador das despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função".

Como também se deixou expresso em sumário tirado do acórdão de 05-04-00, no recurso n.º 24.568- "*Todas as atribuições patrimoniais feitas a trabalhadores por conta de outrem que tenham carácter compensatório e não remuneratório, não estão abrangidas no âmbito de incidência do IRS".*

Analisando agora a situação "*sub judicio"* que decorre da matéria de facto assente na sentença à luz do que acima se disse, será necessariamente de concluir que os valores atribuídos a título de ajudas de custo ao impugnante, ora recorrido, revestem natureza compensatória e não remuneratória.

Com efeito, nomeadamente, no 2. da matéria de facto fixou-se o seguinte:"*em 2-06-02, o impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse país prestasse a sua actividade nas obras a cargo da "Soares da Costa, SA".*

No n.º 4 "-*Com a deslocação do impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 2.310.00,* **para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo impugnante naquele país".**

E no n.º 5 o seguinte:" *A "Soares da Costa, SA" não disponibilizou alojamento nem alimentação ao impugnante durante o período em que esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação.*

Perante este enquadramento factual, no qual ressalta a limitação temporal da concessão das ajudas de custo (período seis meses, prorrogável, na situação de deslocado em Angola) e a razão objectiva das mesmas (fazer face ao acréscimo de despesas decorrentes da não disponibilização de alojamento e alimentação pela empregadora), é manifesto o carácter compensatório e não remuneratório dessas atribuições pecuniárias.

Assinale-se que sobre a AT recaía o ónus da prova, o que não foi logrado, de que as verbas auferidas pelo impugnante a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesas por ele suportadas em resultado de deslocação da sua residência habitual.

Sendo assim, em face da matéria de facto assente na sentença de nada vale o esforço argumentativo desenvolvido pela recorrente no sentido de demonstrar o carácter remuneratório das ajudas de custo em causa, objectivo esse que só em sede da matéria de facto seria possível atingir.

De improceder, assim, a conclusão 4.

Por último, entende a recorrente que, a existir dúvidas quanto aos factos relevantes, o tribunal deveria ter feito diligências para as suprir, nomeadamente através da junção dos recibos de vencimento do impugnante.

A sugestão feita não reveste qualquer sentido, posto que como resulta da matéria de facto fixada e respectiva motivação, o tribunal não ficou com qualquer dúvida quanto à fixação da matéria de facto relevante para a decisão jurídica do pleito.

Improcede igualmente a conclusão 5.

6-Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público (artigo 2.º, n.º 1,alínea a) do CCJ)

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge de Sousa — Jorge Lino.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

Coima. Recurso judicial. Legitimidade.

Sumário:

Em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária.

Processo n.º 1056/07-30.
Recorrente: José Ferreira de Carvalho.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1. José Ferreira Carvalho vem interpor recurso jurisdicional do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, proferido nos presentes autos de contra-ordenação fiscal, de indeferimento liminar do recurso judicial contra a decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

A.Vem o presente recurso do douto despacho que considerou o recorrente parte ilegítima, no recurso que interpôs da decisão que aplicou uma coima à firma Lumibor - Componentes Têxteis, Lda e que contra ele se encontra em execução.

B. Tal como resulta da decisão de que se recorre, a legitimidade para recorrer é definida pela aplicação do direito subsidiário previsto no art.º 3.º, alínea b) do RJIT, que remete para o art.º 41.º do DL. 433/82, de 27/10, o qual, por sua vez, remete para a norma do art.º 401º do Código de Processo Penal.

C. Assim, não estão aqui em causa as normas dos artigos 7.º e 8.º do RGIT, que são de direito substantivo.

D. Do regime do art. 401.º do CPP, particularmente da sua alínea d), resulta que tem legitimidade para recorrer a todos os que forem condenados ao pagamento de quaisquer importâncias... ou tiverem a defender um direito afectado pela decisão.

E. A legitimidade para recorrer da decisão que aplicou a coima pela prática de uma contra-ordenação não pode restringir-se à pessoa que a praticou, mas a todos aqueles que a lei responsabilize pelo seu pagamento.

F. Aliás, também o artigo 680.º, n.º 2 do CPC é claro ao estabelecer que «Mas também as pessoas directa e efectivamente prejudicadas pela decisão podem recorrer dela, ainda que não sejam partes na causa ou sejam apenas partes acessórias».

G. Do mesmo modo, também o art.º 22.º da LGT aponta no mesmo sentido, apesar de não ser a norma que regula directamente a situação.

H. Sendo certo que o art.º 22.º da LGT tem de ser interpretado de forma coerente com o sistema, permitindo os mesmos meios de defesa ao devedor principal e ao solidário e subsidiário.

I. Além do que nada no texto ou no espírito da lei permite distinguir entre "dívida de liquidação" e dívida de coima.

De qualquer forma:

J. Importa ter bem claro que o recurso interposto para o TAF de Braga, foi o primeiro acto pelo qual o recorrente reagiu contra a decisão que contra ele se pretende executar.

K. E reagiu contra ele porque, pela primeira vez foi tomada contra si uma medida que afecta os seus direitos - tanto assim é que foi ordenada a sua citação.

L. Assim, o recorrente tem a sua legitimidade para impugnar essa decisão expressamente prevista na lei.

M. E tendo reagido logo que teve conhecimento dos actos em causa, o seu recurso foi apresentado atempadamente, não valendo contra si qualquer citação efectuada à devedora principal, até porque a citação é um acto pessoal.

Qualquer norma que diga o contrário é manifestamente inconstitucional.

O. Nomeadamente, os artigos 7.º e 8.º do RGIT bem como a norma que resulta da conjugação do seu artigo 3.º, com o art.º 41.º do DL. 433/82, de 27/10 e o art. 401º do CPP, ou ainda o art.º 680.º do CPC e o art.º 22.º da LGT, são inconstitucionais quando interpretados no sentido de negar legitimidade activa para interpor recurso judicial da decisão proferida em processo de contra-ordenação que condene no pagamento de uma coima que a eles se pretenda cobrar.

P. E igualmente são inconstitucionais quando interpretados no sentido de fazer contar em relação ao responsável solidário e subsidiário os prazos de recurso do responsável principal.

Q. Inconstitucionalidade essa que resulta da violação dos artigos 20.º, 32.º, n.º 10 e 268.º da Constituição da República Portuguesa. Acresce que:

R. Apesar da evidência das questões supra suscitadas, entende o recorrente que existe uma outra que, por ser de conhecimento oficioso, poderia e devia ter sido apreciada pelo TAF de Braga.

S. Na verdade, estamos perante uma decisão proferida num processo de contra - ordenação contra uma sociedade comercial, mas cuja coima se pretende cobrar ao aqui recorrente.

T. Ora, está documentalmente demonstrado nos autos que a firma infractora foi dissolvida por sentença proferida no processo 2148/04.3 TJVNF do 2.º Juízo Cível de V.N. de Famalicão, transitado em julgado em 28/04/2005.

U. Consequentemente, tem de considerar-se extinto o processo por contra-ordenação ou, pelo menos, a coima nele aplicado, em conformidade com os artigos 61.º e 62.º do RGIF - o que não sucedeu.

V. Tanto mais que, conforme é entendimento pacífico, a dissolução das pessoas colectivas é equiparada à morte, conforme se pode ver no Ac. STA, de 21/1/2003 (www.dgsi.pt, proc. 01895/02), onde se salienta a opinião de Alfredo de Sousa Paixão e Jorge Sousa, no sentido de que «é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária.

W. Em sentido concordante, podem ver-se também os acórdãos do STA, de 6/10/2005, 12/01/2005 e 19/01/2005, todos em www.dgsi.pt.

X. Assim, sendo, podia e devia o TAF de Braga - e pode agora este alto Tribunal - ter conhecido da questão em causa e, por via disso, ter considerado extinto o processo de contra-ordenação e a coima nele aplicado - art.º 61.º e 62.º do RJIF.

Y. Ao entender de forma diversa, a decisão recorrida violou os citados preceitos legais;

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida e substituindo-a por outra conforme ao supra alegado, considerando o recorrente parte legítima e ordenando a extinção dos autos, por extinção do processo de contra-ordenação.

1.3. Não houve contra-alegação.

1.4. O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «o recurso não merece provimento e a decisão impugnada deve ser confirmada», dizendo o seguinte.

1. A decisão da autoridade administrativa que aplicou a coima à sociedade, da qual o recorrente era sócio gerente (sentença fls. 28/32), atingiu o rendimento/património da sociedade arguida e não o rendimento/património pessoal do recorrente; este pressuposto consequência a solução normativa, que apenas confere ao arguido legitimidade para a interposição de recurso (art.º 59º n.º 2 RGCO aplicável ex vi art. 3º alínea b) RGIT; cf. neste sentido Jorge Lopes de Sousa/Manuel Simas Santos Regime Geral das Infracções Tributárias anotado 2ª edição 2003 p.477).

2. No caso sub judicio a convolação do pedido de recurso e respectivas alegações em petição de oposição à execução (onde poderiam ser apreciadas as questões da prescrição da dívida exequenda e da ilegitimidade substantiva do recorrente por inexistência de responsabilidade pelo pagamento da coima) está prejudicada em consequência de:

a) inadequação deste meio processual ao pedido formulado de revogação da decisão aplicativa de coima

b) intempestividade da apresentação da petição em 22.01.2007, face à citação do recorrente em 2.08.2006, por carta registada com aviso de recepção assinado pelo filho (alegações n.º 2 fls. 18; informação fls. 34; art.º 203º n.º 1 alínea a) CPPT)

3. É espúria a apreciação da constitucionalidade das normas enunciadas na conclusão O), na medida em que nenhuma delas constitui suporte jurídico da decisão impugnada de indeferimento liminar do recurso (com excepção do art.º 22º n.º 4 LGT).

A norma constante do art.º 22º n.º 4 LGT, interpretada no sentido enunciado na citada conclusão O), não viola os princípios e garantias constitucionais do acesso ao direito, da tutela jurisdicional efectiva e do direito de defesa (arts.º 20º, 32º n.º 10 e 268º n.º 4 CRP) porque:

a) o responsável solidário ou subsidiário por coima resultante de infracção tributária pode convocar a tutela jurisdicional mediante dedução de oposição à execução (embora não possa apresentar impugnação judicial para discussão da legalidade da coima)

b) em processo de contra-ordenação a garantia constitucional do direito de audiência e de defesa, incluindo o recurso, é assegurada apenas ao arguido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor do despacho recorrido, em que «indefere-se liminarmente o presente recurso, por o recorrente ser parte ilegítima e por ser extemporâneo da sua interposição» – a questão que, antes de todas, aqui se coloca é a de saber se, no caso, o ora recorrente goza, ou não, de legitimidade para a interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa.

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

José Ferreira Carvalho veio recorrer judicialmente da decisão proferida no processo de contra--ordenação instaurado contra Lumibor - Componentes Têxteis, Lda., que aplicou uma coima no valor de 1 379.51 €.

A decisão foi proferida pela entidade administrativa em 11.11.2002 e notificada à arguida em 22.01.2003.

Não foi paga a coima nem interposto recurso pelo que a decisão administrativa transitou em julgado em 19.02.2003.

Em 22.01.2007, José Ferreira de Carvalho na qualidade de responsável subsidiário e ao abrigo do n.º 4 do art.º 22º da Lei Geral Tributária (LGT) recorreu da decisão da contra-ordenação.

Alega que os responsáveis subsidiários podem reclamar e impugnar a dívida nos mesmos termos do devedor principal, por maioria de razão também podem contestar os factos que motivaram a decisão proferida nos processos de contra-ordenação.

Nos termos 62º n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), ex vi do art.º 3º alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias foram os autos com vista ao Ex. Magistrado do Ministério Público o qual emitiu o parecer alegando que o recorrente não é parte legítima para recorrer da decisão aplicada à arguida e que a decisão administrativa há muito que transitou em julgado, sendo certo que o recorrente embora possa responsabilizado pelo pagamento da coima, nos termos previstos no art. 8º do RGIT, não é parte no processo de contra - ordenação pelo que o recurso deve ser indeferido.

A questão que se põe é a de saber se por força do n.º 4 do art.º 22º da LGT, o requerente, responsável subsidiário, tem poderes para contestar os factos que motivaram a decisão proferida em processo de Contra - Ordenação.

O n.º 4 do art.º 22º da LGT determina que «As pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais."

Resulta da interpretação do referido preceito que os responsáveis solidário e subsidiários somente podem reclamar ou impugnar dívida da qual resulte de uma liquidação, ou seja é-lhe permitido discutir a legalidade da dívida exequenda.

Assim, não se pode fazer uma interpretação extensiva, do referido normativo, na qual abranja as coimas aplicadas.

As coimas, consubstanciam-se na violação de uma regra de conduta determinada por lei.

Assim sendo não é permitido, aos responsáveis subsidiários vir contestar os a decisão de aplicação de coimas nos termos do n.º 4, do art.º 22º da LGT.

Acresce referir que o recorrente, fundamenta o recurso de contra - ordenação com base na prescrição e na ausência de culpa.

Assim, sendo a recorrente pode alegar tais factos em sede de oposição, nos termos do art. 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Importa ainda verificar se os presentes autos, podem ser objecto de revisão de sentença, nos termos do art. 85º do RGIT.

Resulta da conjugação desse normativo com o art.º 80º do RGCO e art.º 449º do Código do Processo Penal (CPP) que os fundamentos apresentados pelo requerente não se enquadram nos referidos e que só tem legitimidade para requerer a revisão, a arguida, Ministério Público e a autoridade administrativa.

Sendo o recorrente um responsável subsidiário não podem os autos serem convolados em processo de revisão, embora estejam dentro do prazo de 5 anos, a que se refere o art.º 86º do RGIT.

Face ao exposto indefere-se liminarmente o presente recurso, por o recorrente ser parte ilegítima e por ser extemporâneo a sua interposição.

Custas pelo recorrente fixando-se a Taxa de Justiça em 2 UCS, nos termos da alínea c) do art.º 87º do Código das Custas Judiciais.

Notifique-se a recorrente do presente despacho e o Ministério Público.

2.2 Às contra-ordenações fiscais e respectivo processamento é aplicável

subsidiariamente o regime geral do ilícito de mera ordenação social – por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral da Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho).

O artigo 59.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, na redacção do Decreto-Lei n.º 356/89 de 17 Outubro, e do Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro) preceitua que «A decisão da autoridade administrativa que aplica uma coima é susceptível de impugnação judicial» (n.º 1); e que «O recurso de impugnação poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor» (n.º 2).

E «As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal (…)» – nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária.

No caso *sub judicio*, o ora recorrente veio, em 22 de Janeiro de 2007, nas suas próprias palavras, «recorrer judicialmente da decisão proferida no processo de contra-ordenação à margem referenciado que aplicou a coima de 1.379,51 euros e custas referente a falta de apresentação da declaração periódica de IVA do período de Janeiro a Dezembro de 2000, em que é devedora originária a Lumibor-Componentes Têxteis, L.da» – cf. fls. 18.

Em face do que no Tribunal *a quo*, e pelo despacho aqui em crise, foi decidido essencialmente que «indefere-se liminarmente o presente recurso, por o recorrente ser parte ilegítima».

E, por tal sinal, está bem decidido.

Com efeito, o ora recorrente não é a pessoa arguida neste processo de contra-ordenação. A pessoa arguida no presente processo de contra-ordenação fiscal é a sociedade "Lumibor-Componentes Têxteis, L.da".

Como assim – e de acordo com o n.º 2 do artigo 59.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, por remissão do artigo 3.º do Regime Geral da Infracções Tributárias – ao ora recorrente falece legitimidade para, por si, interpor o recurso judicial que nestes autos interpôs da decisão de aplicação de coima à sociedade "Lumibor-Componentes Têxteis, L.da".

O ora recorrente fala ainda de extinção do «processo por contra-ordenação»; e da «manifestamente inconstitucional» «qualquer norma que diga o contrário». No entanto, e como é sabido, os recursos jurisdicionais não se destinam a conhecer de "questões novas", não apreciadas no Tribunal *a quo*. É certo que a falada questão da extinção do «processo por contra-ordenação» poderia provocar o conhecimento oficioso deste Tribunal, se se verificasse, *v.g.*, a prescrição da coima, o que não vem sequer alegado, nem os presentes autos de contra-ordenação propiciam os elementos necessários ao conhecimento de tal questão, sendo que a prescrição da coima pode e deve ser conhecida na execução fiscal, onde o revertido, ora recorrente, tem a legitimidade processual que aqui lhe falece para invocar essa e outras questões inclusivamente as de inconstitucionalidade que aventa.

Estamos deste modo a dizer, sem necessidade de mais alargados considerandos, e em resposta ao *thema decidendum*, que, no caso, o ora recorrente não goza de legitimidade para a interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa – razão por que deve ser negado provimento ao recurso.

E, então, havemos de concordar que, em *processo de contra-ordenação fiscal*, o gerente *executado por reversão* não tem *legitimidade* para, por si, interpor *recurso judicial* da decisão de aplicação de *coima* à sociedade executada originária.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *Jorge de Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 6 de Março de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo. Nulidade da sentença.

Sumário:

I — Só a falta absoluta de motivação constitui causa de nulidade da sentença, e já não a motivação deficiente, medíocre ou mesmo errada que, afectando embora o valor doutrinal da sentença, não produz nulidade.

II— As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, têm natureza remuneratória somente na parte que excede o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado, face ao disposto no artigo 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS.

III — O ónus de prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.

Processo n.º : 1063/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Artur Manuel Cunha Soares e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — Artur Manuel Cunha Soares, residente em Amares, veio impugnar judicialmente a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, referente ao ano de 2003, no montante de € 3.484,28, com fundamento na errónea qualificação dos rendimentos tributáveis.

Por sentença do Mmo Juiz do TAF de Braga foi a impugnação deduzida julgada procedente e, em consequência, anulada a liquidação impugnada por incorrer no vício de violação de lei.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora a magistrada do MP junto daquele tribunal interpor recurso para o STA, formulando as seguintes conclusões:

1 — A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributária se fundamentou no DL 106/98, de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2 — Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3 — Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula, nos termos do disposto no artigo 125.º CPPT e artigo 668.º CPC.

4 — Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2.º CIRS e 82.º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5 — Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6 — A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente.

7 — Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2.º CIRS, 82.º LCT, 123.º CPC e 668.º CPC.

Contra-alegando, veio o impugnante dizer que:

1.º- A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2.º- O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnada cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3.º- Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei (*facto inexistente*) que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4.º- O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação *sub judice* do DL 106/98, de 24-04!

5.º- E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no requerimento inicial da impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007 (cf. docs. 1 e 2).

6.º- Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7.º- Mas, ainda que se pretendesse que ao caso *sub judice* se aplicam as "*Disposições gerais*" do DL 106/98, isto é, o 1.º e o 2.º artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas,

pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (artigo 1.º, n.º 1), este tal como considerado no artigo 2.º

8.º- Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo, aliás, obrigação principal!

9.º- Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10.º- Por conseguinte, e para efeitos dos artigos 1.º e 2.º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou o cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11.º- Tal como se considera na douta sentença recorrida, "*competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2.º do Código do IRS, o que não logrou fazer*".

12.º- Ou seja, sobre a Recorrente impendia "*o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório*" (cf. Ac. n.º 0063/01, do TCANORTE, de 06-04-2006, in www.dgsi.pt e sentença de 07-02-2007 do TAFPenafiel, que se junta — doc. 3).

13.º- Sem prescindir, as ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante de gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente decorre da cláusula 7.ª, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.

14.º- O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no "*mercado negro*", seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse "*mercado negro*" são muito mais elevados que o normal!

15.º- O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16.º- Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17.º- De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.

18.º- Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.

19.º- Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium*!

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II — Mostram-se provados os seguintes factos:

1 — O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S. A.» em 01/10/2002, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2 — Em 07/03/2003, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S. A.»;

3 — Com a celebração daquele contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de *25%* no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4 — Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 1.140,04, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5 — A «Soares da Costa, S. A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6 — A empresa «Soares da Costa, S. A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7 — A empresa «Soares da Costa, S. A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8 — Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.° 20054004483989, referente ao IRS do ano de 2003, no valor de € 3.798,54 o qual foi paga a 15/02/2006.

III — Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrido contra a liquidação adicional de IRS do ano de 2003 que lhe foi efectuada pela AF referente a importância por si recebida a título de ajudas de custo e que aquela considerou como rendimento de trabalho dependente, nos termos da alínea *d*) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, e como tal sujeita a tributação em sede deste imposto.

Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º CPPT e 668.º CPC, por falta manifesta de fundamento.

Alega, para tanto, que a sentença recorrida julgou procedente a impugnação com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a AF se fundamentou no DL 106/98, de 24/4, quando tal não aconteceu pois a AF no procedimento de liquidação nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições.

Ora, nos termos das disposições legais citadas, só constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

No caso em apreço, é verdade que no discurso jurídico da sentença recorrida se refere que a AF fundamentou a sua conduta no DL 106/98, de 24/4, cujo regime o Mmo. Juiz "a quo" considerou inaplicável à situação em apreço.

Todavia, nem esse foi o único fundamento que determinou a procedência da impugnação deduzida (v. o último parágrafo da mesma, antes da decisão, onde se refere que competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2.º do CIRS, o que não logrou fazer), nem existe qualquer oposição entre os fundamentos e a decisão de procedência da impugnação.

E só a falta absoluta de motivação constitui causa de nulidade da sentença, e já não a motivação deficiente, medíocre ou mesmo errada que, afectando embora o valor doutrinal da sentença, não produz nulidade (v. ac. STA de 7/7/93, recurso 16055, Ap. DR de 8/5/96, p. 2733).

Daí que, não se verificando a invocada nulidade, improcedam, desta forma, as três primeiras conclusões das alegações de recurso apresentadas.

Por outro lado, alega a recorrente que, face aos factos atendíveis e às disposições dos artigos 2.º CIRS e 82.º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, ora recorrido, devendo como tal ser tributadas.

Acrescentando que, se dúvidas houvesse em termos de prova dos factos relevantes, deveria o tribunal ter procedido às diligências necessárias para a suprir.

Pelo que, não o tendo feito, sempre a sentença recorrida enfermaria de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente.

Vejamos. A questão que está aqui em causa é, pois, a de se saber se a importância paga ao recorrido, a título de ajudas de custo, deve ou não ser considerada como rendimento de trabalho dependente, nos termos da alínea *d*) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, como entendeu a AF, e, como tal, tributada em sede de IRS.

Dispõe a alínea *d*) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, que fundamenta a correcção efectuada pela AF à liquidação de IRS do recorrido (v. informação de fls. 7 do processo administrativo apenso), que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Como se disse já no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 8/11/06, no recurso 01082/04, "*Na estrutura do IRS visa-se tributar apenas o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos efectivos possam ser presumidos.*

Por isso, o artigo 2° do CIRS que define os rendimentos do trabalho, tem de ser interpretado a esta luz, como abrangendo apenas hipóteses em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função.

É certo, porém, que sob a capa da atribuição de "compensações" deste tipo podem, por vezes, estar a esconder-se atribuições de verdadeiras remunerações, o que justifica que se estabeleçam limites a essas atribuições patrimoniais nas alíneas c), *d*), *e e*) *do n.º 3 do artigo 2.° do CIRS na redacção anterior à Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.*

Mas só na parte excedente a esses limites.

Resulta daqui claro que as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte que os não excedam.".

Nessa medida, a AF ao considerar, sem mais, a importância auferida pelo ora recorrido como rendimento de trabalho dependente, sem indicar que não se observavam os respectivos pressupostos da sua atribuição nem determinar se a mesma ultrapassava os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado, não fez a melhor aplicação da lei.

Não é possível, face ao que se disse no aresto citado, qualificar sem mais as ajudas de custo como tendo natureza remuneratória, pois, sendo aquela norma (artigo 2.º, n.º 3, al. *d*) do CIRS) uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de tributação de IRS, ficam excluídas da incidência em IRS as ajudas de custo que não excedam o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado.

Sendo certo que, como se diz na sentença recorrida, o ónus da prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recaía sobre a AF.

Ora, a AF não só não fez qualquer prova nesse sentido como nem sequer considerou haver excesso para além do limite legalmente estabelecido.

Razão por que o entendimento por si propugnado, e que deu origem ao acto de liquidação impugnado, enferma de vício de violação de lei.

E a decisão recorrida deve ser confirmada, com a presente fundamentação.

Improcedem, por isso, as restantes conclusões das alegações de recurso.

IV — Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Março de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Acórdão. Aclaração.

Sumário:

I – Se no acórdão aclarando se decide que a invocada nulidade de sentença deve ser apreciada imediatamente no próprio processo executivo, devendo o questionado despacho que mandou instaurar a execução subir apenas após a penhora, no processo autónomo de reclamação, nada há a esclarecer.

II – Tudo é inequívoco e claro.

Processo nº: 698/07
Recorrente: Cruz & Companhia, SA
Recorrida: Fazenda Pública
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **- CRUZ & COMPANHIA, SA**, com sede na Rua da Escola, Lageosa do Dão, apresentou uma reclamação, junto do TAF de Viseu.

Interposto recurso da decisão aí proferida para este STA, foi aqui proferido acórdão em 28/11/2007, tendo-se decidido:

a) revogar a decisão recorrida, no segmento em que não se conheceu da alegada nulidade de citação, a conhecer imediatamente no processo executivo pelo Mm. Juiz *a quo* (sublinhado nosso).

b) Decidir que a reclamação interposta (no segmento em que questiona o despacho que mandou instaurar a execução) subirá apenas após a penhora, negando-se pois provimento ao recurso, confirmando-se assim, nesta parte, a decisão recorrida.

Notificada do acórdão, a reclamante veio requerer esclarecimentos. Concretamente pretende "esclarecer se a alegada nulidade da citação deverá ser apreciada pelo Juiz *a quo*, em sede de reclamação, ou se os presentes autos deverão ser convolados na forma de processo adequado".

A parte contrária nada disse.

O EPGA defende que "não ocorre qualquer ambiguidade, face ao teor das als. a) e) do acórdão a fls. 122, pelo que deve improceder o requerido esclarecimento".

Tem razão o EPGA.

O acórdão é claro.

A questão da alegada nulidade da citação deve ser apreciada imediatamente no processo executivo. Como se diz expressamente na parte dispositiva do acórdão sob aclaração.

Tudo claro.

Não há esclarecimento possível a dar.

2. - Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido pedido de esclarecimentos.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 15 UC – art. 16º do CCJ.

Lisboa, 12 de Março de 2008. *Lúcio Barbosa* (relator) - *Jorge Lino - Brandão de Pinho.*

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Incompetência territorial. Momento para seu conhecimento.

Sumário:

I — Em processo de impugnação judicial, a incompetência territorial só pode ser arguida pela Fazenda Pública até ao início da produção da prova, nos termos do art. 17.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

II — Se a Fazenda Pública arguiu tempestivamente a incompetência territorial, na sua contestação, a questão não pode deixar de ser apreciada pelo Tribunal, inclusivamente no momento da prolação da sentença, se essa apreciação não ocorreu antes.

Processo n.º 848/07-30.
Recorrente: Ernesto Esteves Teixeira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ERNESTO ESTEVES TEIXEIRA impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Vila Real uma liquidação aduaneira, com o n.º 2003/900.044.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, que sucedeu na competência daquele Tribunal, depois de ter procedido à inquirição de testemunhas, declarou-se territorialmente incompetente, por entender ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Inconformado, o Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

A. - Nos presentes, o Meritíssimo Juiz entendeu declarar territorialmente incompetente o TAF de Mirandela, depois de ter recebido a Impugnação; Designado dia para a Audiência e Inquirição de Testemunhas que foram inquiridas nesse contexto; E, terem sido, depois de devidamente notificado para esse acto, apresentadas as Alegações tendo em vista a decretação da Sentença pelo Tribunal.

B. - O Recorrente, salvo melhor opinião, entende que, a competência territorial determina o tipo de incompetência relativa do Tribunal, e não é do conhecimento oficio, só podendo ser Arguida pelo Representante da Fazenda Pública antes do inicio da Produção de Prova, ou até findar o prazo para a oposição, caso se trate de Impugnação ou Execução, respectivamente (art. 17 n.º 2 - c) e b).

C. - Ora, não ocorreu nenhuma destas duas situações, pelo que, depois de o M. Juiz ter designado dia para Audiência de Julgamento, ter ouvido a Prova arrolada, e ter ordenado que o Recorrente apresentasse Alegações nos termos do art. 120.º do CPPT;

D. - Não poderia, salvo melhor opinião declarar que o Tribunal era incompetente em razão do território, porquanto, salvo melhor entendimento, veda-lhe a lei essa possibilidade.

E. - Ao assim proceder, o Tribunal "a quo" violou, objectivamente, os preceitos legais contidos nos arts 17 n.º l e 2; 120 e 122 e segs do CPPT e art. 510 do C.P.C.

Em, consequência, deverá o Douto Despacho proferido que julgou o TAF de Mirandela incompetente em Relação do Território, ser julgado Nulo e de nenhum efeito jurídico e, ao contrário declarara-se que, constando já dos Autos as Alegações, deverá, após ouvido o M. P. ser proferida Sentença nos

termos do arts 122 e segs do CPPT, seguindo-se os ulteriores e normais tramites da Acção, como é de Justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

II – Alega o recorrente que a competência territorial determina o tipo de incompetência relativa do Tribunal, e não é do conhecimento oficioso, só podendo ser arguida pelo Representante da Fazenda Pública antes do inicio da produção de Prova, ou até findar o prazo para a oposição, caso se trate de Impugnação ou Execução, respectivamente (art. 17 n.º 2 - c) e b).

E que no caso não ocorreu nenhuma destas duas situações pelo que, depois de o M. Juiz ter designado dia para audiência de julgamento, ter ouvido a prova arrolada, e ter ordenado que o recorrente apresentasse alegações nos termos do art. 120.º do CPPT, não poderia declarar que o Tribunal era incompetente em razão do território.

III -Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Vejamos.

Constitui regra tradicional do contencioso administrativo a qualificação como de ordem pública das matérias relativas à competência dos tribunais, qualquer que seja a espécie de competência que esteja em causa, sendo de prioridade absoluta a apreciação dessa questão (cf. art. 3º da LPTA e actualmente o art. 13º do CPTA).

Porém o artigo 17.º do CPPT estabelece um regime especial sobre a incompetência territorial relativamente aos processos de impugnação e de execução fiscal.

Nesses casos, nomeadamente no processo de impugnação, a incompetência relativa só poderá ser arguida pelo representante da Fazenda Pública, antes do início da produção da prova.

É certo que, no caso subjudice, e ao invés do que alega a recorrente, a Fazenda Pública suscitou a questão da incompetência territorial antes do início da produção da prova.

Porém o Tribunal a quo não conheceu de imediato de tal arguição, ordenou as diligências de prova necessárias, que foram realizadas, e notificou as partes para alegações, nos termos do art. l20.º do CPPT, momento processual esse que corresponde ao encerramento da discussão da causa.

E só quando os autos foram conclusos, já na fase de elaboração de sentença, é que veio conhecer da questão prévia da incompetência territorial.

Tal como o recorrente afigura-se-nos que já não o poderia fazer, pois que o art. 110.º, n.º 3 do CPC determina, em obediência aos princípios da segurança jurídica e da celeridade processual, que o juiz decida a questão da competência até ao despacho saneador, ou não havendo saneador, como é o caso dos autos, até à prolação do primeiro despacho subsequente ao termos dos articulados.

Decorridos estes momentos processuais, o vício sana-se.

E compreende-se que assim seja até por razões de economia processual e segurança jurídica, nomeadamente para evitar situações como a do caso subjudice em que, após a realização das diligências de prova e produzidas as alegações o processo é remetido a outro Tribunal, com as cassetes de gravação das audiências, para elaboração de sentença.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o despacho recorrido.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Constata-se nos autos que o Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela arguiu, na sua contestação, a incompetência territorial daquele Tribunal, por o acto impugnado ter sido praticado pelo Senhor Director da Alfândega de Braga.

O Impugnante foi notificado para se pronunciar sobre esta questão prévia, tendo-se limitado a dizer que entende que aquele Tribunal é competente territorialmente.

O processo prosseguiu, com inquirição de testemunhas, com alegações e com emissão de parecer pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, após o que o Meritíssimo Juiz proferiu sentença declarando aquele Tribunal territorialmente incompetente, considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

A questão que é objecto do presente processo é de saber se, em processo de impugnação judicial, é permitido ao Tribunal declarar-se incompetente territorialmente, depois de ter sido realizada inquirição de testemunhas.

3 – O art. 17.º do CPPT, sob a epígrafe «*Incompetência territorial em processo judicial*», estabelece o seguinte, no que interessa para apreciação do presente recurso jurisdicional:

1 – A infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou serviço periférico local ou regional onde correr o processo.

2 – A incompetência relativa só pode ser arguida:

a) No processo de impugnação, pelo representante da Fazenda Pública, antes do início da produção da prova;

b) No processo de execução, pelo executado, até findar o prazo para a oposição.

Como se vê, em processo de impugnação judicial a incompetência relativa, como é o caso da incompetência territorial (como resulta dos arts. 16.º e 178.º do CPPT), só pode ser arguida pelo representante da Fazenda Pública antes do início da produção de prova, o que, no caso, sucedeu.

Efectuada essa arguição, não podendo o Tribunal deixar essa matéria pendente, não podia deixar de se pronunciar sobre essa questão, como lhe impõem os arts. 156.º, n.º 1, e 660.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicáveis, por força do disposto no art. 2.º alínea e) do CPPT.

Por isso, não tendo apreciado essa questão antes da sentença final, o Meritíssimo Juiz, para cumprir a lei, não podia deixar de a apreciar nesse momento.

A este conhecimento da arguição não é obstáculo o preceituado no art. 110.º do CPC.

Na verdade, neste art. 110.º prevêem-se limitações ao ***conhecimento oficioso*** da incompetência territorial, como resulta do teor expresso da respectiva epígrafe e do seu n.º 1.

O conhecimento ***oficioso*** da competência é o conhecimento ***por iniciativa do Tribunal*** e não na sequência de arguição das partes, como, aliás, se comprova pelo n.º 3 do mesmo artigo ao estabelecer que «*o juiz deve suscitar e decidir a questão da incompetência até ao despacho saneador* (...)».

Por isso, no caso em apreço, tendo ocorrido tempestiva arguição da incompetência territorial, é inaplicável esta limitação prevista no art. 110.º do CPC ou qualquer outra, designadamente as que o Impugnante, no pressuposto errado de que não tinha sido arguida tempestivamente a questão da incompetência, entende derivarem dos arts. 17.º, n.ºs 1 e 2, 120.º e 122.º do CPPT e 510.º do CPC.

Não significa isto, naturalmente, que o momento mais adequado para o conhecimento da questão de incompetência não fosse anterior à produção de prova testemunhal, como está ínsito na exigência de que a arguição se faça até esse momento que consta do art. 17.º, n.º 2, alínea a), do CPPT, o que se justifica por razões de economia processual e pelas vantagens que a imediação da produção de prova perante o juiz que vai julgar de mérito tem para julgamento da matéria de facto.

No entanto, tendo arguido tempestivamente a incompetência territorial, a Fazenda Pública tem direito a que a questão seja decidida, não se podendo considerar sanada a irregularidade, pois a sanação só decorre da reposição da legalidade ou do decurso do prazo para os interessados a exigirem e não da prontidão ou não da resolução pelo Tribunal das questões que lhe são colocadas.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, com taxa de justiça que se fixa em 3 Unidades de Conta.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino*

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

IVA. Contrato de cessão da exploração de estabelecimento comercial. Rescisão bilateral. Recebimento de indemnização. Tributação.

Sumário

A indemnização recebida pela impugnante como contrapartida pela rescisão bilateral de um contrato de cessão de exploração de estabelecimento comercial, está sujeita a IVA, nos termos do disposto no artº 4º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Processo n.º 880/07-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: G. S. Rodrigues – Confecções, SA.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que G.S. Rodrigues - Confecções, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra o acto de liquidação de IVA, referente ao ano de 2000, no valor

de € 130.585,30 e juros compensatórios, no valor de € 21.813,11, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) A Casa Bernard, Lda, celebrou em 22-07-1999 com a G.S. Rodrigues - Confecções, SA, um contrato de cessão de exploração, pelo qual cedeu a exploração de um estabelecimento comercial de pronto a vestir, confecções e novidades, pelo prazo de cinco anos, com inicio em 01-08-1999, prorrogável por iguais períodos e pelo preço de € 74.819,69, pagos em duodécimos mensais € 1247,00, prevendo um prazo de 180 dias para a hipótese de rescisão, sem qualquer cláusula indemnizatória.

2) No entanto em 17-04-2000, as partes celebraram um "acordo" para a rescisão do referido contrato de exploração em 31-05-2000, fixando a título de indemnização um valor de € 768.148,76, a ser pago pela Casa Bernard à Sociedade G.S. Rodrigues, SA, em quatro tranches.

3) Encontra-se definido no artº 862 do C. Civil, que a obrigação de indemnizar, visa a reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação.

4) Dispõe o n.º 1 do art.º 4 do CIVA, o conceito de prestação de serviços "… as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens."

5) O Código do IVA contém os conceitos, embora por vezes de forma pouco explícita, é nas disposições que regulam este imposto que terá de se buscar a aplicação normativa que sirva de critério decisório para o caso em concreto.

6) O conceito de prestação de serviços é de natureza económica, integrando a transmissão de direitos, a obrigação de conteúdos negativos (obrigação de não praticar determinados actos) e a prestação de serviços coactiva, cfr. n.º 1 do artº 6º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE).

7) No enquadramento em relação ao CIVA do valor recebido a título de indemnização, este será tributado se as indemnizações tiverem subjacente uma transmissão de bens ou serviços, ou seja, será tributada a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório.

8) Neste desiderato, a indemnização em causa consubstancia uma obrigação de conteúdo negativo, visando compensar proveitos que deixaram de ser obtidos, pelo tratando-se de um sujeito passivo de imposto, deve ser liquidado IVA nos termos do artº 18º n.º 1 do CIVA.

9) Em suma, estamos perante uma operação efectuada a título oneroso que não constitui transmissão, nem aquisição intracomunitária, nem importação de bens.

10) Neste pendor a sentença recorrida não fez a melhor interpretação da norma do n.º 1 do artº 4º do CIVA, porque na realidade, trata-se de uma prestação de serviços como foi demonstrado e não apenas uma indemnização que visa ressarcir um prejuízo que se teve.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, prolatada em casos idênticos, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1) A sociedade impugnante foi objecto de uma acção de inspecção aos exercícios de 1999 e 2000, por parte dos Serviços de Inspecção Tributária da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, que originou a liquidação adicional de IVA n.º 03022157, no valor de € 142.223,57, sendo este valor o resultado da soma de € 130.585,30 (calculado com base no IVA a pagar pela indemnização recebida pelo impugnante) e € 11.638,27 (calculado com base em quebras de existências e donativos em espécie), assim como as liquidações de juros compensatórios n.º 03022155 no valor de € 21.813,11 e n.º 03022156 no valor de € 1.600,34, relativas a juros sobre a liquidação-base - Doc. fls. 5, 6, 7 e 18 e ss do Processo de reclamação apenso.

2) A Administração Tributária considerou que a impugnante deveria ter liquidado IVA de € 130.585,30 relativo a indemnização por cessação de um contrato. - Doc. fls. 18 e ss do Processo de reclamação apenso.

3) A firma "Casa Bénard, Lda" celebrou em 22/07/1999 um contrato de cessão de exploração, com a sociedade impugnante, pelo qual cedeu a exploração de um estabelecimento comercial de pronto a vestir, confecções e novidades, pelo prazo de cinco anos, com início em 01/08/1999, pelo preço de € 74.819,69, pagos em duodécimos mensais de € 1.274,00 - Doc. fls. 18 e ss do Processo de reclamação apenso.

4) O referido contrato prevê a denúncia por qualquer das partes com um pré aviso de 180 dias em relação ao termo do prazo de 5 anos - Doc. fls. 154 do Processo de reclamação apenso.

5) O contrato não contêm qualquer cláusula que preveja o pagamento de indemnização - Doc. fls. 154 do Processo de reclamação apenso.

6) Em 17/04/2000, foi estabelecido acordo de rescisão do contrato de cessão de exploração, dando-o por findo em 31/05/2000, e fixando a título de indemnização pela antecipação do termo do contrato um valor de € 768.148,76 - Doc. fls. 18 e ss do Processo de reclamação apenso.

7) A impugnante depositou 4 cheques emitidos pela "Casa Bénard, Lda" nos valores de 10.000.000$00, 25.000.000$00, 100.000.000$00 e 17.341.572$00- Doc. fls. 18 e ss do Processo de reclamação apenso.

3 – A questão que se coloca com o presente recurso, consiste em saber se, tendo a impugnante recebido determinada quantia, a título de indemnização, por rescisão bilateral de contrato de cessão de exploração de estabelecimento comercial, está ou não sujeita a tributação em IVA, atento o disposto no artº 4º, n.º 1 do CIVA.

Na sentença recorrida decidiu-se, em suma, que, não constituindo o pagamento das indemnizações a prestação de qualquer serviço, antes a reparação de um dano, "não faz sentido obrigar o lesante a pagar o IVA (aumentando assim o montante indemnizatório) nem obrigar o lesado a considerar o IVA incluído na indemnização (diminuindo assim o seu valor)".

Por sua vez, entende, em suma, a recorrente que, "no enquadramento em relação ao CIVA do valor recebido a título de indemnização, este será tributado se as indemnizações tiverem subjacente uma transmissão de bens ou serviços, ou seja, será tributada a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório.

Neste desiderato, a indemnização em causa consubstancia uma obrigação de conteúdo negativo, visando compensar proveitos que deixaram de ser obtidos, pelo tratando-se de um sujeito passivo de imposto, deve ser liquidado IVA nos termos do artº 18º n.º 1 do CIVA.

Em suma, estamos perante uma operação efectuada a título oneroso que não constitui transmissão, nem aquisição intracomunitária, nem importação de bens".

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 1º, n.º 1, alínea a) do CIVA que "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado…as transmissões e prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

Por sua vez estabelece o artº 3º, n.º 1 do mesmo diploma legal que "considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

E no seu n.º 4 acrescenta que "não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º".

Por outro lado, determina o artº 4º, n.º 1 do CIVA que "são consideradas como prestação de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intercomunitárias ou importações de bens".

A este propósito referem F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, in CIVA anotado, 4ª ed. pág. 87, que "o conceito de prestação de serviços, dado por este artigo. 4º, apresenta natureza residual…Assim o mérito da definição é conduzir à tributação, de qualquer modo, as situações que se situem na zona cinzenta da fronteira entre as transmissões de bens e as prestações de serviços.

De qualquer forma o conceito de prestação de serviços em sede de IVA é de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do Código Civil…".

E sendo um conceito residual, prestação de serviços há-de ser tudo aquilo que não é transmissão, aquisição ou importação de bens.

Ora, no caso dos autos e como resulta do probatório, a impugnante celebrou, em 22/7/99, com a firma Casa Bernard, Lda, um contrato de cessão de exploração, pelo qual esta cedeu àquela a exploração de um estabelecimento comercial de pronto a vestir, confecções e novidades, pelo prazo de cinco anos, com início em 1/8/99 (nº 3) do probatório).

O referido contrato previa a denúncia por qualquer das partes com um pré aviso de 180 dias em relação ao termos do prazo de 5 anos (nº 4) do probatório).

Este contrato não continha qualquer cláusula que previsse o pagamento de indemnização (nº 5) do probatório).

Entretanto, no dia 17/4/00, foi estabelecido entre as partes acordo de rescisão desse mesmo contrato de cessão de exploração, o que veio a acontecer em 31/5/01, fixando-se, a título de indemnização, pela antecipação do termo do mesmo o valor de € 768.148,76 (nº 6) do probatório)

Do que fica exposto, ressalta que a recorrida rescindiu o contrato de cessão de exploração, mediante o recebimento de uma indemnização.

A ser assim, como foi, não houve transmissão do direito de exploração do estabelecimento comercial mediante o recebimento de uma indemnização. O que houve foi o recebimento de uma indemnização, como contrapartida pelo facto de a impugnante ter rescindido bilateralmente o referido contrato e não para compensar possíveis prejuízos.

Pelo que, estamos, assim, face a uma operação onerosa que, como se viu, não constitui uma transmissão do que quer que seja e muito menos uma aquisição intercomunitária ou importação de bens.

E a ser assim, como é, está abrangida pela incidência objectiva do IVA, de harmonia com o disposto nos artºs 1º, alínea a) e 4º, n.º 1 do CIVA.

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos do Pleno da Secção de 26/9/07, in rec. n.º 232/07, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto e da Secção do STA de 12/12/06, in rec. n.º 904/06, que aqui vimos seguindo de perto.

5 – Nestes termos e face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e julgar improcedente a impugnação judicial, mantendo-se o acto de liquidação impugnado.

Custas pela recorrida apenas na 1ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Extinção do terceiro grau de jurisdição. Processos pendentes.

Sumário:

I — A manutenção do terceiro grau de jurisdição para os processos instaurados à data da entrada em vigor do DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, prevista no art. 120.º do ETAF de 1984, na redacção dada por aquele diploma, reporta-se a processos já pendentes nos tribunais.

II — Assim, não releva para efeitos dessa manutenção, a pendência de uma impugnação administrativa de uma taxa autárquica, anterior ao «recurso judicial» previsto no art. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de Dezembro.

Processo n.º: 981/07-30.
Recorrente: Resiferia - Construções Urbanas, SA.
Recorrido: Câmara Municipal do Porto.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - RESIFERIA - CONSTRUÇÕES URBANAS, SA interpôs o presente recurso, para este Supremo Tribunal Administrativo, do acórdão do Tribunal Central Administrativo proferido em recurso jurisdicional interposto em processo de impugnação judicial iniciado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Por despacho do Relator foi ordenada a notificação das partes para se pronunciarem sobre a questão prévia da admissibilidade do recurso.

A Recorrente disse o seguinte sobre esta questão, em suma:

- No referido Despacho refere-se que "... pode vir a entender-se que o recurso não é admissível...", por o processo de Impugnação ter sido instaurado em 16/10/1997, depois da entrada em vigor em 15/09/1997 das alterações introduzidas pelo D.L. n.º 229/96, de 29/11, que extinguiu o terceiro grau de jurisdição.

- Porém, a data de 16/10/1997 não é a data da instauração do processo.

- O processo de Impugnação foi instaurado em 24 de Março de 1997, data esta em que a Impugnação foi deduzida perante a Câmara Municipal do Porto, nos termos previstos no artigo 154.º do Código do Processo Tributário (conforme cópia do requerimento que deu entrada naquela Câmara Municipal em "24.MAR1997", registado com o número "7311" e que se junta como documento n.º 1, e consta a fls. 18 e 19 dos autos).

- O artigo 154.º do Código do Processo Tributário preceitua, nomeadamente, que "Na impugnação das receitas parafiscais observar-se-á especialmente o seguinte:

a) A impugnação será deduzida perante a entidade competente para a liquidação, sendo o tribunal tributário de 1.a instância da respectiva área o competente para a decisão;

b) A instrução decorrerá nos serviços da entidade referida na alínea anterior".

- Cabendo, depois à Câmara Municipal do Porto, remeter o processo a juízo (artigo 129.º do Código do Processo Tributário).

- A instauração do processo ocorreu em 24/03/1997, em momento anterior à entrada em vigor da norma do D.L. n.º 229/96, de 29/11 que extinguiu o terceiro grau de jurisdição.

- Pelo que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo é admissível.

A Recorrida Câmara Municipal do Porto veio dizer o seguinte:

1 - A data de instauração do processo, é a que consta do carimbo aposto pelo Chefe da Secretaria do Tribunal Tributário de 1.a Instância do Porto e onde se lê - 16/10/1997.

2 - No entanto, a impugnação foi apresentada em 24/03/1997, na Câmara Municipal do Porto, nos termos e para os efeitos do art. 130.º do Código do Processo Tributário (para apreciação do acto impugnado)

3 - Sucede que e só em 16/10/1997 é que o processo é registado no competente Tribunal Tributário, data esta que, salvo melhor opinião, deverá ser considerada para efeitos de instauração do processo de impugnação, pois anteriormente estaríamos ainda em fase de apreciação graciosa,

4 - Que poderia culminar na revogação do acto impugnado.

5 - Na verdade, e só agora se dá conta o aqui recorrido de que efectivamente o terceiro grau de jurisdição foi extinto pelo Dec-Lei 229/96 de 29/11 e é aplicável aos processos que não haviam sido instaurados antes da sua entrada em vigor, como é o caso em apreço.

6 - Em face do exposto, o presente recurso não será de admitir!

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Com a redacção dada ao art. 32.º, n.º 1, alínea a), do ETAF de 1984, pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, foi eliminado o terceiro grau de jurisdição no contencioso tributário, fora dos casos de recurso com fundamento em oposição de julgados.

Assim, relativamente a acórdãos do Tribunal Central Administrativo, criado por aquele Decreto-Lei e pela Lei n.º 49/96, de 4 de Setembro, apenas se prevê recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo dos proferidos em 1.º grau de jurisdição, extinguindo-se, assim, o terceiro grau de jurisdição, que estava previsto no regime inicial daquele ETAF, relativamente a acórdãos do extinto Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

O mesmo Decreto-Lei, na nova redacção que deu ao art. 120.º do ETAF, limitou a aplicação desta regra aos processos instaurados após a sua entrada em vigor, estabelecendo que «a extinção do anterior 3.º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor».

Nos termos do art. 6.º, n.º 1, do referido DL n.º 229/96, estas regras entraram em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo, que ocorreu após ter sido declarado instalado, a partir de 15-9-1997 (Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho).

3 – O presente processo deu entrada no extinto Tribunal Tributário do Porto em 16-10-1997, pelo que, a ser essa a data da instauração do processo, aplicar-se-lhe-á o regime do ETAF introduzido pelo DL n.º 229/96.

No entanto, apesar de aceitar que é 16-10-1997 a data da entrada do processo no Tribunal Tributário, a Recorrente defende que deve ser considerada como data da instauração do processo aquela em que foi apresentada a impugnação na Câmara Municipal do Porto, «nos termos do artigo 154.º do Código de Processo Tributário», que é 24-3-1997.

Não é viável, porém este entendimento.

O referido art. 154.º refere-se à impugnação de actos de liquidação de receitas parafiscais.

O conceito de parafiscalidade é pouco preciso, sendo habitualmente utilizado em relação a prestações unilateralmente exigidas aos particulares sem os requisitos constitucionais previstos para os impostos, designadamente, previsão orçamental e reserva de lei. ([1])

É esse o caso das denominadas «taxas» cobradas pelos extintos organismos de coordenação económica (como o IROMA).

De qualquer modo, no caso em apreço, está-se perante a impugnação de um acto de liquidação de uma receita autárquica, com a natureza de taxa, a taxa de urbanização, que era, em 1997, regulada em primeira linha, pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, que, como diploma de carácter especial para as receitas autárquicas, prevalece sobre os de natureza geral, no seu específico domínio de aplicação.

Na verdade, esta Lei admitia no art. 11.º, alínea a), a possibilidade de os municípios cobrarem taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, sendo neste conceito que se enquadra a taxa de urbanização de que tratam os presentes autos.

Para a impugnação judicial dos actos de liquidação praticados em matéria de tributos autárquicos estabelecia-se no art. 22.º, n.ºs 1 e 2, daquela Lei n.º 1/87 um regime especial:

– relativamente aos actos de liquidação dos impostos referidos no art. 4.º, n.º 1, da mesma Lei (contribuição predial rústica e urbana, imposto sobre veículos, imposto para o serviço de incêndios, imposto de mais-valias e sisa) e derrama, as impugnações eram «deduzidas perante a entidade competente para a liquidação e decididas nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos» (n.º 1 daquele art. 22.º);

– no que concerne aos actos de liquidação e cobrança de taxas, encargos de mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal as impugnações eram deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância territorialmente competente (n.º 2 daquele art. 22.º).

À face do regime previsto no n.º 2 do art. 22.º desta Lei, o acto de liquidação não é imediatamente impugnável por via contenciosa, só o sendo um acto do órgão executivo camarário que se pronuncie sobre uma reclamação ou impugnação administrativa que seja deduzida pelo interessado.

O termo "impugnação" é utilizável para referir não apenas a impugnação judicial, então prevista no Código de Processo Tributário, mas também meios administrativos de reacção contra actos administrativos ou tributários, como se confirma pela epígrafe do art. 159.º do Código do Procedimento Administrativo.

A ser assim, terá de se concluir, que quando a lei refere o termo "impugnação", sem mais, podem ocorrer três hipóteses:

a) estar a referir-se apenas a impugnações administrativas ou graciosas;

b) estar a aludir apenas a impugnações judiciais;

c) estar a reportar-se a ambos os tipos de impugnações.

Terá, assim, de interpretar-se a norma referida, a fim de determinar a que tipo ou tipos de impugnações a que se refere.

Pela análise do n.º 2 do citado art. 22.º e seu confronto com a norma do n.º 1 do mesmo artigo, é de concluir que, no caso do n.º 2, e ao contrário do que sucede nos casos daquele n.º 1, a expressão impugnações se reporta apenas a impugnações não judiciais.

Na verdade, no n.º 1 citado refere-se que a impugnação é apresentada junto da entidade competente para a liquidação e decidida nos termos do C.P.C.I., o que revela claramente que se trata de uma impugnação judicial, pois é o próprio acto de liquidação que é submetido, directamente, à apreciação do Tribunal. ([2])

Nas situações enquadráveis no n.º 2 do mesmo artigo, as coisas não se passam da mesma forma, já que a lei apenas prevê a intervenção do tribunal tributário para apreciação do recurso que for interposto da decisão do órgão executivo da autarquia.

Neste caso, o objecto imediato do recurso é a decisão do órgão autárquico e não o acto de liquidação, que só mediatamente, na medida da sua incorporação no acto do órgão autárquico, é apreciado pelo tribunal tributário.

Assim, nesta hipótese, se da decisão do órgão executivo autárquico não for interposto um recurso para o tribunal, o processo não lhe é enviado, firmando-se a decisão daquele órgão (tanto quanto isso acontece no direito tributário, questão que não importa apreciar aqui).

Como se conclui desta norma que as impugnações não são apreciadas, directamente, pelos tribunais tributários, terá de concluir-se que a referência feita no n.º 2 do art. 22.º a «impugnações» não se reporta a impugnações judiciais, mas sim a impugnações administrativas.

O facto de neste n.º 2 se aludir, cumulativamente a reclamações e impugnações explica-se pelas duas diferentes hipóteses possíveis quanto à autoria do acto de liquidação. Nos casos em que se trate de o acto de liquidação ter sido praticado pelo próprio órgão executivo, estar-se-á perante uma reclamação - a reclamação, em sentido próprio, "é o meio de impugnação de um acto administrativo perante o seu próprio autor". ([3]) ([4]) Nos casos em que é outro órgão autárquico a praticar o acto de liquidação, haverá impugnação (graciosa ou administrativa) para o órgão executivo.

Está-se, aqui, nos casos previstos nos n.ºs 1 e 2 do referido artigo 22º, de processos tributários especiais que, precisamente por o serem, não têm de enquadrar-se, forçosamente, nos tipos processuais previstos no CPCI e no CPT, antes são por estes diplomas admitidos, a par dos tipos neles previstos – art. 1º do CPCI e art. 1º do CPT.

A confirmação de que nos números 1 e 2 do citado artigo 22º se prevêem dois tipos de processo diferentes ressalta do próprio teor literal destas disposições, que referem claramente diferentes tipos de objecto da apreciação do Tribunal: acto de liquidação, no primeiro caso, e decisão de órgão executivo autárquico que aprecie reclamação ou impugnação, no segundo caso.

Um ponto tem de ser claro, em boa hermenêutica, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9º, n.º 3, do Código Civil): duas normas com teor diferente, insertas num mesmo artigo, têm de ter alcance diferente e não o mesmo significado.

Por isso, se no n.º 2 do artigo 22º ao contrário do que sucede com o n.º 1, se faz alusão, além de reclamações e impugnações, a um recurso, está a aludir-se a uma tramitação processual diferente daquela que se prevê neste n.º 1.

Por outro lado, a vigência deste regime especial não foi afectada pela entrada em vigor do CPT, que, no seu art. 1.º, dá primazia ao que esteja estabelecido em leis especiais.

É neste sentido que tem decidido uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo. ([5])

4 – No caso em apreço, está-se perante a liquidação de uma taxa autárquica, pelo que é aplicável o regime previsto neste n.º 2 do art. 22.º.

Neste regime, só com o «recurso judicial» se inicia a fase contenciosa.

Por outro lado, o art. 120.º do ETAF de 1984, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, ao fazer referência a «processos instaurados após a sua entrada em vigor» reporta-se a processos judiciais, pois é apenas quanto a processos judiciais que se pode justificar o reconhecimento de um direito a determinados graus de jurisdição, que aquele art. 120.º visa assegurar. Com efeito, a extinção de um grau de jurisdição para determinado tipo de processos tem subjacente o entendimento legislativo de que o novo regime é preferível para o melhor funcionamento global do serviço público de justiça, pelo que a manutenção do anterior regime só se pode justificar por razões de protecção de confiança de quem já tinha processos instaurados, que potencialmente poderiam ser apreciados nos graus de jurisdição existentes. Mas não há justificação razoável para aplicar esse anterior regime de recursos, legislativamente considerado menos adequado ou conveniente do que o novo, a processos que, no momento da entrada em vigor do novo regime ainda não tinham entrado e poderiam nem sequer vir a entrar em algum Tribunal.

Por isso, é na data em que o processo deu entrada no Tribunal Tributário que ele se pode considerar instaurado, para efeitos do art. 120.º do ETAF de 1984, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, pois esta norma, reportando-se aos graus de jurisdição no contencioso tributário, tem em vista a instauração de processos contenciosos e não a data em que foram deduzidas as impugnações administrativas que precederam aqueles processos.

5 - O acórdão recorrido foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo em 2.ª grau de jurisdição, em apreciação de um recurso jurisdicional interposto de uma decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Por isso, não cabe recurso para esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo em 2.º grau de jurisdição.

O despacho de admissão do recurso contencioso não vincula este Supremo Tribunal Administrativo, como resulta do disposto no art. 687.º, n.º 4, do CPC (na redacção anterior ao DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto), subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPPT.

Nestes termos, acordam em não tomar conhecimento do presente recurso jurisdicional.

Custas pela Recorrente, como procuradoria de 50%.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa* (vencido - não acompanho a tese que fez vencimento tenderia a considerar a data em que a impugnação foi apresentada, por não considerar tal impugnação uma impugnação administrativa.)

---

(1) Sobre este conceito, podem ver-se:

– ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, I, páginas 64-75; e
– NUNO SÁ GOMES, Curso de Direito Fiscal, I volume, páginas 175-181;
– CASALTA NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, páginas 256-257.

(2) É nestas hipóteses do n.º 1 do artigo 22º que é correcto o procedimento descrito no Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, de ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, e citado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-12-94, proferido no recurso n.º 18118, em que se refere que, neste caso, o processo segue do órgão autárquico para o Tribunal Tributário, sem que seja interposto qualquer recurso.

(3) FREITAS DO AMARAL, Direito Administrativo, volume IV, página 27, e Conceito e natureza do recurso hierárquico, vol. I, páginas 112-113-114; no mesmo sentido, MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume II, 9ª edição, página 1264; esta linha de entendimento era adoptada no CPCI (artigo 80º) e foi acolhida no Código de Procedimento Administrativo - artigo 158º, n.º 2. alínea a).

(4) Perante esta constatação, o facto de o Código de Processo Tributário denominar como reclamações graciosas impugnações administrativas dirigidas a um superior hierárquico do autor do acto, constituirá um dos abundantes exemplos da falta de rigor conceitual com que este diploma foi elaborado; de qualquer forma, sendo o Código de Processo Tributário posterior à Lei n.º 1/87, não poderá retirar daquele qualquer ilação sobre a interpretação a dar às normas deste último.

(5) Nesta linha jurisprudencial, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– de 11-5-1994, recurso n.º 17311, BMJ n.º 437, 330.AP-DR de 23-12-96, página 1470;
– de 28-9-1994, recurso n.º 17305, BMJ n.º 439, 368.AP-DR de 31-12-96, página 2130;
– de 8-11-1995, recurso n.º 18656, AP-DR de 14-11-97, página 2577;
– de 8-11-1995, recurso n.º 18425, AP-DR de 14-11-97, página 2569;
– de 20-3-1996, recurso n.º 19740, AP-DR de 13-3-98, página 1036;
– de 15-10-1997, recurso n.º 17967, AP-DR de 30-3-2001, página 2583;
– de 12-11-1997, recurso n.º 21709, AP-DR de 30-3-2001, página 2989;
– de 26-11-1997, recurso n.º 21566, AP-DR de 30-3-2001, página 3096;
– de 17-12-1997, recurso n.º 21736, AP-DR de 30-3-2001, página 2995;
– de 28-1-1997, recurso n.º 21770, AP-DR de 8-11-2001, página 114;
– de 17-6-1998, recurso n.º 22141, AP-DR de 30-11-2001, página 2189;
– de 1-7-1998, recurso n.º 21546, AP-DR de 28-12-2001, página 2391;
– do Pleno, de 12-5-99, recurso 21289, AP-DR de 30-5-2001, página 75;
– de 3-11-1999, recurso n.º 22949, AP-DR de 30-9-2002, página 3547;

– de 3-11-1999, recurso n.º 24016, AP-DR de 30-9-2002, página 3590;
– de 24-11-1999, recurso n.º 22230, AP-DR de 30-9-2002, página 3850;
– de 7-12-1999, recurso n.º 23544, AP-DR de 30-9-2002, página 3977;
– do Pleno de 15-3-2000, recurso n.º 21546, AP-DR de 9-7-2001, página 38;
– de 5-4-2000, recurso n.º 24502, AP-DR de 23-12-2002, página 1293;
– de 15-6-2000, recurso n.º 24385, AP-DR de 23-12-2002, página 2736;
– de 27-9-2000, recurso n.º 22228, AP-DR de 17-1-2003, página 3181;
– de 11-10-2000, recurso n.º 25138, AP-DR de 31-1-2003, página 3492;
– de 26-4-2001, recurso n.º 25612, AP-DR de 8-7-2003, página 1016;
– de 23-5-2001, recurso n.º 25731, AP-DR de 8-7-2003, página 1390;
– de 18-12-2002, recurso n.º 1024/02, AP-DR de 12-3-2004, página 2943;
– de 26-4-2006, recurso n.º 1237/05;
– de 24-5-2006, recurso n.º 1292/05.

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo. art. 2º, n.º 3, alínea d) do CIRS. Sua natureza. Nulidade de Sentença. art. 125º do CPPT.

Sumário:

I — Só a falta absoluta de motivação jurídica constitui nulidade de sentença - art. 125º do CPPT.
II — As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, só têm natureza remuneratória na parte em que excederem o limite legal, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado - art. 2º, 3, d) do CIRS.
III — O ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.

Processo n.º 1042/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: António Domingues Pereira Martins e Outro.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **ANTÓNIO DOMINGOS PEREIRA MARTINS**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, a liquidação de IRS do ano de 2003.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

Inconformado, com esta decisão, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

O Senhor Procurador da República junto daquele Tribunal formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributária se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2. Porem, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3. Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art. 125º CPPT e art. 668º CPC.

4. Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

Contra-alegou o impugnante, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2. O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3. Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei (facto inexistente) que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4. O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação sub judice do DL 106/98, de 24-04!

5. E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007.

6. Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7. Mas, ainda que se pretendesse que ao caso sub judice se aplicam as "Disposições gerais" do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Art. 1º, nº. 1), este tal como considerado no art. 2º.

8. Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9. Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10. Por conseguinte, e para efeitos dos artºs 1º e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11. Tal como se considera na douta sentença recorrida, competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer.

12. Ou seja, sobre a Recorrente impendia "o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório".

13. Sem prescindir, as ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente, decorre da cláusula 7ª, nº. 2, do adicional ao contrato de trabalho.

14. O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no "mercado negro", seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse "mercado negro" são muito mais elevados que o normal!

15. O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16. Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17. De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.

18. Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.

19. Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium*!

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S. A.» em 01/01/2002, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 31/07/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S. A.»;

3. Com a celebração daquela contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de € 1.140,00, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S. A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S. A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S. A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação nº. 2005 4004483408, referente ao IRS do ano de 2003, no valor de € 1.359,10, o qual foi pago a 15/02/2006.

3. São duas as questões postas à consideração deste Tribunal. Apreciemos cada uma de per si.

3.1. Nas três primeiras conclusões das alegações de recurso, o recorrente defende a nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito.

Não tem qualquer razão.

A sentença fundamentou a sua decisão, de facto e de direito. Se errou na fundamentação jurídica não é caso de nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Só a falta absoluta de motivação jurídica constituiria a alegada e apontada nulidade de sentença.

É este o entendimento que se deve retirar do citado art. 125º do CPPT.

Não procedem assim estas conclusões das alegações de recurso.

3.2. E que dizer do fundo da questão?

Será que as quantias em questão, pagas a título de ajudas de custo, devem ser consideradas como trabalho de trabalho dependente, nos termos do art. 2º, 3, d) do CIRS, como entendeu (e tributou) a FP?

Vejamos a lei.

Dispõe o citado dispositivo:

"As ajudas de custo … na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado…".

Como resulta da lei, as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam ([1]).

Assim, a AF não podia sem mais considerar a importância em causa como tendo natureza remuneratória, sem indicar que não se observavam os respectivos pressupostos da sua determinação, nem determinar se a mesma ultrapassava os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado.

Sendo que, ao contrário do que alega o recorrente, o ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação (que é uma norma de delimitação negativa de incidência ou de tributação de IRS) recaía sobre a FP ([2]).

Assim, a FP, ao tributar como remuneração as quantias em causa, incorreu em vício de violação de lei.

A decisão recorrida é assim de confirmar, com a presente fundamentação.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda Pacheco.*

---

(1) Acórdão do Pleno do STA de 8/11/2006 (rec. n. 1082/04)

(2) Acórdão do STA de 6/3/2008 (rec. n. 1063/07)

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Contra-ordenação. Declaração de falência. Extinção do procedimento contra-ordenacional. Responsabilidade subsidiária do revertido. Princípio da intransmissibilidade das penas. Sua aplicação no domínio das contra-ordenações.

Sumário:

I — A dissolução, por declaração de falência, nos termos dos artigos 141.º a 146.º do Código das Sociedades Comerciais, de sociedade arguida em processo contra-ordenacional, acarreta a extinção do respectivo procedimento por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte da pessoa física.

II — O princípio da intransmissibilidade das penas constitucionalmente previsto – artigo 30.º, n.º 3, da Constituição – aplica-se no domínio contra-ordenacional fiscal.

III — É materialmente inconstitucional, por ofensa a tal princípio, e ao da presunção de inocência do arguido – artigo 32.º, n.º 2, do mesmo diploma -, o disposto no artigo 7.º-A do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade.

Processo n.º 1053/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Gilberto Pinto Rodrigues e Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho (por vencimento).

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que, julgando a oposição procedente, determinou a extinção da execução quanto ao revertido Gilberto Pinto Rodrigues.

Fundamentou-se a decisão em que, sendo a dívida referente a coimas aplicadas antes da declaração de falência da originária devedora, e equivalendo aquela à morte física das pessoas singulares, mostra-se extinto o procedimento contra-ordenacional bem como a obrigação do pagamento das coimas, não podendo, assim, o oponente "ser responsabilizado pela dívida exequenda".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A extinção da sociedade, para efeitos do disposto nos art.s 193º e 194º CPT, só ocorre com a liquidação do activo, nos termos dos artigos 141º, 146º e 160º, sem prejuízo do disposto nos artigos 162º e 163º do Código das Sociedades Comerciais.

2. Designadamente nos termos do art. 146º, n.º 2, do CSC, a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (cf. art. 15º LGT).

3. E o manter da personalidade jurídica da sociedade após a declaração de falência não é posto em causa pela particular situação jurídica da falida delineada no CPEREF, pois as inibições ou limitações decorrentes daquela declaração não têm consequências nesse plano.

4. Por isso, a douta sentença recorrida não podia ter concluído pela procedência da oposição com o fundamento da extinção da sociedade pela e apenas com a declaração de falência - equivalente à morte do infractor, e consequente extinção do procedimento contra-ordenacional/obrigação do pagamento das coimas, nos termos dos citados artigos 193º e 194º CPT.

5. No mínimo devia ter-se averiguado da data da liquidação do activo e respectiva decisão judicial e, se fosse caso disso, só com esse fundamento julgar extinta a responsabilidade contra-ordenacional e a obrigação do pagamento das coimas, o que não aconteceu.

6. Foram assim violadas aquelas disposições legais citadas, carecendo a decisão proferida de fundamento de facto ou de direito.

Nestes termos e nos melhores de direito que Vossas Excelências sabiamente suprirão, deve a douta sentença ser revogada e julgada improcedente a oposição deduzida (...).

Não houve contra-alegações.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1. Foi deduzida execução fiscal n.º 3719200201000730, contra a originária devedora, Gilberto & Fernandes, Lda., por dívidas provenientes de coimas fiscais referentes a Novembro de 1999, no valor de 1058.00 € e custas;

2. O processo executivo foi instaurado em 08.01.2002;

3. Por sentença proferida em 22.09.2000, no âmbito do proc. 249/2000, do 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras a executada originária foi declarada falida, tendo sido nomeada Administrador Judicial a Dr.ª Ana Maria Oliveira e Silva;

4. Nesta data foi ordenada a apreensão e imediata entrega ao liquidatário a contabilidade da falida e todos os bens;

5. Por oficio n.º 2283 a Administração Fiscal, notificou em 16.11.2001, a Dr.ª Ana Maria Oliveira Silva, Liquidatária Judicial, para proceder ao pagamento das coimas;

6. Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra o oponente, na qualidade de gerente da sociedade, por despacho datado de 08.09.2004, do Chefe de Finanças;

7. O oponente foi citado da reversão em 27.10.2004, tendo sido deduzida a oposição em 29.11.2004.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos constante dos autos.

Não resultam provados ou não provados quaisquer outros factos com interesse para a decisão.

Vejamos, pois:

Como resulta dos autos, está em causa uma dívida proveniente de coimas fiscais referentes a Novembro de 1999, aplicadas à originária devedora, Gilberto & Fernandes, Lda., tendo a execução respectiva revertido contra o ora oponente, por ser sido constatada a inexistência de bens daquela sociedade.

Ora, é jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo que «"a dissolução de sociedade comercial, por declaração de falência, equivale à morte do infractor, para efeitos de perseguição contra-ordenacional".

O artigo 141.º, n.º 1, alínea *e*) do Código das Sociedades Comerciais refere como caso de dissolução imediata da sociedade e consequente extinção a respectiva declaração de falência pelo que tem sido equiparada à morte do infractor singular para efeitos daquela extinção - artigos 193.º do CPT e 61.º do RGIT.

Cfr. os Acórdãos do STA de 26/02/2003 - rec. 1891/02, de 21/01/2003 - rec. 1895/02, de 03/11/1999 - rec. 24.046 e de 15/06/2000 - rec. 25.000.

É que essa parece ser a única solução harmónica com os fins específicos de prevenção que justificam a sanção, que não de obtenção de receitas para a Administração Tributária.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 3 edição, pág. 410 e Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 807 e *RGIT Anotado*, págs. 395/96.

E, mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146.º, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos - cfr. o Acórdão do STA de 29/10/2003, rec. 1079/03.» - Acórdão de 12-01-05, recurso 01569/03.

Cfr., mais recentemente, os acórdãos de 12-01-05, 6-10-05 e 16-11-05, nos recursos respectivamente 1569/03, 715/05 e 524/05.

Por outro lado, o artigo 30.º, n.º 3, da Constituição da República, consagra o princípio da intransmissibilidade das penas, pelo que, a tal luz, o artigo 7.º-A do RJIFNA será materialmente inconstitucional.

Ao que não obsta o facto de, aí, se tratar de uma responsabilidade que deve configurar-se, como de natureza civil, por factos ilícitos, já que atribuída a quem não é autor da infracção subjacente à aplicação da coima.

Como certo é que ela estará, a mais das vezes, dependente de actos próprios dos gerentes responsáveis ou da omissão de deveres, mesmo gerais, de controlo ou vigilância (culpa *in eligendo et in vigilando*).

Todavia, como refere Jorge de Sousa, *RGIT anotado*, 2.ª edição, p. 94, nota 2, "é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas".

"Na verdade, a aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o Estado e devedor o condenado e a imposição da obrigação de pagamento da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção respectiva e, por

isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima coactivamente está cumprir a sanção".

Por outro lado, tal princípio deve estender-se a todo o tipo sancionatório, contra-ordenações incluídas, pois, de contrário, não estando a sanção conexionada com a prática da infracção por aquele que a sofre, os aludidos fins de prevenção, geral e especial, não teriam qualquer sentido.

Assim, continua o mesmo Autor, "a aplicação da sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais".

A própria presunção legal de que a falta de pagamento consubstanciadora da infracção fiscal é imputável aos gerentes parece igualmente inconstitucional por inconciliável com a presunção de inocência vigente em matéria sancionatória – artigo 32.º, n.º 2, da Constituição.

Aliás, o n.º 10 deste último preceito dispõe expressamente que são assegurados ao arguido, em quaisquer processos sancionatórios, contra-ordenações incluídas, os direitos de audiência e defesa, os quais, como melhor adiante se verá, não estão assegurados ao revertido pois que têm que concretizar, desde logo, a possibilidade de recurso ou impugnação judicial do acto sancionatório e a possibilidade efectiva de contraditar eficazmente os elementos trazidos pela acusação.

Cfr., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 220/89, *in Boletim do Ministério da Justiça* 384, p. 326.

Em comentário àquele inciso normativo, os constitucionalistas Gomes Canotilho e Vital Moreira, *in CRP anotada* – 4.ª edição, p. 526, nota XVII, referem tratar-se, aí, "de uma simples irradiação, para esse domínio sancionatório, de requisitos constitutivos do estado de direito democrático", assacando a tais processos sancionatórios, "carácter para-penal", consequentemente de natureza pública.

E o acórdão do TC n.º 265/01, de 19 de Junho, assinala que "não só se aplicam, ao ilícito contra--ordenacional, garantias constitucionalmente atribuídas ao direito penal (*v.g.* princípios da legalidade e da aplicação da lei penal mais favorável), como também existe um evidente paralelismo entre o processo criminal e o processo contra-ordenacional que é conformado por princípios básicos daquele, tendo em atenção os interesses subjacentes".

É, assim, de concluir, no ponto, que, também no domínio do ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar o predito princípio da intransmissibilidade das coimas, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido ainda que em termos de responsabilidade subsidiária, *ut* artigo 7.º-A do RJIFNA.

Refira-se, ainda, dado o exposto, que nenhuma relevância há que atribuir à diferenciação adiantada pelo recorrente, quanto ao momento temporal da aplicação da coima no referente à declaração de falência: os aludidos princípios valem tanto quanto à anterior como à posterior.

Finalmente, poder-se-ia fazer concessão à tese vencida, em termos de interpretação conforme à Constituição, se ao revertido fossem concedidos meios de defesa equivalentes aos da sociedade arguida, de modo semelhante ao que sucede com a dívida do imposto em que é facultado ao revertido a impugnação da liquidação nos mesmos termos da originária devedora – cfr. artigos 22.º, n.º 4, e 23.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária – nomeadamente, através da oposição à execução, com possibilidade de apreciação da existência da infracção, tanto no seu aspecto objectivo como subjectivo.

Não é, todavia, tal, a normação legal. Pois não só se dispõe que é ao arguido (artigo 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações) – que o revertido não é mas, antes, a sociedade – que tem legitimidade para recorrer da decisão que aplica a coima como, no ponto, não há norma equivalente à dos citados preceitos legais, que, nomeadamente, obriguem a facultar-lhe cópia da acusação.

Cai-se, assim, inelutavelmente, na inconstitucionalidade da norma do artigo 7.º-A do RJIFNA, ao preceituar a responsabilidade subsidiária, *maxime* dos gerentes, pelas coimas ou multas aplicadas à sociedade, em caso de insuficiência do património desta, embora por eles culposamente causada, e referentes às infracções praticadas no decurso do respectivo mandato.

Cfr. aliás, no sentido exposto, o recente acórdão do STA de 27-02-08, recurso n.º 1057/07.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o Ministério Público – artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*), do CCJ.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* (relator vencido com a declaração de voto junto).

Voto de vencido

No projecto de acórdão que não fez vencimento mantinha-se a sentença de procedência da oposição e de extinção da execução contra o oponente, ora recorrido, no tocante à dívida em questão, e negava-se provimento ao recurso, essencialmente com a fundamentação que segue.

O n.º 1 do artigo 7.º-A Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), aplicável ao caso em razão do tempo, determina a responsabilidade subsidiária do gerente «*nas relações de crédito*

emergentes da aplicação de multas ou coimas» à sociedade, «*referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato*», «*em caso de insuficiência do património*» «*por si culposamente causada*» – cf., em idêntico sentido, o artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Ao preconizar a responsabilidade subsidiária do gerente, o legislador certamente terá ponderado que impende sobre o gerente o dever legal de boa administração e de conservação do património da sociedade, o qual deve governar com a dedicação e o zelo próprios do *bonus paterfamiliae* na veste de um gerente abalizado, competente e criterioso, sem incúria, sem negligência, enfim sem culpa, objectivando o cumprimento de todas as obrigações legais da sociedade, incluindo as obrigações de pagamento das quantias pecuniárias decorrentes de coimas que à sociedade tenham sido aplicadas. Sendo certo, no entanto, que, pelo n.º 1 do artigo 7.º-A do RJIFNA, o ónus da prova da culpa (ou falta de diligência) do gerente pela situação de insuficiência do património social para a satisfação das obrigações emergentes da aplicação de multas ou coimas à sociedade está radicado na Fazenda Pública, e não no gerente executado por reversão.

Em matéria de facto, está «constatada a inexistência de bens, na sociedade executada» e, assim, está verificada a condição legal de «*insuficiência do património*» da sociedade executada para a satisfação da obrigação de pagamento da quantia exequenda em foco. A obrigação de pagamento da quantia da coima havia já sido adquirida para o património da sociedade, como componente ou elemento negativo, em momento anterior ao facto da verificação da «inexistência de bens na sociedade executada». E, assim, na situação de «*insuficiência do património*» social para a satisfação da obrigação de pagamento da quantia da coima aplicada à sociedade, o gerente-oponente, ora recorrido, responderia pelo cumprimento dessa obrigação, caso viesse a provar-se, *inter alia*, que a «*insuficiência do património*» da sociedade havia sido «*por si culposamente causada*» – nos termos do n.º 1 do artigo 7.º-A do RJIFNA.

O que é facto, porém, é que essa culpa no caso não se demonstra. Sendo assim, deve concluir-se que, por falta de culpa sua na insuficiência do património social, o gerente-oponente, ora recorrido, não pode ser responsabilizado pela dívida exequenda aqui em foco.

Quanto ao ponto fulcral de divergência com o presente douto acórdão, devo dizer da minha decidida inclinação para o lado da não inconstitucionalidade da norma estabelecida no n.º 1 do artigo 7.º-A do RJIFNA.

É próprio do carácter normativo da ciência do Direito o estabelecimento de "ficções" (e até de "eufemismos") como elementos do *instrumentarium* com que opera na demanda do sentido da ideia de justiça a que aspira e procura dar realização. Uma dessas muitas "ficções" utilizadas é precisamente a da criação ou invenção da personalidade jurídica a partir de um substrato de sinal colectivo, ao qual, avançando na senda da "ficção", o Direito imputa delitos, quando o que é certo é que a conformidade à natureza das coisas nos diz que *societas delinquere non potest*. Por outro lado, inscreve-se dentro da margem de liberdade de conformação do legislador ordinário o estabelecer mais ou menos garantias impugnatórias, justificando-se, por isso, que preveja mais e melhores meios administrativos e judiciários para a impugnação da obrigação tributária principal do que para a impugnação de obrigações meramente decorrentes da inobservância de deveres acessórios ou adjuvantes da satisfação daquela obrigação tributária principal. De todo o modo, quer na criação de "ficções" e de "eufemismos", quer no uso da margem de liberdade de conformação do legislador ordinário, não se vê alguma afronta à Constituição.

O artigo 7.º-A do RJIFNA estatui a responsabilidade subsidiária do gerente, na hipótese ou na condição de ser «*culposamente causada*» por ele a «*insuficiência do património*» da sociedade para a satisfação de obrigações pecuniárias referentes a «*infracções praticadas no decurso do seu mandato*».

Com efeito, este dispositivo legal estabelece, não a responsabilidade por culpa *in vigilando* do gerente pela omissão de deveres de controlo ou de vigilância sobre a actuação da sociedade que cometeu o ilícito contra-ordenacional, mas, diversamente, o artigo 7.º-A do RJIFNA estatui a responsabilidade do gerente por causa de actos ou omissões acusadoras de falta de diligência (culpa) determinantes da situação de insuficiência do património social para cumprimento da obrigação de pagamento de determinadas quantias (referentes a multas e coimas) devidas ao Estado pela sociedade – e, nisso, julgo não haver desconformidade da lei com as normas ou os princípios constitucionais pertinentes.

É que estamos em presença, não da prática de crimes, mas de ilícitos de mera ordenação social, de tipo fiscal, com um regime de responsabilização próprio, específico e autónomo. E «uma coisa será o direito criminal, outra coisa o direito relativo à violação de uma certa ordenação social, a cujas infracções correspondem reacções de natureza própria. Este é, assim, um *aliud* que, qualitativamente, se diferencia daquele, na medida em que o respectivo ilícito e as reacções que lhe cabem não são directamente fundamentáveis num plano ético-jurídico, não estando, portanto, sujeitas aos princípios e corolários do direito criminal» – cf. Eduardo Correia, *Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social*, *in* Boletim da Faculdade de Direito, vol. XLIX (1973), pp. 257-281.

Deste modo, manifesto aqui tão-somente, *brevitatis causa*, o entendimento de que, não obstante princípios como os da legalidade e da aplicação da lei mais favorável terem cabimento em Direito de Mera Ordenação Social, institutos como os da individuação e da intransmissibilidade das penas,

peculiares do Direito Penal, legalmente consagrados em vista de crimes cometidos por pessoas físicas, no pressuposto de uma culpa estritamente pessoal e individual, não são transponíveis para o especial regime jurídico das obrigações pecuniárias, derivadas de contra-ordenações fiscais imputáveis à sociedade, e da responsabilidade subsidiária do gerente.

Estas, sumariamente, as razões por que me acho fortemente convencido de que não é desconforme à Constituição o regime de responsabilidade subsidiária previsto no n.º 1 do artigo 7.º-A do RJIFNA.

Jorge Lino.

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Prescrição. Interrupção. Falência.

Sumário:

I — As contribuições para a segurança social prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data em que a respectiva obrigação deveria ser cumprida – artigo 63.º, n.º 2 da Lei 17/2000, de 8 de Agosto.

II — A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do citado artigo.

III — A remessa do processo de execução ao processo de falência não determina a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.

IV — A declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, só determinando a sustação das execuções a fim de serem apensadas ao processo de falência para aí correrem os seus termos como reclamação dos créditos exequendos.

V — Aquando da notificação do despacho de reversão à oponente em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento da responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Processo n.º 1058/07-30.
Recorrente: Maria Manuela Oliveira da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Cons. Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Maria Manuela Oliveira da Silva, residente em Vila Nova de Famalicão, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública originariamente contra A. Mendes & Oliveira, Lda., por dívidas de contribuições à segurança social relativas a 1995, no valor total de € 4.091,25, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Nos termos do art.º 63.º/2 da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, a obrigação de pagamento das contribuições à Segurança Social prescreve no prazo de **cinco anos** a contar da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida.

2. A anterior Lei 24/84, de 14 de Agosto, no seu art.º 53.º/2, bem como o DL 103/80, de 20 de Março, determinavam que o prazo de prescrição das referidas obrigações era de **dez anos**.

3. Tendo sido revertidas dívidas à Segurança Social reportadas ao ano de 1995, e tendo sido fixado pela lei um prazo de prescrição mais curto do que o previsto na lei anterior, surge, assim, uma questão de aplicação da lei no tempo que deverá ser solucionada com recurso à norma do art.º 297.º, 1 do Código Civil.

4. Uma vez que, por força do efeito interruptivo resultante da instauração dos processos executivos (factos 1 e 3) previsto no art.º 34.º/3 do CPT, à data da entrada em vigor da Lei 17/2000 faltavam mais de 5 anos para se completar o prazo prescricional de 10 anos previsto na lei antiga,

5. forçoso é concluir pela aplicação do novo prazo de prescrição de 5 anos, contados desde a entrada em vigor da Lei 17/2000, ocorrida 180 dias após a sua aplicação, e que se situa em 4 de Fevereiro de 2001.

6. Tal prazo não sofreu a influência de qualquer efeito suspensivo resultante da avocação dos processos de execução fiscal ao processo de falência, como pretende a M.ª Juiz a quo,

7. na medida em que o art.º 29.º do CPEREF limita ao prazo máximo de 8 meses a suspensão dos prazos de prescrição oponíveis pelo devedor.

8. Suspensão dos processos e suspensão da prescrição são, no caso, factos jurídicos diferenciados não sendo a primeira causa da segunda.

9. A suspensão das execuções por motivo da existência de um despacho de prosseguimento da acção de recuperação só influencia a suspensão do prazo prescricional nos exactos termos referidos na norma, isto é, pelo prazo máximo de 8 meses previstos no n.º 1 do art.º 53.º do CPEREF,

10. ou, pelo prazo decorrido desde o despacho de prosseguimento da acção até à data em que, como no caso, tiver transitado em julgado a decisão que declare findos os efeitos do despacho de prosseguimento da acção.

11. Assim, e ao contrário do que se refere na sentença recorrida, pelo menos com a declaração de falência da devedora principal termina a suspensão do prazo de prescrição que se iniciara com o despacho de prosseguimento da acção.

12. Ora, em tal caso não ocorre a suspensão do prazo prescricional durante os 4 anos, 4 meses e 6 dias referidos na sentença, na medida em que o prazo máximo da suspensão teria como duração 8 meses se, entretanto, não fosse proferida a declaração de falência.

13. Sendo assim, como de facto é, à data em que entrou em vigor a Lei 17/2000, não existia qualquer suspensão do prazo prescricional, pelo que em 4 de Fevereiro de 2006 se completaram os 5 anos previstos no seu art.º 63.º.

14. Verificando-se a prescrição deve, do mesmo passo, considerar-se extinta a execução.

15. Há, pois, manifesto erro de julgamento na aplicação das normas legais citadas em resultado do qual não foi reconhecida, como legalmente devia, a prescrição invocada,

16. e declarada a extinção da execução, como se impunha.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve proceder, revogando-se a sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Em 21.01.1997 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3590-97/100051.9 e apensos contra A. Mendes & Oliveira, Lda., por dívidas de contribuições à Segurança Social relativas a 1995, no valor total de € 4.091,25;

2. Em 23.10.1997, o Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão, no âmbito do processo n.º 93/97, que correu termos no 2.º Juízo Cível, foi declarada falida a executada originária;

3. Em 12.11.1997 foram os processos de execução fiscal avocados pelo Tribunal tendo sido devolvidos ao Serviço de Finanças em 18.03.2002;

4. Em 09.04.2002 foram iniciadas diligências pelo Serviço de Finanças com vista à reversão, tendo sido devolvido ao processo uma certidão da matrícula da sociedade em 26.04.2002;

5. No período entre 26.04.2002 a 17.05.2006 os autos encontraram-se parados por facto não imputável à Oponente;

6. Em 17.05.2006 foi proferido o despacho de reversão, o qual foi notificado em 07.06.2006;

7. A Oponente foi citada da reversão em 23.06.2006 tendo sido deduzida a oposição em 24.07.2006.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente contra a execução fiscal contra si revertida e referente a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1995, com o fundamento de que não se verifica a prescrição da dívida exequenda.

Vejamos. A dívida exequenda refere-se a dívidas de contribuições para a Segurança Social do ano de 1995.

À data do facto tributário estava em vigor a Lei 24/84, de 14/08, segundo a qual tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos (artigo 53., n.º 2).

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º CPT, então em vigor, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário, interrompendo-se, por força do n.º 3 do mesmo preceito, com a instauração da execução, efeito esse que só cessaria se este processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, caso em que se somaria o tempo que decorresse após este período ao que tivesse decorrido até à data da autuação da execução.

Assim, no caso em apreço, o prazo de prescrição que começou a contar em 1/1/1996 interrompeu-se em 21/1/1997, data em que foi instaurado o processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida exequenda.

Com a entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição destas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos.

De acordo com o disposto no artigo 297.º CC, é aqui aplicável o novo prazo de prescrição uma vez que à data de entrada em vigor desta Lei ainda faltavam mais de cinco anos para se completar o prazo anterior.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, terminaria sempre em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07 do STA, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente.

Sustenta, porém, a Mma. Juíza "a quo" que, estando o referido processo de execução avocado ao processo de falência da executada originária, o início do referido prazo só se poderia começar a contar a partir do momento em que cessou a causa de suspensão do mesmo, por força do artigo 29.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência, ou seja, a partir de 18/3/2002, data em que o processo de execução em causa foi devolvido ao serviço de finanças, após ter sido avocado ao processo de falência da executada originária em 12/11/1997.

E, tendo a ora recorrente sido notificada do despacho de reversão em 7/6/2006, facto interruptivo da prescrição, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei 17/2000, esta não se teria verificado assim ainda.

Mas não tem, contudo, razão a Mma. Juíza "a quo".

Com efeito, desde logo, porque, face ao probatório, se constata não ter aqui aplicação o citado artigo 29.º do CPEREF, pois o que se verificou foi a declaração de falência da executada originária em 23/10/1997, o que determinou tão só a avocação do processo de execução ao respectivo processo de falência, mantendo-se assim apenas a interrupção da prescrição em consequência do citado n.º 3 do artigo 34.º do CPT.

Por outro lado, a declaração de falência não suspende o prazo de prescrição, determinando apenas a sustação das execuções a fim de serem apensadas à falência para aí correrem os seus termos como reclamação desses créditos exequendos.

Como se disse nos acórdãos deste Tribunal de 23/11/2005 e de 12/6/07, nos recurso 590/05 e 436/07, a remessa do processo de execução ao processo de falência não importa a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.

Assim, o novo prazo contar-se-á a partir do início da vigência da Lei 17/2000 e não da data em que o processo executivo foi devolvido aos serviços de finanças como se refere na sentença recorrida.

Ora, nos termos do artigo 63.º, n.º 3 da citada Lei 17/2000, a prescrição só se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Significa isto que, com a vigência desta lei, a execução deixou de ter só por si o efeito interruptivo já enunciado, sendo necessário agora a realização de alguma diligência administrativa conducente à liquidação ou à cobrança da dívida com conhecimento do responsável pelo pagamento desta.

E, assim sendo, aquando da notificação do despacho de reversão à oponente em 7/7/2006, o prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, já havia terminado em 6/2/2006, conforme acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, proferidos nos processos 360/07 e 359/07, respectivamente, uma vez que não há, nesse período, notícia nos autos da existência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

Razão por que, tendo já ocorrido a prescrição, a sentença recorrida se não possa manter (v. no mesmo sentido o acórdão desta Secção de 28/11/2007, no recurso 729/07).

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar a oposição deduzida pela ora recorrente procedente e extinta a execução contra ela revertida.

Custas pela Fazenda Pública na 1.ª instância, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Irs. Ajudas de custo. art. 2º, nº3, alínea d) do CIRS. Sua natureza. Nulidade de sentença. artº 125º do CPPT.

Sumário:

I — Só a falta absoluta de motivação jurídica constitui nulidade de sentença – art. 125º do CPPT.

II — As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, só têm natureza remuneratória na parte em que excederem o limite legal, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado – art. 2º, 3, d) do CIRS.

III — O ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.

Processo n.º 1065/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: João Carlos Ramos Sá.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **JOÃO CARLOS RAMOS SÁ**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, a liquidação de IRS do ano de 2002.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada.

Inconformado, com esta decisão, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

O Senhor Procurador da República junto daquele Tribunal formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação, com fundamento no vício de violação de lei, por considerar que a Administração Tributaria se fundamentou no DL 106/98 de 24 de Abril, regime inaplicável à situação em apreço.

2. Porém, a AT nunca se fundamentou ou sequer citou aquele diploma e alguma das suas disposições no procedimento de liquidação.

3. Assim, a douta sentença recorrida carece manifestamente de fundamento, pelo que é nula nos termos do disposto no art. 125º CPPT e art. 668º CPC.

4. Por outro lado, face aos factos atendíveis e às disposições nomeadamente dos artigos 2º CIRS e 82º LCT, as quantias em causa, pagas a título de ajudas de custo, consubstanciam remuneração do trabalho prestado pelo impugnante, devendo ser como tal tributadas.

5. Se alguma dúvida, em termos de prova dos factos relevantes, o tribunal tinha devia ter procedido às diligências necessárias para a suprir, nomeadamente com a junção dos recibos de vencimento do impugnante.

6. A sentença recorrida sempre enfermaria por isso de erro de interpretação e apreciação da prova e de interpretação e aplicação da lei correspondente,

7. Violando, assim, nomeadamente as disposições dos artigos 2º CIRS, 82º LCT, 123º CPC e 668º CPC.

Contra-alegou o impugnante, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. A douta sentença recorrida mostra-se conforme à factualidade provada e ao Direito, pelo que deve ser mantida na íntegra.

2. O Relatório da Inspecção que serviu de suporte à liquidação impugnanda cita, por diversas vezes, o DL 106/98, de 24-04, transcreve algumas das suas normas e é esse o enquadramento jurídico que dá aos factos para proceder à liquidação.

3. Tanto basta para considerar absolutamente improcedente o vício de violação de lei (facto inexistente) que o Recorrente assaca à douta sentença recorrida.

4. O Recorrente aceita o entendimento sufragado na douta decisão recorrida quanto à não aplicação à situação sub judice do DL 106/98, de 24-04!

5. E este é também quer o nosso entendimento, aliás, nos termos expressos no Requerimento Inicial da Impugnação, que aqui se dão por integrados e reproduzidos, quer o entendimento perfilhado pelo TAF de Mirandela, em sentenças de 29-12-2006 e 26-03-2007.

6. Por conseguinte, e tal como sustenta a decisão recorrida, o DL 106/98 é inaplicável à situação em apreço, pelo que qualquer acto praticado e fundamentado nos pressupostos deste diploma (como ocorre no caso em apreço) enferma do vício de violação de lei.

7. Mas, ainda que se pretendesse que ao caso sub judice se aplicam as "Disposições gerais" do DL 106/98, isto é, o 1º e o 2º Artigos, o que se não admite nem aceita e só por mera hipótese de raciocínio se formula, a situação em análise preenche os pressupostos de incidência dessas normas, pois que se trata de trabalhadores deslocados do seu domicílio necessário (Art. 1º, n.º 1), este tal como considerado no art. 2º.

8. Apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar trabalho em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!

9. Do adicional ao contrato de trabalho resulta que o contrato originário se mantém e dá por reproduzido e integrado, prevendo-se a obrigação do trabalhador regressar de imediato a Portugal logo que terminado o período de tempo acordado, e mesmo a possibilidade de a entidade patronal mandar regressar de imediato o impugnante a Portugal, fazendo cessar a deslocação.

10. Por conseguinte, e para efeitos dos artºs 1º e 2º do DL 106/98, o domicílio necessário do impugnante é Portugal, por ser esse o local onde aceitou o lugar ou cargo e aí se obrigou a prestar serviço.

11. Tal como se considera na douta sentença recorrida, competia à Fazenda Pública demonstrar a existência dos factos constitutivos dos seus direitos, ou seja, que ocorreram situações susceptíveis de serem tributadas, designadamente ao abrigo do artigo 2º do Código do IRS, o que não logrou fazer.

12. Ou seja, sobre a Recorrente impendia "o ónus de apontar elementos factuais demonstrativos ou seriamente indiciantes de que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório".

13. Sem prescindir, as ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente, decorre da cláusula 7ª, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.

14. O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no "mercado negro", seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse "mercado negro" são muito mais elevados que o normal!

15. O facto de as ajudas de custo terem sido pagas com uma determinada permanência e periodicidade não lhe retiram aquele carácter compensatório ou reembolsador de despesas feitas pelo trabalhador.

16. Na verdade, essa permanência e regularidade vigora apenas enquanto durar a deslocação, pois que, regressado a Portugal, o trabalhador deixa de perceber as ajudas de custo.

17. De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.

18. Pôr agora em causa esse mesmo procedimento, depois de dezenas de anos de prática constante e reiterada, consubstanciaria uma violação do princípio da tutela da confiança dos administrados na actuação da Administração Pública.

19. Sempre a obrigação agora preconizada de enquadrar as ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente também constituiria violação do princípio da boa-fé, na vertente do *venire contra factum proprium*!

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. O Impugnante foi admitido ao serviço da empresa «Soares da Costa, S.A.» em 01/02/1991, mediante contrato de trabalho celebrado por tempo indeterminado;

2. Em 13/02/2002, o Impugnante celebrou com aquela empresa um adicional ao contrato de trabalho, o qual previa a sua deslocação para Angola, pelo período de seis meses, prorrogáveis pelo mesmo período de tempo, para que nesse País prestasse a sua actividade nas obras a cargo da «Soares da Costa, S. A.»;

3. Com a celebração daquela contrato adicional o Impugnante passou a receber um acréscimo de 25% no seu salário, acréscimo esse sujeito a IRS e a descontos para a Segurança Social;

4. Com a deslocação do Impugnante para Angola, a entidade patronal passou a atribuir-lhe semestralmente uma quantia de Esc.: 220.000$00, para fazer face ao acréscimo de despesas tidas pelo Impugnante naquele País;

5. A «Soares da Costa, S.A.» não disponibilizou alojamento nem alimentação ao Impugnante durante o período em que este esteve deslocado em Angola, sendo da responsabilidade deste encontrar alojamento e efectuar a respectiva alimentação;

6. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem a seu cargo diversas obras em Angola, situação que compreende uma parte importante da sua actividade;

7. A empresa «Soares da Costa, S.A.» tem necessidade de deslocar trabalhadores seus para o estrangeiro como forma de lhes manter o emprego;

8. Em nome do Impugnante foi emitida a liquidação n.º 20055004475549, referente ao IRS do ano de 2002, no valor de € 3.542,90, o qual foi pago a 30/01/2006.

3. São duas as questões postas à consideração deste Tribunal. Apreciemos cada uma de per si.

3.1. Nas três primeiras conclusões das alegações de recurso, o recorrente defende a nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito.

Não tem qualquer razão.

A sentença fundamentou a sua decisão, de facto e de direito. Se errou na fundamentação jurídica não é caso de nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Só a falta absoluta de motivação jurídica constituiria a alegada e apontada nulidade de sentença.
É este o entendimento que se deve retirar do citado art. 125º do CPPT.
Não procedem assim estas conclusões das alegações de recurso.
3.2. E que dizer do fundo da questão?
Será que as quantias em questão, pagas a título de ajudas de custo, devem ser consideradas como trabalho de trabalho dependente, nos termos do art. 2º, 3, d) do CIRS, como entendeu (e tributou) a FP?
Vejamos a lei.
Dispõe o citado dispositivo:
"As ajudas de custo … na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado…".
Como resulta da lei, as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam ([1]).
Assim, a AF não podia sem mais considerar a importância em causa como tendo natureza remuneratória, sem indicar que não se observavam os respectivos pressupostos da sua determinação, nem determinar se a mesma ultrapassava a os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado.
Sendo que, ao contrário do que alega o recorrente, o ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação (que é uma norma de delimitação negativa de incidência ou de tributação de IRS) recaía sobre a FP ([2]).
Assim, a FP, ao tributar como remuneração as quantias em causa, incorreu em vício de violação de lei.
A decisão recorrida é assim de confirmar, com a presente fundamentação.
4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.
Sem custas.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda Pacheco.*

([1]) *Acórdão do Pleno do STA de 8/11/2006 (rec. n. 1082/04)*
([2]) *Acórdão do STA de 6/3/2008 (rec. n. 1063/07)*

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Sumário:

Custas. Oposição. Inutilidade superveniente da lide. Prescrição.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 447º do Código de Processo Civil, a responsabilidade do autor determina-se pela exclusão dos casos em que resulte de facto imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide.
II — No caso de inutilidade superveniente da lide decorrente de extinção da execução fiscal devido a prescrição das dívidas tributárias, o oponente não é responsável pelas custas já que não lhe é imputável o facto gerador dessa inutilidade.

Processo n.º 1066/07-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Osvaldo Artur do Rosário Rosa e outro.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Miranda Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 A Exma. Magistrada do Ministério Público vem interpor recurso do despacho da Mma. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra de fls. 209 e seguintes, que, uma vez declarado extinto o processo de execução fiscal com fundamento na prescrição das dívidas tributárias, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide com a condenação em custas do oponente, tendo formulado as seguintes conclusões:
1 - Nos presentes autos a instância extinguiu-se por inutilidade da lide baseada na prescrição da dívida exequenda.
2 - Não constando dos autos que a prescrição seja imputável ao Oponente.
3 - Antes, decorre que a A.F. não agiu com o zelo necessário para que tal dívida não prescrevesse.

4 - Assim, não deveria a douta decisão recorrida imputar as custas processuais ao Oponente.
5 - Ao serem imputadas as custas ao Oponente, como o foram, foi violada a última parte do disposto no artº 447º do C.P.C..
6 - Assim, e, em consequência, deve, quanto a nós, ser revogada a sentença recorrida quanto a custas que não são devidas pelo Oponente.
2- Os recorridos Osvaldo Artur do Rosário Rosa e Fazenda Pública não contra-alegaram.
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.
3- A decisão recorrida, julgando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, condenou o oponente no pagamento das custas devidas.
Para tanto, após invocar o disposto no artigo 447.º do CPC, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, considerou-se na decisão que a inutilidade da lide, no caso dos autos (extinção da execução fiscal devido a prescrição das dívidas tributárias), não resultava *"manifestamente "*de facto imputável ao réu e daí que o oponente fosse o responsável pelo pagamento das custas.
Contra essa condenação em custas se insurge a Ex.ma Magistrada recorrente, alegando para o efeito que a prescrição ocorreu por inércia da AF que não diligenciou com a devida brevidade pelo pagamento das dívidas tributárias e daí que ao oponente não lhe era imputável a causa da inutilidade da lide.
Vejamos.
Dispõe o artigo 447.º do CPC:
"*Quando a instância se extinguir por impossibilidade ou inutilidade da lide, as custas ficam a cargo do autor, salvo se a impossibilidade ou inutilidade resultar de facto imputável ao réu, que neste caso as pagará."*
Significa isto que a responsabilidade do autor se determina pela exclusão dos casos em que resulte de facto imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade da lide.
Ora, na situação em apreço nos autos é patente que a causa da inutilidade superveniente da lide (extinção da execução fiscal decorrente de prescrição das dívidas tributárias) é de todo estranha a qualquer intervenção do oponente, que para efeitos do artigo 447.º do CPC deverá ser considerado como "autor" (vide Jorge Lopes de Sousa in anotação 7.º ao artigo 264.º do CPPT, anotado e comentado), antes se devendo a inércia da administração fiscal no diligenciar da tramitação do respectivo procedimento executivo.
Como assim, razão assiste à recorrente quando defende que o oponente não deveria ter sido condenado no pagamento das custas, já que não lhe era imputável o facto gerador da inutilidade superveniente da lide e ele é imputável ao "réu", que é a Administração Fiscal.
Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, o despacho recorrido no segmento em que condena o oponente em custas que por ele não são devidas.
Sem custas.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Miranda Pacheco* — (relator) — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Março de 2008.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cf. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal – de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Processo n.º 1083/07-30.
Recorrente: José António da Purificação Martins.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José António da Purificação Martins vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a reclamação "da decisão do órgão da execução, que indeferiu a invocação da nulidade da citação que lhe fora efectuada, para os termos da execução fiscal".

Fundamentou-se a decisão recorrida, na extemporaneidade da reclamação já que, tendo o reclamante sido citado em 22 de Fevereiro de 2007, só deduziu aquela em 17 de Maio de 2007, e, assim, "quando há muito havia decorrido o prazo de 30 dias previsto no artigo 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT".

O recorrente concluiu no sentido da nulidade da sentença por omissão de pronúncia, da falta e nulidade da citação e pela prescrição da dívida exequenda.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por procedência da arguida nulidade de omissão de pronúncia.

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

A) - No serviço de finanças de Lisboa-13, corre termos, contra a sociedade "LUXOARTE - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS FOTOGRÁFICOS E UTILIDADES, LDA.", o processo de execução fiscal n.º 327119960101608.3 e apensos, nºs 327119960102904.5 e 327119960103103.1.

B) - Por despacho da chefe do serviço de finanças de Lisboa-13, datado de 31/05/2002, que consta de fls. 78 do apenso de execução e que aqui se dá por integralmente reproduzido, foi ordenada, além do mais, a notificação do ora reclamante para o exercício do direito de audição prévia, com vista à reversão contra ele dos processos de execução fiscal, referidos em A).

C) - O ora reclamante foi notificado, para os efeitos ordenados no despacho referido em B), nos termos do ofício que consta de fls. 196 do apenso de execução e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o qual foi acompanhado de cópia do dito despacho, bem como das certidões de dívida.

D) - O ora reclamante exerceu o direito de audição prévia, por escrito, nos termos que constam do articulado de fls. 197 a 199 do apenso de execução, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e juntou documentos aos autos.

E) - Por despacho do chefe do serviço de finanças de Lisboa-13, datado de 05/01/2006, que consta de fls. 232 e 233 do apenso de execução e cujo teor aqui se dá por "integralmente reproduzido, foi ordenada a reversão da execução, referida em A), contra, além do mais, o aqui reclamante.

F) - No âmbito da carta precatória enviada para o efeito ao serviço de finanças do Porto-7, que consta de fls. 301 ss do apenso, o ora reclamante foi citado para os termos do processo de execução fiscal, referido em A), nos termos do ofício cuja cópia consta de fls. 324 do apenso, o qual foi acompanhado de cópia do título executivo, que consta de fls. 325 do dito apenso, cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos, em 22/02/2007, conforme assinatura aposta no aviso de recepção de fls. 305 do mesmo apenso de execução, que aqui se dá, igualmente, por integralmente reproduzido.

G) - Em 17/05/2007, foi enviado, via fax, ao serviço de finanças do Porto-7, o articulado de fls. 307 a 312 do apenso de execução, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, através do qual o ora reclamante arguiu a nulidade da citação que lhe fora efectuada, referida em F).

H) - Sobre a arguição de nulidade, referida em G), recaiu a informação e despacho de indeferimento, proferido pela chefe do serviço de finanças do Porto-7 em 08/06/2007, que constam de fls. 329 a 331 do apenso de execução e cujos teores aqui se dão por integralmente reproduzidos.

I) - O ora reclamante foi notificado do despacho, referido em H), na pessoa do seu ilustre mandatário, em 15/06/2007.

J) - A presente reclamação deu entrada, no serviço de finanças do Porto-7, em 27/06/2007.

Vejamos, pois:

Quanto à alegada omissão de pronúncia:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, na petição inicial, o reclamante sustenta – cfr. n.ºs 1 a 6 – ter sido citado em 18 de Abril de 2007, na sequência do que arguiu a falta e nulidade da citação, bem assim referindo haver já sido citado em 22 de Fevereiro de 2007, o que todavia não prejudicava aquela arguição, não podendo entender-se que "uma segunda citação não faz renascer o prazo de oposição já ultrapassado por referência à primeira citação" – cfr. n.ºs 57 e ss. -, acrescentando que, "ao receber uma carta contendo a referência expressa a um acto de citação, o requerente interpretou e concluiu que estava a ser efectivamente citado, como

qualquer outro destinatário colocado nas mesmas circunstâncias entenderia" (n.º 69), tomando "legitimamente por adquirido que a primeira havia sido dada sem efeito" (n.º 68).

Mais sustentando – n.º 70 – que "uma interpretação diversa no sentido de que um acto expresso de citação não vale como tal, violará o direito de defesa e acesso à justiça consagrado no artigo 20.º da CRP".

Pretende, assim, o recorrente, em síntese, que a primeira citação não tem quaisquer efeitos preclusivos da sua defesa com referência à segunda citação e – mais – que interpretação diversa seria inconstitucional.

Ora, a sentença recorrida ignorou totalmente tal questão, limitando-se a afirmar que a reclamação era intempestiva com referência à primeira citação.

Omitiu, pois, pronúncia sobre a questão posta pelo ora recorrente que justamente pretendia obstar à extemporaneidade da reclamação dirigida à segunda citação que, aliás, nem sequer considerou, reportando, até, tal intempestividade à primeira.

Pelo que cometeu efectivamente a predita nulidade.

Termos em que se acorda anular a sentença, assim se dando provimento ao recurso.

Custas a final.

Lisboa, 12 de Março de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Jorge Lino.*

DIÁRIO
DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro.