DIÁRIO DA REPÚBLICA

30 de Abril de 2009

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 2009

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. IVA. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

O artigo 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

Processo n.º 478/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Argilacentro — Argilas do Centro, SA e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso que Argilacentro - Argilas do Centro, SA, melhor identificada nos autos, deduziu contra a decisão e aplicação de coima por contra-ordenação, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1º Os arts 26º n.º 1 e 40º nº1 alínea b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.

2º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º n.º 1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A recorrida não contra-alegou.

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

A) No dia 28/10/2003, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 2, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 Identificação do sujeito passivo infractor
(…)
Enquadramento: (artº 40º CIVA) mensal
(…)
Quadro 02 Elementos que caracterizam a infracção
1. Montante do imposto exigível: 81 198,85Eur;
2 Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;
3. Valor da prestação tributária em falta: 81 198,85Eur;
4. Data de cumprimento da obrigação: 13/10/2003
5. Período a que respeita a infracção: 2003/07
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/09/2003
7. Normas infringidas: artº 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA — Apresentação dentro prazo D. P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)
8. Normas punitivas: artº 114 n.º 2 e 26 n.º 4 — Falta entrega prest tributária dentro prazo (M) T
(…)
Verifiquei, pessoalmente, na data e local referidos no quadro 03, que o sujeito passivo identificado no quadro 01, não entregou, simultaneamente com a declaração periódica que apresentou fora do respectivo prazo legal, na data e para o período referido, respectivamente, em 4 e 5 do quadro 02 a prestação necessária para satisfazer totalmente o montante do imposto exigível, fazendo-o somente pelo valor referido em 2, também do quadro 02, o que constitui infracção às normas previstas em 7, punível pelas disposições referidas em 8, do mesmo quadro. (…)»

B) Em 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Julho de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 81.198,85€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 7 a 8, datado de 09.06.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, na coima de 19.609,52€.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi apreciada e tratada no Acórdão desta Secção do STA de 28/5/08, in rec. n.º 279/08, que o Relator subscreveu, em que o recorrente é o mesmo e as mesmas as conclusões da sua motivação recurso, cuja douta fundamentação merece a nossa total concordância, pelo que limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito, com as necessárias adaptações, tendo em vista a interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC)

Escreveu-se, então no referido aresto que "A arguida foi condenada na coima de € 19.609,52, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e 114.º, n.º 2, do R.G.I.T., conjugado com o n.º 4 do art. 26.º do CIVA (fls. 7 e 8).

Na sentença recorrida entendeu-se que a conduta da arguida não se enquadra no referido art. 114. º, n.º 2 (que se reporta ao seu n.º 1) por, no caso do IVA, não se estar perante uma «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***».

O referido art. 114.º estabelece o seguinte nos seus n.ºs 1 a 4: *1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.*

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja. Refere-se na sentença recorrida, o seguinte:

«Sucede que de acordo com o n. 3 do citado art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida».

A análise do art. 114.º do RGIT efectuada na sentença recorrida é essencialmente exacta.

No âmbito do IVA fala-se de ***dedução de imposto*** relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.

De facto, no âmbito do referido *direito à dedução*, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que ***não*** deduziram.

O significado natural da expressão «*deduzir*» é o de «*subtrair de um total*». (() *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081.)

Como ensina BAPTISTA MACHADO,

«nos termos do art. 9.º, 3, (do Código Civil) o intérprete presumirá que o legislador «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados». Só quando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que deve ser acolhido, deve o intérprete preteri-lo. (() Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189*)*

Assim, é de partir do pressuposto de que, com a utilização da expressão «*prestação tributária deduzida*» se pretendeu aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária (isto é, no caso, uma quantia de imposto, nos termos do citado art. 11.º do RGIT) pelo sujeito passivo através de uma subtracção de um quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária. É o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas no art. 71.º do CIRS, de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, em que a retenção do imposto na fonte é efectuada pelo sujeito passivo a título definitivo, que são enquadráveis no n.º 1 do art. 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do art. 114.º, nos casos em que a retenção na fonte não é feita a título definitivo, mas sim por conta do imposto devido a final, como sucede, por exemplo, nas situações previstas no art. 98.º do CIRS. (() Estabelece-se neste artigo o seguinte:

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o

caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a **deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto** respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.)

No caso do IVA, há obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestação de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços (arts. 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA).

Nas situações em que não se está perante um acto isolado (como sucede no caso em apreço) o art. 26.º, n.º 1, do CIVA impõe a de entrega do montante do imposto apurado (o «*imposto exigível*») no momento da apresentação das declarações a que se refere o art. 40.º do mesmo Código (() O art. 26.º, n.º 1, do CIVA, na redacção vigente em 2004, quando ocorreram os factos dos autos, estabelecia o seguinte:

Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados), independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do art. 71.º, n.ºs 8 e 9, relativamente à possibilidade de dedução de imposto respeitante a créditos incobráveis ou de pagamento retardado confirma que a obrigação de pagamento do imposto pelo sujeito passivo não depende de ter sido paga a quantia liquidada pelo adquirente de bens ou utilizador de serviços. Nestas situações, o imposto que deve ser entregue não é o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registe após confrontação do volume global do imposto liquidado (recebido ou não) e do imposto que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (arts. 19.º a 25.º do CIVA).

Poderão, no entanto, ver-se no âmbito do IVA situações de dedução do imposto pelo sujeito passivo, no sentido literal atrás referido, nos casos em que o imposto liquidado nas facturas é recebido pelo sujeito passivo daqueles a quem vende mercadorias ou presta serviços: neste caso, ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa.

Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço.

No entanto, as situações deste tipo, em que o sujeito passivo receber de terceiros IVA que liquidou e não o entregar à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período, são especialmente previstas não nos n.ºs 1 e 2, mas sim na parte final do n.º 3 do art. 114.º do RGIT, que, refere a prestação tributária «*que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja*». (() Neste sentido, relativamente ao art. 29.º do RJIFNA, cujos três primeiros números têm teor idêntico aos correspondentes números do art. 114.º do RGIT, pode ver-se F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras Anotado e Comentado,* páginas 174-175.

Interpretando também com este sentido as expressões idênticas que constavam do art. 24.º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, respeitante ao crime de abuso de confiança fiscal, podem ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 108-109, e NUNO de SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2000, páginas 261-262.

No mesmo sentido, a propósito das expressões idênticas utilizadas no art. 105.º do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, página 124.)

Porém, também aqui, como resulta do texto deste n.º 3 do art. 114.º do RGIT, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de ***recebimento*** da quantia do imposto. (() Excluindo as situações de autoliquidação em que não há recebimento do imposto do âmbito da expressão idêntica que constava do art. 24.º, n.º 2, do RJIFNA, pode ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 109-110.)

A conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão «*a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido*».

Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Por outro lado, as referências à «***prestação tributária que nos termos da lei deduziu***» e à «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***», que se utilizam no art. 114.º do RGIT, têm um evidente

alcance restritivo em relação à expressão «*imposto devido*», que era utilizada no referido art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Assim, no caso em apreço, não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114.º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença recorrida".

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Prazo prescricional. Suspensão. Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/8. Instauração da execução fiscal. CPT. Interrupção da prescrição.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 5º, n.º 5, do DL n.º 124/96, de 10/8, o prazo de prescrição suspende-se durante o período do pagamento em prestações.

II — Se o contribuinte deixar de pagar as prestações, tal suspensão mantém-se até que haja um despacho de exclusão do regime de adesão.

III — No domínio do CPT, com a instauração da execução fiscal, o prazo prescricional interrompe-se.

Processo n.º 569/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: E. D. M. — Empresa de Desenvolvimento Mineiro, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. E. D. M. – Empresa de Desenvolvimento Mineiro, SA, com sede na Rua Sampaio e Pina, n. 1, 6º, Lisboa, impugnou judicialmente a liquidação de IVA dos anos de 1988, 1989, 1990, 1991 e 1º trimestre de 1992.

O Mm. Juiz do então 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA – Sul. Este, por acórdão de 4/3/2008, julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, por ter julgado extintas, por prescrição, as respectivas obrigações tributárias.

Foi a vez da FAZENDA PÚBLICA se mostrar inconformada com esta decisão, dela interpondo recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Da leitura conjugada das normas do DL n. 124/96, especialmente, dos artigos 2º, 3º, 5º e 14º do DL, resulta que, deferido o pedido de acesso regime prestacional por estarem preenchidas as condições de acesso (n. 1 do art. 3º e alínea a) do n. 1 do art. 2º), suspende-se o prazo de prescrição durante o período de pagamento em prestações (n. 5 do art. 5º);

b) Logo, com o deferimento do requerimento ficam suspensos os processos de execução fiscal em curso, mesmo (em regra) sem prestação de garantia (n. 10 do art. 14º e art. 6º);

c) A alínea a) do n. 2. do art. 3º, ao dispor que as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-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;

d) O n. 1 do art. 3º, quando prevê as condições necessárias de acesso a medidas excepcionais previstas no diploma, entre as quais se encontra a "possibilidade de regularização de dividas de natureza fiscal ou à segurança social, nos termos do respectivo cap. II (alínea a) do n. 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;

e) Nem do n. 10 do artigo 14º 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);

f) 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!

g) Ou seja, o n. 5 do art. 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;

h) 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;

i) 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 a concretização do enquadramento legal do DL 124/96 foi efectuada nos Despachos (cuja legalidade e oportunidade política nunca foram postos em causa) do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, n. 17/97-XIII e n. 18/97-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;

j) Assim, o despacho n. 18/97-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;

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

l) 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;

m) 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;

n) A interpretação, quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações, no regime prestacional excepcional previsto no capítulo II do Decreto-Lei n. 124/96, acolhida no Douto Acórdão, proferido nos autos, em 30 de Outubro de 2007, encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelos Acórdãos proferidos pelo STA em 7 de Fevereiro de 2007, pela Secção do CT do STA, no recurso n. 1130/06 e Acórdão proferido pelo STA, em 16 de Janeiro de 2008, no processo n. 416/07;

o) A interpretação acolhida nestes Acórdãos do STA é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei (não apenas os artigos 3º e 14º do Decreto-Lei n. 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. 100/96 vulgarmente dito Plano Mateus);

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

q) 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 dividas exequendas;

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

s) 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, no caso após a exclusão do regime por despacho de 18/11/2003;

t) Por outro lado, defende-se que sempre a ratio da lei conduziria a que, estando a execução parada por ter sido suspensa nos termos da lei, designadamente por ter sido utilizado um dos meios processuais que conduzem, existindo garantia ou penhora, à suspensão da execução, a obrigação não deveria ser declarada prescrita;

u) Nem pode ser invocado o efeito perverso que decorreria do confronto entre os executados que prestaram garantia (cuja dívida não prescreveria) e os que não prestaram garantia (cuja dívida poderia prescrever) porque o efeito perverso (esse sim é que é chocante) a evitar é entre os que pagaram e os que não pagaram, beneficiando o sistema legal (ou judicial) vigente estes últimos e castigando os que cumpriram (embora não concordando com a interpretação da lei);

v) Assim, no caso, sub judice, em que foi instaurada execução mas esta se encontra parada, à espera de resolução do processo de impugnação, que por sua vez sofreu vicissitudes muito demoradas – como o envio ao TJCE para decisão prévia não deveria, em qualquer caso, o TCAS ter decidido a extinção do presente processo por prescrição.

Nestes termos, pede-se seja concedido provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido, e substituindo-o por decisão que:

1. Consagre a doutrina defendida nas presentes alegações e nos citados Acórdãos do STA, no sentido de que, tendo havido suspensão do prazo de prescrição por deferimento de adesão ao plano de regularização de dívidas em prestações mensais (DL 124/96), essa situação cessa apenas com o despacho de exclusão do regime prestacional concedido;

2. Aceite que a suspensão da execução, com prestação de garantia, deverá ser entendida como legitimada e justificada por razão legal, insusceptível de desencadear um direito (desproporcionado) do impugnante à cessação de efeito suspensivo ou interruptivo do prazo de prescrição.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância, relevante para a decisão da causa:

Para a cobrança das liquidações impugnadas foram instauradas as execuções fiscais nºs 3255199301032364 e 3255199301034596 em 8.10.1993 e 22.11.1993, respectivamente;

Por requerimento entrado em 28.1.1997, no Serviço de Finanças de Lisboa 10, a ora recorrente solicitou a sua adesão ao regime de pagamentos do Dec-Lei n. 124/96, de 10 de Agosto, não tendo ao seu abrigo pago qualquer prestação, tendo sido excluído do mesmo regime por despacho de 18.11.2003;

Os referidos processos de execução fiscal foram suspensos na sua tramitação normal derivado da prestação de garantia em 31.12.1993;

O processo de execução fiscal n. ….364 encontrou-se parado sem qualquer tramitação desde 23.4.1997 até ao presente;

O presente processo de impugnação judicial onde foram impugnadas as liquidações em causa, deu entrada no mesmo Serviço de Finanças em 12.10.1993, e encontrou-se parado, sem qualquer movimentação, entre 24.10.1996 e 21.1.98.

3. Está em causa, no presente recurso, decidir se houve ou não prescrição das dívidas exequendas.

Já vimos que o EPGA defende que não, pelo que, a seu ver, o recurso deve proceder.

Escreveu o distinto Magistrado:

"Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

"Tanto mais que a posição defendida pela recorrente vem de encontro à jurisprudência recente e dominante deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que face aos termos do n. 5 do artigo 5 do DL 124/96, de 10 de Agosto, o prazo de prescrição das dívidas se suspende durante o período de pagamento das prestações autorizadas, entendendo-se como período de pagamento aquele que foi concedido ao contribuinte para pagar e não apenas aquele em que ele efectivamente pagou.

"Sendo que só a exclusão do regime previsto naquele Decreto-lei determina a cessação do efeito suspensivo do prazo de prescrição» -cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2008, recurso 446/08, e de 14.07.2008, recurso 431/08.

"Entendimento, aliás, que é também o que decorre do regime da suspensão da prescrição previsto no Código Civil: a suspensão não começa nem corre enquanto durar o facto suspensivo.

"Assim aplicando aquele entendimento jurisprudencial ao caso sub judice forçoso será concluir que não ocorreu ainda a prescrição das dívidas tributárias em causa.

"Com efeito resulta do probatório que por requerimento entrado em 28.1.1997, o Serviço de Finanças de Lisboa 10, a recorrida solicitou a sua adesão ao regime de pagamentos do Dec-Lei n. 124/96, de 10 de Agosto, não tendo ao seu abrigo pago qualquer prestação, tendo sido excluída do mesmo regime por despacho de 18.11.2003 – cfr. fls. 548.

"Portanto pelo menos durante aquele período de tempo, ou seja de 28.10.1997 até 18.11.2003 a prescrição não correu, havendo que descontar tal período, de 6 anos e 21 dias, na contagem do prazo prescricional.

"De onde se conclui ser manifesto que no caso sub judice não correu ainda a prescrição das dívidas tributárias.

"Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o acórdão recorrido, devendo os autos baixar de novo ao Tribunal Central Administrativo Sul a fim de ser conhecido o objecto do recurso (pois que envolve apreciação da matéria de facto)".

Que dizer?

É óbvio, face ao probatório, que se o prazo o prescricional não correr durante o período de pagamento das prestações, contando-se essa suspensão, em caso de incumprimento, apenas e tão só desde a data do despacho de exclusão e não desde o momento em que o contribuinte entrou em incumprimento, não terá eventualmente ocorrido a prescrição das dívidas exequendas, ou, pelo menos de parte delas.

Sendo ainda pensável que, havendo causa interruptiva da prescrição, que não tenha cessado, não ocorra patentemente prescrição das obrigações tributárias.

Como veremos de seguida.

Resulta do probatório que a impugnante, aqui recorrida, solicitou, no competente serviço de finanças, a sua adesão ao regime de pagamentos do Dec-Lei n. 124/96, de 10 de Agosto, em 28/1/97 não tendo ao seu abrigo pago qualquer prestação.

E foi excluída do mesmo regime por despacho de 18.11.2003;

Como resulta do acórdão recorrido, que considerou norma mais favorável o CPT – sem reparo das partes e de acordo com a lei (art. 297º do CC) –, os últimos prazos prescricionais ocorreram em 16/6/2007 e 13/12/2006.

E para decidir assim considerou que, não tendo o impugnante, aqui recorrido, pago qualquer prestação, a suspensão da prescrição das dívidas prevista no n. 5 do art. 5º do DL n. 124/96, de 10/8, não chegou a funcionar.

Isto depois de considerar que, no primeiro caso, a execução esteve parada, durante o período referido no probatório, por mais de um ano.

E no tocante ao segundo caso, também a impugnação (causa, segundo o acórdão recorrido, do desencadeamento do efeito interruptivo do prazo prescricional) esteve parada, por mais de um ano, por causa não imputável ao contribuinte

Será assim?

Entendemos que não.

Dispõe o art. 5º do citado DL n. 124/96, de 10/8

"1. O diferimento do pagamento dos créditos, incluindo os créditos por juros vencidos e vincendos, assumirá a forma de pagamento em prestações mensais, iguais, no máximo de 150.

"…

"5. O prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações".

Daqui decorre que enquanto durar esse período de pagamento o prazo está suspenso.

E se o contribuinte deixar de pagar as prestações?

Que efeitos no tocante a esse prazo?

No nosso entendimento nenhuns.

Na verdade, e enquanto não houver um despacho de exclusão do regime, a suspensão mantém-se, suposto que não foi ultrapassado o período do diferimento de pagamento que, como vimos, não pode exceder 150 prestações.

Assim, só com o despacho de exclusão do regime é que há a constatação do incumprimento, recomeçando, a partir daí, a contagem do prazo prescricional, que durante esse período esteve suspenso. Se não ocorrer antes, durante, ou posteriormente, qualquer outra causa interruptiva.

Aliás, resulta do n. 4 do citado art. 5º, que se prevê a possibilidade de relevação do atraso.

Aliás, em sintonia com essa interpretação da lei, está também o Despacho 18/97-XIJIdo 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.

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 ([1]).

É de resto esta interpretação que melhor se adequa com o espírito do DL n. 124/96, o qual teve em mente a aplicação de medidas excepcionais de recuperação de créditos por dívidas de natureza fiscal ou à segurança social das quais eram devedores empresas muitas delas em situação económica difícil, completamente incompatível com o rigor da exclusão automática do plano por incumprimento pontual de qualquer prestação ([2]).

Vale isto por dizer, que o prazo prescricional estaria sempre necessariamente suspenso desde 28/1/97 até 18.11.2003.

Que consequências no caso concreto?

Vejamos.

Temos dívidas (de IVA) de 1988 a 1992.

Apreciemos as de 1988.

O prazo prescricional começou em 1 de Janeiro de 1989 – vide art. 34º, 2, do CPT.

Com a instauração das execuções em 8.10.1993 e 22.11.1993, – vide probatório) o prazo prescricional interrompeu-se.

Até então tinham decorrido 4 anos, 9 meses e 8 dias.

E porque a execução não esteve parada por culpa da Administração (mas sim por causa imputável ao próprio contribuinte), não houve cessação do efeito interruptivo.

Ou seja, patentemente não ocorre qualquer prescrição, pois é só aquele o prazo prescricional a considerar, sendo que, como vimos, o mesmo foi interrompido.

E daí decorre que a instauração da impugnação (e consequente paragem desse processo por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte) não tenha qualquer relevo prático.

Como também não tem qualquer relevância a suspensão operada pela adesão ao Plano Mateus, a que acima se aludiu.

Na verdade, a instauração das execuções interrompeu o prazo prescricional, que não voltou a correr.

Não há assim qualquer prescrição das obrigações tributárias.

Vale isto por dizer que o acórdão recorrido não pode manter-se.

O processo voltará pois ao TCA – Sul, a fim de ser conhecido o objecto do recurso, já que, como bem refere o EPGA, há matéria de facto a apreciar.

4. Face ao exposto, acorda-se em

a) Conceder provimento ao recurso e revogar o acórdão recorrido que julgou prescritas as dívidas de IVA;

b) Ordenar a baixa dos autos ao TCA – Sul, a fim de que, se possível pelos mesmos juízes, se conheça do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa*.

([1]) Acórdão deste STA de 16/1/2008 (rec. n. 416/07)

([2]) Acórdão deste STA de 25/6/2008 (rec. n. 446/08)

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Caducidade do direito à liquidação. Notificação da liquidação. Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal. Convolação.

Sumário:

I — A notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do artigo 204.º do CPPT.

II — É admissível a convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

Processo n.º 638/08-30.
Recorrente: Fernando da Silva Salgueiro.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Fernando da Silva Salgueiro, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 1996, no valor de € 3.396,32, formulando as seguintes conclusões:

1º Nos termos do artº 33º do CPT, então aplicável por vigente, tal como, aliás, hoje acontece com o disposto no artº 45º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo legal, ao tempo, no prazo de cinco anos.

2º Em consonância com essa norma, o artigo 84º/1º do CIRS dispunha que a liquidação apenas pode efectuar-se "nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeite, devendo a correspondente liquidação ser notificada, dentro do mesmo prazo, ao sujeito passivo", ou daí decorrendo que o acto tributário quer a notificação da liquidação têm que ocorrer, sob pena de caducidade, dentro do prazo de 5 anos contados do facto tributário.

3º A notificação fora desse prazo é, assim, ilegal e redunda, por seu turno, na caducidade da liquidação.

4º Nesses termos, o incumprimento destas exigências não pode deixar de traduzir-se numa ilegalidade susceptível de ser discutida na sede própria da impugnação judicial, porquanto o decurso do prazo de caducidade da liquidação faz simultaneamente precludir a possibilidade de notificar liquidações já efectuadas.

5º A invocação da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade pode ser esgrimida numa dupla vertente: enquanto causa de anulabilidade do acto tributário de liquidação, na medida em que imperfeito e inválido por intempestivamente diligenciado, em sede de impugnação judicial, por um lado e, por outro, enquanto obstaculizante da eficácia de tal acto, a esgrimir em sede executiva.

6º Considerando-se inválido e ilegal o acto de liquidação afectado por caducidade, nos termos do artigo 33º do CPT e 84º do CIRS, pode discutir-se em sede de impugnação a essa ilegalidade.

7º O tribunal *a quo* nada decidiu quanto à invocada questão da caducidade da liquidação.

8º Em todo o caso e sem conceder, o juízo sobre a validade da liquidação no que à sua caducidade diz respeito deve levar em conta, como causa de inutilidade da lide, a falta de notificação desse acto no prazo legal.

9º Ao ter julgado improcedente a impugnação com o fundamento de que o vício alegado apenas contendia com a exigibilidade da dívida, o tribunal *a quo* devia ter ordenado a convolação do processo nos termos do artigo 97º/3 da LGT.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«1. Recorrente: Fernando da Silva Salgueiro

2. A questão que a recorrente vem submeter à apreciação e julgamento deste Supremo Tribunal Administrativo, prende-se com as consequências da falta de notificação da liquidação de imposto (IRS) dentro do prazo de caducidade.

Na sentença recorrida conclui-se que se o impugnante invoca a falta de notificação do tributo no prazo de caducidade, e, com este exclusivo fundamento pede a anulação da liquidação a sentença não pode deixar de improceder.

Alega o recorrente que o artigo 84/1 do CIRS dispunha que a liquidação apenas pode efectuar-se "nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeite, devendo a correspondente liquidação ser notificada, dentro do mesmo prazo, ao sujeito passivo", ou daí decorrendo que o acto tributário quer a notificação da liquidação têm que ocorrer, sob pena de caducidade, dentro do prazo de 5 anos contados do facto tributário.

E que a notificação fora desse prazo é, assim, ilegal e redunda, por seu turno, na caducidade da liquidação.

Subsidiariamente alega que ao ter julgado improcedente a impugnação com o fundamento de que o vício alegado apenas contendia com a exigibilidade da dívida o tribunal devia ter ordenado a convolação do processo nos termos do artº 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

3. Fundamentação:

Em nosso parecer o recurso merece provimento quanto à questão das consequências da falta de notificação da liquidação de imposto (IRS) dentro do prazo de caducidade, embora não por todos os argumentos apresentados pelo recorrente.

Com efeito, no caso subjudice os factos tributários referem-se ao IRS de 1996 o que quer dizer que o prazo de caducidade do direito de liquidação de tais tributos será, nos termos dos arts. 84º, n.º 1 do CIRS e 33º do Código de Processo Tributário, de cinco anos (por força do disposto no art. 5º, n.º 5 do Decreto-Lei 398/98), não sendo aplicável o art. 45º da Lei Geral Tributária.

A jurisprudência e a doutrina vêm entendendo que constituem factos impeditivos da caducidade do direito à liquidação não só a perfeição interna do acto de liquidação como também a notificação desta no prazo legal, constituindo a notificação da liquidação, sem consideração do devido prazo de caducidade, fundamento de impugnação judicial - vide neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28/03/2007 recurso 0965/06 (*A notificação da liquidação sem consideração do devido prazo de caducidade não constitui nunca fundamento de oposição à execução fiscal, mas, antes, de impugnação judicial*) e de 27.02.2002 processo 26722, (*A falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos precisos termos do artº 204º n.º 1 alínea e) do CPPT. II - Decorrido aquele prazo, tal falta integra-se na própria caducidade com atinência à ilegalidade da liquidação, ut art. 45º da LGT, e não à inexigibilidade da dívida exequenda, pelo que é fundamento de impugnação judicial, que não de oposição*) (Vide ainda neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2007, recurso 647/07), ambos publicados in www.dgsi.pt.

Sobre a questão refere Joaquim Gonçalves (A caducidade face ao direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 237): «a obrigatoriedade da notificação da liquidação no prazo de caducidade não retira ao próprio acto da notificação a natureza de requisito de eficácia, embora para efeitos de caducidade tal notificação tenha, por força da lei, definido um regime especial, pois que releva, agora, também como pressuposto da caducidade do direito à liquidação por parte do Estado, esta, sim, uma ilegalidade concreta que afecta a validade do acto de liquidação e que, como tal, é susceptível de fundamentar a respectiva impugnação».

Assim sendo, o acto tributário praticado em tempo, mas notificado após o decurso do prazo de caducidade, é um acto ilegal, sendo tal ilegalidade fundamento de impugnação (art. 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e como tal deve ser anulado.

No caso subjudice, e como bem sublinha o recorrente, o tribunal a quo nada decidiu quanto à invocada questão da caducidade da liquidação.

Sendo que do probatório apenas se fez constar que «para notificação da liquidação foi enviada uma carta registada para o mesmo domicílio a que se alude em 2 supra» (fls. 44).

Ora nos termos do artº 38º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

São susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes os actos de correcção ou fixação da matéria tributável, a liquidação de impostos, incluindo as liquidações adicionais, e as decisões finais de processos graciosos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial. (Vide neste sentido José Valente Torrão, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pág. 171 e Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e Processo Tributário, Comentado e Anotado, pág. 116).

Impunha-se, pois que a respectiva notificação fosse efectuada por carta registada com A/R, o que no caso subjudice não sucedeu.

A notificação da liquidação não pode, pois, considerar-se como validamente efectuada no prazo de caducidade, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária I da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, procedeu a exame à escrita da Impugnante dos exercícios de 1996 a 1998, em resultado do qual foi elaborado, em 99.11.18, o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 24 a fls. 26 dos autos, e de fls. 50 a fls. 56 do processo administrativo em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, resultou a proposta de correcções aos valores declarados pelo Impugnante relativos a I.R.S., no montante de 1.650.000$00.

2. Tendo-se constatado que as declarações de rendimentos do Impugnante dos anos de 1997 e de 1998 foram recolhidas em Anadia e embora este continuasse a ter o seu domicílio fiscal em «Urbanização do Loreto, n.º 13, r/c, em Coimbra», o relatório a que alude o n.º anterior foi enviado para a Direcção de Finanças de Aveiro (Fls. 51 e 52 do processo administrativo em apenso.)

3. Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu o seguinte parecer dos Serviços de Inspecção Tributária de Aveiro, de 2000.01.20: «De acordo com a informação remetida pela DE Coimbra, o SP omitiu rendimentos às suas declarações anuais a que se refere o art. 57º do CIRS, anos de 1996, 1997 e 1998. Não tendo regularizado a sua situação tributária no decurso da presente acção, serão de prosseguir as correcções como vem proposto. À consideração superior» (Fls. 50 do processo administrativo em apenso.)

4. E sobre o parecer a que alude o n.º anterior incidiu o seguinte despacho do Sr. Chefe de Divisão dos mesmos serviços, de 2000.01.24: «Concordo» (Fls. 50 do processo administrativo em apenso).

5. Em 2001.09.22, foi efectuada a correspondente liquidação adicional cfr. quadro infra:

Imposto	Período	Nº da liquidação	Valor (em euros)	Data Limite Pag.
I.R.S.	1996	5323697917	3.396,32	2001.11.12

(Fls. 5 do processo administrativo em apenso.)

6. Para notificação da liquidação a que alude o n.º anterior, foi enviada uma carta registada para o mesmo domicílio a que se alude em 2 supra. (Doc. de fls. 15 e 16 dos autos).

O Impugnante impugna genericamente o teor destes documentos por considerar que «não são verdadeiros».

Porém, no artigo 2º do mesmo douto articulado reconhece que foi «notificado como, aliás, confessa FP por carta registada» mas que se impunha «prova documental de que o contribuinte recebeu a carta».

Daqui resultando que o Impugnante não questiona que a F.P. tivesse enviado uma carta registada para esta morada, pondo apenas em causa que a tivesse recebido).

7. Ulteriormente, foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva do montante liquidado a que aludem os números anteriores, tendo o Impugnante sido aí pessoalmente citado em 2002.05.21. (Documentos de fls. 4 a 10, juntos com a douta PI).

8. A presente Impugnação judicial deu entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra em 2002.06.05 (Cfr. carimbo aposto no cabeçalho da douta PI).

5.- A questão fulcral que constitui objecto do presente recurso prende-se em saber se a caducidade do direito de liquidação, decorrente da notificação não ter sido efectuada dentro do prazo de caducidade configura vício que afecta a validade dessa liquidação e daí seja fundamento de impugnação judicial, ou, ao invés, fundamento de oposição à execução fiscal.

Perfilhando este último entendimento se pronunciou a sentença recorrida e daí que tenha julgado improcedente a impugnação judicial deduzida.

Não se desconhecendo que a questão acima delineada suscita controvérsia na jurisprudência deste Supremo Tribunal, a respeito do que se proferiram decisões divergentes, a verdade é que adere ao entendimento segundo o qual a notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal à luz da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, desta forma se podendo desde já adiantar que foi com acerto que a sentença julgou improcedente a impugnação judicial deduzida.

Vejamos.

O entendimento jurídico que se perfilha encontra proficiente e exaustiva fundamentação no acórdão de 19-12-07, no processo n.º 844/07, pelo que, à míngua de melhores argumentos, nos limitaremos a acompanhar o que aí foi dito.

Escreveu-se nesse aresto:

"…….....

Antes do CPPT, o regime da caducidade do direito de liquidação estava previsto no art. 33.º do CPT, em que se estabelece que «*o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos*

periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

Em termos lógicos, sendo a notificação da liquidação um acto posterior e exterior a esta, destinado a assegurar a sua eficácia (art. 64.º, n.º 1, do CPT), a sua falta, bem como as suas deficiências ou ilegalidades, deveriam afectar apenas a sua eficácia e não a validade do acto notificado. Aliás, o entendimento sempre adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em geral, era o de que o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir invalidade do acto notificado, por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos. (Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

- de 13-4-83 (do Pleno, publicado AD, n.º 262, página 1205);
- de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF n.º 352, páginas 368 e 562;
- de 28-9-88, recurso n.º 5631, CTF n.º 352, página 575;
- de 26-11-88, recurso n.º 4905, CTF n.º 353, página 230;
- de 3-5-89, recurso n.º 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,
- de 12-7-89, recurso n.º 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;
- de 9-10-91, recurso n.º 13540, AP-DR de 20-1-94, página 440;
- de 23-9-92, recurso n.º 13713, AP-DR de 30-6-95, página 2237;
- de 14-10-92, recurso 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e
- de 2-12-93, recurso n.º 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;
- de 3-5-2000, recurso n.º 22608.)

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

Por isso, se entendia que o vício da liquidação, em sentido lato, constituído pela não notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, podia apenas ser suscitado em impugnação judicial, que é o meio processual adequado para apreciar a validade de actos de liquidação, e não em oposição à execução fiscal, que está vocacionada, embora com excepções, para apreciar a existência de fundamentos de inexigibilidade da obrigação tributária liquidada. No entanto, este entendimento não obstava a que, se uma execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, o contribuinte pudesse opor-se, invocando como fundamento a ineficácia daquele acto, pois a sua eficácia dependia da notificação (art. 64.º do CPT) e sem notificação a dívida era inexigível.

Na verdade, as situações de falta de notificação antes da execução, afectando a exigibilidade da dívida exequenda e não se enquadrando em qualquer das alíneas anteriores, constituem fundamento de execução fiscal como, sempre entendeu este Supremo Tribunal Administrativo, face às normas dos arts. 176.º, alínea g), do CPCI e 286.º, n.º 1, alínea h) do CPT, a que corresponde actualmente o art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT. (Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

- de 16-11-1994, recurso n.º 18059, AP-DR de 20-1-97, página 2585;
- de 5-4-1995, recurso n.º 18445, AP-DR de 14-8-97, página 1015;
- de 22-5-1996, recurso n.º 20342, AP-DR de 18-5-98, página 1768
- de 26-6-96, recurso n.º 18427, AP-DR de 18-5-98, página 2182;
- de 23-10-1996, recurso n.º 20783, AP-DR de 28-12-98, página 3060;
- de 13-11-1996, recurso n.º 20787, AP-DR de 28-12-98, página 3440;
- de 27-11-1996, recurso n.º 20692, CTF n.º 385, página 364, e no AP-DR de 28-12- 98, página 3617;
- de 5-3-97, recurso n.º 21304, AP-DR de 14-5-99, página 760,
- de 19-3-97, recurso n.º 21120, AP-DR de 14-5-99, página 802;
- de 21-5-1997, recurso n.º 21605, AP-DR de 9-10-2000, página 1563;
- de 11-3-1998, recurso n.º 22207, AP-DR de 8-11-2001, página 885;
- de 7-10-1998, recurso n.º 22349, AP-DR de 21-1-2002, página 2727;
- de 10-2-1999, recurso n.º 22290, CTF n.º 394, página 322, e no BMJ n.º 0484, página 199;
- de 3-3-1999, recurso n.º 22902;
- de 9-3-2000, recurso n.º 23699, AP-DR de 21-11-2002, página 845;
- de 24-10-2001, recurso n.º 26430, AP-DR de 13-10-2003, página 2436;
- de 20-2-2002, recurso n.º 26291, AP-DR de 16-2-2004, página 561;
- de 6-10-2005, recurso n.º 500/05.)

O art. 45.º da LGT manteve o essencial do mesmo regime de caducidade do direito de liquidação ao estabelecer que «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro».

Porém, o CPPT veio introduzir na alínea e) do seu art. 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no art. 286.º do CPT, que é a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade».

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada

- como reportando-se a situações em que, antes da execução, ocorreu uma notificação, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação;

- como a situações em que não ocorreu qualquer notificação e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade;

- como a todas as situações em não ocorreu uma notificação da liquidação no prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que a execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.

A introdução do fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a par da manutenção de todos os fundamentos de oposição previstos anteriormente no art. 286.º, corresponde, forçosamente, a uma intenção legislativa de aumentar os fundamentos de oposição, pois, como é óbvio, se se pretendesse que fossem os mesmos admitidos no CPT, reproduzir-se-iam os aí admitidos em vez de aditar um novo fundamento.

Assim, constatando-se que o CPPT mantém, na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, que abrangia todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, conclui-se com segurança que a alínea e), ao aumentar os fundamentos, não se reporta a situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, que se enquadram na referida alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, da mesma forma que antes se enquadravam na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º.

Por isso, estando fora do âmbito daquela alínea e) as situações em que não ocorreu notificação, o sentido da expressão «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» é, necessariamente, o de referenciar situações em que ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade.

Isto é, com o CPPT repôs-se a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes em matéria tributária, ao tomar a notificação intempestiva da liquidação fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária em vez de ilegalidade da liquidação notificada.

Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado.

Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que se na vigência do CPT se adoptava, no sentido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.

De qualquer forma, mesmo que se entenda, na esteira da jurisprudência anterior, que a intempestividade da notificação é vício do acto de liquidação e contende com a sua legalidade, o que resulta da alínea e) é que essa ilegalidade, como sucede com outras, pode ser apreciada no processo de execução fiscal. () Apesar de, em princípio, a execução fiscal não se destinar a apreciar a legalidade da dívida exequenda, esta apreciação pode fazer-se em vários casos, enquadráveis nas alíneas a), g) e h).)

Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode sempre ter por fundamento «a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar, como pretende o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público Recorrente.

Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado (()Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art 6.º, n.º 1.deste código).), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu

pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.

Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. (independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.

E, aliás, o que sucede com as outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação em oposição à execução fiscal, designadamente as enquadráveis nas alíneas a) e g) do n.º 1 do art. 204.º, que tanto podem ser invocadas em impugnação judicial como em oposição à execução fiscal [umas situações referidas na alínea h) por definição, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada na oposição à execução fiscal])."

Improcedem, deste modo, as conclusões 1.ª a 7.ª.

5.2. O recorrente na conclusão 8.ª vem defender que "*o juízo sobre a validade da liquidação no que à sua caducidade diz respeito deve levar em conta, como causa de inutilidade da lide, a falta de notificação desse acto no prazo legal"*.

A este propósito escreveu-se na sentença recorrida que a possibilidade da lide ser declarada inútil com fundamento na falta de notificação da liquidação só existiria no caso de outros fundamento de impugnação terem sido invocados, o que não acontece na situação em apreço,

Sufraga-se este entendimento.

Com efeito, nenhum sentido faria concluir pela inutilidade superveniente da lide quanto esta não prossegue à falta de outros fundamentos impugnatórios que tenham sido invocados.

Improcede, assim, a conclusão 8.ª

5.3. Por último, na conclusão 9.ª o recorrente defende que o *"o tribunal a quo devia ter ordenado a convolação do processo nos termos do artigo 97.º/3 da LGT"*.

Com efeito, os artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 da LGT, impõem, no caso de erro na forma de processo, a respectiva convolação na forma de processo adequada.

Para tanto, este Supremo Tribunal tem vindo a entender que a convolação é admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, sem prejuízo ainda da necessária idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Na situação em apreço, como se constata da petição inicial, é verdade que o pedido formulado pelo impugnante (anulação do imposto) não é o próprio da execução fiscal, mas sim da impugnação judicial.

Todavia, sendo certo que a extinção da execução constitui uma decorrência inelutável da ilegalidade da liquidação, não se esquecendo, por outro lado, o crescente primado do princípio pro actione tendo em vista o superar-se os obstáculos formais ao conhecimento do mérito, importa concluir pela idoneidade da petição à pretendida convolação.

Por outra parte, tendo o impugnante, ora recorrente, sido pessoalmente citado para a execução instaurada em 2002/05/21 (7. do probatório) e a impugnação dado entrada no TT em 2002/06/05 (8. do probatório), mostra-se respeitado o prazo de 30 dias previsto no n.º 1, alínea a), do artigo 203º do CPPT para a dedução da oposição à execução fiscal.

Neste contexto, inexiste obstáculo processual ou substantivo à visada convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

Termos em que se acorda:

a) Revogar a sentença recorrida;

b) Convolar a impugnação judicial em oposição á execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa — Jorge Lino*.

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Região Autónoma da Madeira. Redução de taxa. Estabelecimento estável. Empresa residente em território nacional. Recurso Jurisdicional. Efeito Suspensivo. Recurso interposto pela Fazenda Pública.

Sumário:

I — A atribuição de efeito suspensivo aos recursos jurisdicionais, dependente da prestação de garantia, prevista no art. 286.º, n.º 2, do CPPT, não se justifica nos casos em que o recurso é interposto pela Fazenda Pública.

II — A circunstância invocada pelo recorrente de que a atribuição de efeito devolutivo lhe causa «eventual prejuízo», não está prevista como fundamento da atribuição de efeito suspensivo do recurso jurisdicional.

III — O conceito de «estabelecimento estável» que emana do art. 5.º do CIRC, embora neste Código só tenha utilidade relativamente a entidades não residentes (isto é, sem sede ou direcção efectiva) em território português, é potencialmente aplicável, para efeitos de regimes de tributação especiais das Regiões Autónomas, como reportando-se a entidades que sejam residentes em Portugal, mas não tenham sede ou direcção efectiva em determinada Região Autónoma.

IV — Por força do princípio da igualdade, enunciado no art. 13.º da CRP, que proíbe distinções desprovidas de justificação objectiva e racional, deve interpretar-se em conformidade com a Constituição o art. 2.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, com o sentido de beneficiarem da taxa reduzida de IRC todas os sujeitos passivos deste imposto sem sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que na área desta Região possuam instalações qualificáveis como «estabelecimento estável», independentemente de a sua sede ou direcção efectiva ser no estrangeiro ou em área do território nacional exterior aquela Região Autónoma.

V — Na verdade, para além da identidade material da situação real, a nível da Região Autónoma da Madeira, de empresas nacionais e estrangeiras nela não residentes, a razão que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na Região Autónoma da Madeira, que é «fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001), vale igualmente para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais.

Processo n.º 669/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Construtora do Tâmega, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CONSTRUTORA DO TÂMEGA, S.A., impugnou judicialmente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel uma liquidação de IRC e juros compensatórios, relativa ao exercício de 2003.

Aquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando o acto impugnado.

A Fazenda Pública interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo o presente recurso jurisdicional da sentença daquele Tribunal, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A. A liquidação efectuada não padece de qualquer ilegalidade,

B. Na verdade limitou-se a corrigir uma liquidação que não se encontrava de acordo com o estipulado no Decreto Legislativo Regional, nº. 2/2001/M, de 20/02, aplicando taxa nacional de 30%, já que a impugnante tem sede no Continente, do Território Português

C. Não tendo a impugnante sede na Região Autónoma da Madeira, não lhe é aplicável taxa reduzida, de 27%, já que esta é reservada apenas aos seus residentes, ou a quem tendo estabelecimento estável na Região, o tenha apenas nessa Região.

D. A taxa reduzida é apenas aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira, tal como definidos na alínea a) do art. 13.º da Lei n.º 13/98 de 24 de Fevereiro.

E. Foi a Assembleia Legislativa Regional que assim determinou, visando apenas abranger os seus residentes, como o diz expressamente no parágrafo quinto do preâmbulo da Lei.

F. Quando os sujeitos passivos têm sede no Continente, e instalações na RAM, é-lhes aplicável a taxa geral de 30%, inclusive aos rendimentos obtidos naquela Região, muito embora aquele imposto continue a ser receita da Região.

G. A lei ao referir estabelecimento estável, refere-se apenas a estabelecimento estável de entidades estrangeiras, com sede fora do Território Nacional.

H. Para as instalações sem personalidade jurídica própria de entidades com sede em território português reserva a designação de sucursais, delegações, agências escritórios etc.

1. A douta sentença ao assim não considerar, violou as disposições do D.L. Regional n.º 2/2001/M, de 20/02, com as alterações introduzidas pelo D.L.Regional n.º 29-A/2001, de 20/12, e D.L.Regional n.º 30-A/2003/M, de 31/12, bem como a alínea a) do artº. 13º. da Lei 13/98, de 24/02, pelo que deve ser revogada.

Termos em que,

Pelo multo que V. Exas. suprirão, se requer que seja dado provimento ao presente recurso, revogando a douta sentença recorrida, e julgando Improcedente a presente impugnação com as legais consequências

A Impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A. Ao contrário do que pugna a Fazenda Pública e como resulta da lei, o presente recurso tem efeito suspensivo,

B. Como resulta da douta sentença proferida pelo Tribunal a quo e ao contrário do que entende a Administração Fiscal, a taxa de IRC em vigor na Região Autónoma da Madeira no exercício de 2003 é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede no Continente e um estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, relativamente aos rendimentos obtidos nessa Região Autónoma, determinados nos termos do artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro).

C. Este entendimento resulta da aplicação do regime legal em vigor à época dos factos, em especial, do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, dos artigos 13.º e 32.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas que possui valor reforçado) e do artigo 2,º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (com as alterações introduzidas pelo Decreto Legislativo Regional n.º 29-A/2001 /M, de 20 de Dezembro).

D. Qualquer outro entendimento, designadamente o entendimento de que a taxa de IRC prevista no artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro de 2001, (com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 29-A/2001/M aplica-se apenas às pessoas colectivas residentes na Madeira e a não-residentes em território português com estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira padece de ilegalidade por violação do número 2 do artigo 2.º do mencionado Decreto Legislativo Regional em articulação com o artigo 13.º, aº 1, alíneas a) e b), da Lei de Finanças das Regiões Autónomas (lei de valor reforçado) e tipicidade por violação do princípio da igualdade inscrito no artigo 110 da CRI? por tratar de forma diferente estabelecimentos estáveis de entidades não residentes localizadas na Madeira relativamente a estabelecimentos estáveis de entidades residentes aí também localizadas sem justificação para tal, vícios estes que se deixam aqui expressamente arguidos.

E. Ao contrário do que conclui a Fazenda Pública o conceito de estabelecimento estável não se refere apenas a estabelecimentos estáveis de entidades estrangeiras com sede fora do território nacional,

F. Isso mesmo é confirmado pela origem do conceito e pelo uso que dele foi feito ao longo do tempo como é referido nos artigos 247 e 25.º destas alegações.

G. Embora se reconheça que se trata de um conceito com um campo de aplicação privilegiado no seio do Direito Fiscal Internacional, tal não significa que o referido conceito tenha a sua aplicação exclusiva no âmbito do Direito Fiscal Internacional.

H. A conclusão anterior é demonstrada desde logo pela definição de estabelecimento estável constante do número 1 do artigo 5.º do CIRC, mas também pelo regime da derrama consagrado na Lei das Finanças Locais e pelo regime do beneficio fiscal às zonas &ancas da Madeira e Santa Maria, como ficou mais detalhadamente demonstrado nos artigos 26º a 29.º destas alegações.

I. A decisão recorrida não merece qualquer censura ao ter anulado a liquidação de imposto efectuada, bem como a liquidação de juros compensatórios e moratórios, seja porque mesmo que se entendesse que o imposto era devido - o que só por hipótese académica se admite e sem conceder - não se poderia as sacar qualquer culpa à ora Recorrida pois as divergências interpretativas não são susceptíveis de fundar um juízo de culpa necessário para fundamentar a liquidação de juros compensatórios

Nestes termos e nos melhores de Direito que Vossas Excelências doutamente suprirão deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional e confirmada a sentença recorrida pois só assim se fará a costumada, Justiça!

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

Questão prévia do efeito atribuído ao recurso: alega a recorrente que ao recurso deve ser atribuído efeito suspensivo da decisão recorrida, aplicando-se subsidiariamente o art. 740º n.º 1 do Código de Processo Civil, face ao eventual prejuízo que o não deferimento de tal pretensão acarreta para a Fazenda Pública.

A nosso ver carece de razão.

Resulta do art. 286º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário que os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos.

Porém, como refere Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 4 edição. pag. 1164, «a regra do efeito suspensivo estar dependente da existência de garantia só se justifica nos casos em que os recursos jurisdicionais sejam interpostos por quem na sequência da decisão possa ser obrigado a pagar uma quantia.

Por isso, deverá interpretar-se restritivamente esta regra limitando o seu campo de aplicação aos limites traçados pela sua razão de ser, afastando-a nos casos em que o recurso é interposto pela Fazenda Pública ou pelo Ministério Público».

Deverá, pois, improceder a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública.

Objecto do recurso:

A questão objecto do presente recurso prende-se com a interpretação do conceito de estabelecimento estável acolhido no art. 2º, n.º 2 do Dec. Legislativo Regional 2/2001/M de 20.02

A recorrente alega que o Código do IRC, apenas utiliza a designação de estabelecimento estável situado em território português para entidades não residentes, ou seja que não tenham sede nem direcção efectiva em território português (alínea c) do art. 30º e alínea c) do art. 2º do CIRC).

E que para as instalações sem personalidade jurídica própria de entidades com sede em território português a própria Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei 13/98) reserva a designação de sucursais, delegações, agências escritórios etc.

Conclui sublinhando que o conceito de estabelecimento estável acolhido naquele diploma legal, se refere apenas a estabelecimento estável de entidades estrangeiras, com sede fora do território nacional.

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento

Dispõe o art. 2, n.º 2 do referido Dec Leg. Regional que a taxa especial referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira e o imposto em causa constitua receita da Região, nos termos previstos nas alíneas e do artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas. A redacção do preceito não é clara.

Mas consideramos, ao invés do que se sustenta na decisão impugnada e também nas alegações da recorrida, que o citado normativo não prevê expressamente que os sujeitos passivos que beneficiam da aplicação da taxa reduzida de IRC relativamente aos rendimentos obtidos na Região Autónoma da Madeira, serão os definidos pelas alíneas a) e b) do art. 13.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Não é isso que decorre daquele texto legal.

O que ali se diz é que a taxa especial é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira (1º requisito) e sempre que se verifique (cumulativamente) um segundo requisito ou seja que o imposto constitua receita da região, já que a diminuição na taxa nacional de IRC, prevista naquele normativo, se aplica apenas, aos rendimentos obtidos na região autónoma.

Ademais na análise do preceito forçoso é recorrer ao subsídio interpretativos do elementos sistemático e também à ratio legis, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Ora o DLR 2/2001/M de 20.02 prevê a redução da taxa de IRC devida pelos sujeitos passivos residentes na região autónoma da Madeira.

Analisando a razão de ser da norma, ou ratio legis, constatamos do respectivo preâmbulo, que era intenção do legislador reduzir a taxa do IRC em relação aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma, tendo tal redução o escopo de «favorecer o investimento produtivo» (....) contribuindo para a correcção das assimetrias de distribuição de rendimento resultantes da insularidade e para a melhoria das condições de vida dos seus residentes»

Esclarecendo-se depois, ainda naquele preâmbulo o conceito de «residentes na região autónoma» como sendo os que como tal são definidos na alínea a) do artigo 13.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, ou seja «pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região.

Por outro lado o elemento sistemático também aponta naquele sentido já que, como bem refere a recorrente, o Código do IRC, apenas utiliza a designação de estabelecimento estável situado em território português para entidades não residentes, ou seja que não tenham sede nem direcção efectiva em território português (alínea c do art. 3º e alínea c) do art. 2º do CIRC).

E na interpretação da lei há-de presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados art. 9.º, n.º 3 do Código Civil).

Acresce dizer que a interpretação defendida pela recorrente não viola o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade, inscrito nos artigos 13º e 266º, n.º 2, da Constituição da República, obriga a Administração Pública a tratar igualmente os cidadãos que se encontram em situação objectivamente idêntica e desigualmente aqueles cuja situação for objectivamente diversa ([1]).

No caso não estamos perante situações idênticas como decorre de forma expressa do preâmbulo do diploma, onde se salienta que a atenuação da carga fiscal sobre as pessoas colectivas visa garantir

a competitividade e criação e emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos da insularidade.

E a instalação de meras sucursais, delegações, agências ou escritórios não é comparável a deslocação para a região autónoma da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável de pessoas colectivas, situações essas que propiciam a competitividade e criação de emprego em níveis muito superiores e por isso são mais valorizadas.

O tratamento diverso tem, pois, justificação bastante, pelo que não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo revogar--se o julgado recorrido.

As partes foram notificadas deste douto parecer, pronunciaram-se nos termos que constam de fls. 123 a 128.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

– A Impugnante é uma sociedade anónima que se dedica à construção civil e obras públicas

– Tem sede em Amarante.

– Desde 1996 que tem instalações na Região Autónoma da Madeira, sita na P.I.Z.O – Lote E2, Concelho de Câmara de Lobos, Funchal.

– A impugnante foi objecto de uma inspecção relativa ao IRC de 2003.

– Na sequência da inspecção foram efectuadas correcções à matéria tributável de IRC no montante de 2.770.803,51 euros.

– No exercício de 2003, o volume de negócios da ora impugnante realizado na Região Autónoma da Madeira correspondeu a 0,47% do seu volume total de negócios cfr. doc. de fls. 25 dos autos.

– A liquidação em crise veio, corrigir a colecta de IRC à taxa da Região Autónoma da Madeira de 701.965,35 euros para 1.098.648,65 euros.

3 – A Fazenda Pública suscita a questão prévia do efeito do recurso.

No despacho de admissão do recurso, foi-lhe fixado efeito devolutivo,

O art. 286.º n.º 2, do CPPT estabelece que «*os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos*».

Como fundamento da sua pretensão de atribuição de efeito suspensivo ao recurso, a Fazenda Pública alega que haverá «*eventual prejuízo*» para a Fazenda Nacional (fls. 65).

A regra que se extrai daquele art. 282.º e a de o efeito ser devolutivo, pelo que a atribuição de efeito suspensivo só pode ocorrer se se verificar uma das excepções nele referidas.

A excepção que deriva da prestação de garantia, pela sua própria natureza, só é aplicável aos recursos interpostos pelos contribuintes, pois o regime de prestação de garantia, designadamente a sua forma de cálculo, prevista no art. 199.º, n.º 5, do CPPT («*valor da dívida exequenda, juros de mora até ao termo do prazo de pagamento limite de 5 anos e custas a contar até à data do pedido, acrescida de 25% da soma daqueles valores*») tem como pressuposto a sua prestação pelo contribuinte.

A excepção de a atribuição de efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso não se vislumbra: se a sentença for revogada, o acto impugnado manterá os seus efeitos, podendo ser efectuada a cobrança da quantia devida; por outro lado, a execução da decisão contra a Fazenda Pública não pode ter lugar antes do trânsito em julgado, como decorre do preceituado nos arts. 100.º da LGT e 146.º, n.º 2, do CPPT.

A circunstância invocada pela Fazenda Pública, que é o «*eventual prejuízo*», não está prevista como fundamento da atribuição de efeito suspensivo.

Pelo exposto, indefere-se a pretensão da Fazenda Pública de atribuição de efeito suspensivo ao presente recurso jurisdicional.

4 – A Impugnante é uma sociedade comercial com sede em Amarante e instalações na Região Autónoma da Madeira.

No ano de 2003, a Impugnante autoliquidou IRC à taxa de 27%, em vigor naquela Região Autónoma, prevista no art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 29-A/2001/M, de 14 de Dezembro, vigente no ano de 2003.

No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública defende que, por força do disposto no art. 13.º, alínea a), da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, (Lei das Finanças Regionais, em vigor naquele ano), a taxa de 27% apenas é aplicável a sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira e aos que, tendo «*estabelecimento estável*» na Região, apenas o tenham numa única Região, sendo de interpretar esta referência a «*estabelecimento estável*» como reportando-se apenas a sociedades estrangeiras com sede fora do território nacional.

5 – Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a decisão do presente recurso jurisdicional prende-se com a questão do conceito de estabelecimento estável acolhido no art. 2.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro.

O este art. 2.º, n.º 2, na redacção inicial, vigente em 2003 ([2])

2 – A taxa referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira e o imposto em causa constitua receita da Região, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.

A Impugnante não tinha sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira, pelo que a taxa especial de IRC prevista no n.º 1 do mesmo artigo só lhe pode ser aplicada se se apurar que possuía «*estabelecimento estável*» naquela Região Autónoma.

A tese da Fazenda Pública é a de que a designação de «*estabelecimento estável*» apenas é aplicável a entidades não residentes em território português, isto é, que neste não tenham a sua sede ou direcção efectiva, como resulta do disposto no n.º 3 do art. 2.º do CIRC.

O conceito de «*estabelecimento estável*» é, de facto, utilizado no CIRC apenas para definir a sujeição a IRC de entidades não residentes, como se conclui do art. 2.º, n.º 1, alínea c), que define como sujeitos passivos daquele imposto «*as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS*», e do art. 3.º, n.º 1, alíneas c) e d), que estabelecem que, relativamente a essas entidades não residentes em território nacional, o IRC incide sobre «*o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português*» e «*os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS, auferidos por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável em território português ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis*». ([3])

Porém, o conceito de «*estabelecimento estável*» não é dado naquelas normas, mas sim no art. 5.º do CIRC em que se refere que se considera «*estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*».

E, no n.º 2 do mesmo artigo, esclarece-se que «*incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direcção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português*».

Os outros números deste art. 5.º concretizam esse conceito de «*estabelecimento estável*», mas de nenhuma destas disposições se conclui que o conceito apenas possa aplicar-se a entidades sem sede ou direcção efectiva no território português.

O que sucede é que as entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português (entidades residentes, na terminologia do art. 2.º, n.º 3, do CIRC) são sujeitos passivos de IRC por força da localização dessa sede ou direcção efectiva, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, pelo que o facto de terem instalações em território nacional que caibam no conceito de «*estabelecimento estável*» torna-se irrelevante, uma vez que a sujeição a IRC não depende deste facto, por já derivar da localização da sede ou direcção efectiva.

Mas, este facto de o conceito de «*estabelecimento estável*» só ter utilidade no CIRC para efeito da tributação de entidades não residentes, não permite concluir que ele não possa relevar para efeitos da tributação especial da Região Autónoma da Madeira, uma vez que se trata de um regime especial, pois entrevê-se a possibilidade de ele ser utilizado, à escala regional, como reportando-se a entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em determinada Região Autónoma.

Por isso, não é apenas com base no CIRC que se pode esclarecer a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional.

6 – Como se vê pelo referido art. 5.º do CIRC, no conceito de «*estabelecimento estável*» que nele se define caberão as sucursais, escritórios agências ou delegações, desde que se materializam numa «*instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*».

A Fazenda Pública sustenta que a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro), vigente em 2003 ([4]) adoptou conceitos diferentes, reservando a designação de «*estabelecimento estável*» para as entidades não residentes em território português e atribuindo as designações de «*sucursais, delegações, agências e escritórios*» às instalações sem personalidade jurídica de entidades com sede em território português.

O art. 13.º da Lei n.º 13/98, que define as especialidades do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas das Regiões Autónomas, estabelece o seguinte:

Artigo 13.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

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;

c) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

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.

3 – Na aplicação da alínea b) do n.º 1 relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à circunscrição em que se situe o estabelecimento estável onde se centraliza a escrita.

Deste artigo não se pode retirar a conclusão de que a redução de IRC, no que concerne às entidades que apenas possuam «*estabelecimento estável*» nas Regiões Autónomas, apenas se aplique a residentes no estrangeiro.

Na verdade, por um lado, a alínea a) do n.º 1 faz referência a «*estabelecimento estável*» sem indicar que este conceito se restringe a entidades não residente em território nacional, pelo que não se pode através dela concluir pela restrição deste conceito a entidades não residentes em território nacional.

Por outro lado, embora a alínea b) do n.º 1 deste art. 13.º, ao referir-se a entidades com sede ou direcção efectiva em território português, não utilize o conceito de «*estabelecimento estável*», referindo, antes o tipo de instalações que o integram, o que poderia sugerir que aquele conceito não se aplicaria a entidades residentes em território português, o certo é que o n.º 3 do mesmo artigo, reportando-se à mesma alínea b), refere explicitamente a hipótese de aplicação dessa alínea b) a estabelecimentos estáveis de não residentes, o que impõe concluir que, afinal, as instalações aí referidas também podem ser de entidades sem sede ou direcção efectiva em território nacional.

Por isso, não se pode concluir, como pretende a Fazenda Pública, que a Lei n.º 13/98 utilize o conceito de «*estabelecimento estável*» apenas para entidades não residentes e as expressões «*sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias*» relativamente a entidades residentes (como sede ou direcção efectiva em território nacional).

Está, pois, afastado o obstáculo literal invocado pela Fazenda Pública à possibilidade de ser dado relevo, para efeitos de IRC, ao «*estabelecimento estável*» de entidades residentes não residentes em determinada Região Autónoma, mas com sede ou direcção efectiva em território nacional.

7 – Os textos legais são apenas o ponto de partida da reconstituição do pensamento legislativo em que se consubstancia a interpretação jurídica, impedindo que o intérprete considere como pensamento legislativo o que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art. 9.º, n.ºs 1 e 2, do CC).

No caso em apreço, constata-se que não há o obstáculo textual invocado pela Fazenda Pública a que, no âmbito da tributação das Regiões Autónomas, se aplique o conceito de «*estabelecimento estável*» a entidades residentes no território português (isto é, com sede ou direcção efectiva em território português) fora da área da Região Autónoma a que essa tributação se reporta.

Na reconstituição do pensamento legislativo há que ter em conta os limites traçados pela Constituição, pois, se o texto legal permitir mais que uma interpretação e só uma se sintonizar com os preceitos constitucionais, a proibição constitucional de aplicação de normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados (art. 204.º da CRP) impõe que se opte por essa única interpretação constitucionalmente admissível.

No caso em apreço, a Impugnante defende que será materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, uma interpretação no sentido de excluir do âmbito de aplicação da taxa reduzida de IRC prevista no art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001 as entidades com sede em direcção efectiva no território português, fora da Região Autónoma da Madeira, que possuam nela instalações qualificáveis como «*estabelecimento estável*».

E tem efectivamente razão.

No art. 13.º da C.R.P. estabelece-se o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

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 se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. ([5])

No caso em apreço, não se vislumbra qualquer razão que possa levar a que empresas com sede e direcção efectiva fora da Região Autónoma da Madeira que nela tenham instalações idênticas qua-

lificáveis como «*estabelecimento estável*», à face do art. 5.º do CIRC, e que desenvolvam a mesma actividade, possam beneficiar de taxas de IRC diferentes pelo facto de a sede ou direcção efectiva se situar no território nacional ou no estrangeiro.

Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma da Madeira, a razão que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na Região Autónoma da Madeira, que é «*fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira*» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001), vale igualmente para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais.

Assim, é de concluir que a interpretação do art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001 no sentido da aplicação da taxa reduzida de IRC a todas as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que nela tenham instalações qualificáveis como «*estabelecimento estável*», à face do art. 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

Por isso, há que adoptar esta interpretação conforme à Constituição, como se fez na sentença recorrida.

De resto, é também esta a interpretação que permite melhor satisfazer o primacial interesse visado com a redução de IRC, que é incentivar ao investimento na Região Autónoma da Madeira, pelo que é de presumir ter sido a solução adoptada na lei, por ser a mais acertada (art. 9.º, n.º 3, do CC).

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8 (um oitavo).

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) Vide neste sentido João Caupers, Introdução ao Direito Administrativo, página 81

([2]) A redacção inicial só foi alterada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 3/2007/M, de 9 de Janeiro.

([3]) Redacções vigentes em 2003, antes da redacção do DL 287/03, de 12 de Novembro.

A redacção deste diploma apenas aditou uma referência aos incrementos patrimoniais na alínea d) do n.º 1 do art. 3.º do CIRC.

([4]) Esta Lei foi revogada pela Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de Fevereiro.

([5]) 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.

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Execução Fiscal. Compensação de Créditos da Administração Fiscal.

Sumário:

Para efeitos da compensação de dívidas de tributos, por iniciativa da administração tributária, prevista no artigo 89.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, deve equiparar-se, à pendência dos meios processuais ou procedimentais aí elencados, o não decurso dos respectivos prazos.

Processo n.º 694/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Gestamp Portugal — Gestão e Indústria de Estampagens Mecânicas, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Púbica vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a reclamação deduzida por Gestamp Portugal – Gestão e Indústria de Estampagens Mecânicas, Lda., nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo que determinou "a anulação da compensação e restituição da quantia à reclamante".

Fundamentou-se a decisão em que a compensação não pode ser declarada enquanto não tiverem decorrido os prazos legais de impugnação do acto de liquidação da dívida.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 – A compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária, prevista no art. 89.º, n.º 1, do CPPT, em questão nos autos, pressupõe que essa dívida reúna as características de certeza, liquidez e exigibilidade, ínsitas no título executivo (extraído) e a sua exigibilidade, por via coerciva, através da instauração do respectivo processo de execução fiscal.

2 – Essa exigibilidade da dívida (exequenda) não contende com o decurso do prazo legal de impugnação judicial da liquidação do imposto (exequendo). Essa exigibilidade decorre do poder/dever da Administração Tributária cobrar coercivamente essa dívida, por e após o incumprimento voluntário do sujeito passivo devedor.

Essa exigibilidade, compatível com o decurso do prazo legal de impugnação contenciosa ou administrativa da liquidação do imposto, assenta no carácter público e natureza indisponível consabidos dos créditos tributários.

3 – A eventual anulação da liquidação do imposto, na sequência e por via de impugnação judicial, entretanto deduzida, propiciaria ao sujeito passivo a restituição do imposto (se pago), acrescido dos porventura devidos juros indemnizatórios.

A compensação, como forma de extinção da prestação tributária (art. 40.º, n.º 2, da LGT), não abstaculiza, assim, ao fim da impugnação judicial do devedor.

4 – O conteúdo normativo decisório e prático do n.º 1 do art. 89.º do CPPT, aferido por uma lógica material-substantiva e sistemática das normas consagradas dos direitos e garantias do contribuinte, consagrado na lei, é compatível com o sentido e alcance dessa norma, definidos pela compatibilidade da compensação com o decurso do prazo legal da impugnação.

5 – Assim sendo, a Mma. Juíza terá feito do n.º 1 do art. 89.º do CPPT uma interpretação redutora, inadequada à intenção material legislativa imanente a essa norma.

E contra-alegou a reclamante, concluindo por sua vez:

A. A GESTAMP foi notificada da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2003, com data limite de pagamento em 8.08.2007 e, logo em 10.09.2007, foi notificada da compensação da dívida exequenda com créditos que dispunha sobre a Administração Fiscal.

B. No momento em que a Administração Fiscal compensou a dívida, a GESTAMP ainda não havia sido citada para o processo executivo pelo que ainda corria o prazo legal para exercer qualquer uma das faculdades conferidas pela lei ao executado, a saber: proceder ao pagamento da dívida, requerer o pagamento em prestações, requerer a dação em pagamento, prestar garantia e deduzir oposição.

C. Paralelamente, estava, ainda, a correr prazo para a GESTAMP impugnar judicialmente a liquidação que deu causa ao processo executivo - prazo que só se completava em 6 de Novembro de 2007.

D. A compensação prevista no artigo 89.º do CPPT configura-se, no nosso ordenamento jurídico, como um mecanismo verdadeiramente excepcional, o que se justifica pelo facto de conflituar com um interesse legítimo do contribuinte: o direito a um crédito sobre o Estado.

E. Em face dessa natureza excepcional dispõe o artigo 169.º do CPPT, que a compensação não poderá ser efectuada se 1) a alegada dívida estiver a ser contestada e 2) tiver sido prestada garantia idónea.

F. A ratio dos dois pressupostos supra referidos inviabiliza a possibilidade de a Administração Fiscal lançar mão da compensação antes de terminar o prazo para contestar a dívida exequenda e 2) sem que tenham sido asseguradas ao executado as condições efectivas para prestar garantia.

G. No caso dos autos, corria ainda o prazo para apresentar impugnar judicialmente a liquidação e não foi conferida à GESTAMP possibilidade efectiva de apresentar uma garantia.

H. Interpretar-se o artigo 89.º do CPPT nos termos em que o fez o Tribunal a quo equivale a afirmar que a Administração Fiscal - ao compensar a dívida e, as mais das vezes, considerar o processo como findo - tem, no domínio da sua discricionariedade, a possibilidade de derrogar as demais normas que constituem o leque de possibilidades conferidas ao contribuinte confrontado com um processo de

execução fiscal, o que, em determinados casos, equivale a sonegar ao contribuinte todo e qualquer meio de defesa no processo.

I. Com efeito, nas situações em que o contribuinte apenas pretende discutir a inexigibilidade da dívida exequenda - como acontece, por exemplo, quando a dívida já está prescrita -, a compensação antes do decurso do prazo de oposição impede - de facto e irremediavelmente - o acesso à justiça pois, ao promover a compensação de créditos, a Administração Fiscal extingue o processo por pagamento e deixa de ser possível deduzir oposição à execução.

J. Em suma, e tal como resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo - perfilhada na decisão proferida pelo tribunal a quo - a ratio e o contexto em que deve ser analisado o artigo 89.º, n.º l, do CPPT, determinam que o mesmo não pode ser interpretado nos termos em que o fez a Administração Fiscal, nomeadamente permitindo-se a compensação da dívida exequenda antes de transcorrido o prazo legal para recorrer, reclamar ou apresentar impugnação judicial e, ainda, antes de ser assegurado ao contribuinte a possibilidade de apresentar garantia idónea.

K. Paralelamente, ao compensar de imediato a dívida exequenda, a Administração Fiscal violou uma das mais elementares garantias do contribuinte - o direito ao prazo legalmente consagrado para deduzir a competente reclamação ou impugnação judicial -, o que configura um cerceamento das garantias consagradas no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

L. Conferir-se à Administração Fiscal a discricionariedade de compensar a dívida exequenda antes ou depois dos prazos legalmente previstos traduz numa flagrante violação do princípio constitucional da igualdade e da justiça material, pois que conduz a um tratamento inevitavelmente desigual dos contribuintes.

M. No presente caso, a Administração Fiscal ao antecipar-se e, assim, desrespeitar os prazos conferidos legalmente à Recorrida para praticar os actos que lhe permitiam suspender a execução fiscal e obstar à compensação, defraudou a confiança da GESTAMP na lei e - sobretudo -na actuação dos órgãos e agentes da Administração Fiscal, circunstância que impõe e legitima a anulação do acto impugnado por se traduzir numa violação flagrante do princípio constitucional da confiança.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento do recurso, nos termos da jurisprudência do STA, que cita.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1. A reclamante foi notificada da liquidação adicional de IRC, no valor de € 823.414,99, relativa ao exercício de 2003, com data limite de pagamento em 08.08.2007 (fls. 14/16 dos autos);

2. Em 10.09.2007, a reclamante foi notificada pelos Serviços de Finanças, da compensação n.º 2007 00000064984, no valor de € 81.123,87, efectuada em 04.09.2007 (fls. 17 dos autos);

3. A administração fiscal instaurou processo de execução fiscal n.º 2356200701005014, em 30.08.2007, pelo valor de € 823.514,99.

4. A presente reclamação foi interposta em 18.10.2007.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da interpretação do disposto no artigo 89.º, n.º 1, 2.ª parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relativamente ao inciso legal "salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda".

A Fazenda recorrente defende uma interpretação literal do preceito por modo que, no caso concreto, só a pendência de impugnação judicial poderia obstar à compensação.

Por sua vez, a sentença recorrida entende que, a tal pendência, é de equiparar o não decurso do prazo impugnatório.

Ora, é neste segundo sentido a jurisprudência do STA – cfr. os recentes acórdãos de 23 de Abril de 2008 e de 21 de Maio de 2008 – recursos 133/08 e 356/08, respectivamente – e que aqui se continua a perfilhar.

Como escreve Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 1.º volume, p. 635, nota 9 e 7, "a proibição de efectuar a compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está ínsito naquele n.º 1, que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa. (…)

Por outro lado, não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais."

Como se referiu no citado acórdão de 23 de Abril de 2008, a posição da Administração Fiscal "redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo

embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica".

Por outro lado, a lei equipara, para o efeito, o regime legal de todos os preditos meios pelo que não pode operar-se qualquer diferenciação entre a impugnação judicial e a oposição à execução.

Ora, operada a compensação na execução, esta extingue-se, pelo que ficaria o executado impedido de se opor à execução mesmo com fundamento na prescrição ou em qualquer outro item concretizador da inexigibilidade da dívida.

Aí, e como pretende a recorrida, "a compensação antes do decurso do prazo de oposição impede – de facto e irremediavelmente – o acesso à justiça, violando assim o direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva".

É, assim, de concluir que a pendência do prazo de impugnação judicial – como da oposição – obsta à compensação prevista no artigo 89.º do CPPT, sendo plenamente de equiparar à pendência dos preditos meios processuais.

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

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Recurso para uniformização de jurisprudência. Aplicação subsidiária do CPTA. Acórdão fundamento proferido pela Secção do Contencioso Administrativo e pelo respectivo Pleno.

Sumário:

I — O regime do recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no artigo 284.º do CPPT, não foi revogado pela entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, sendo aplicáveis a tais recursos, subsidiariamente, o regime previsto no artigo 152.º deste último Código, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo.

II — Cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer destes recursos, uma vez que, sendo fundados em oposição de acórdãos, estarão abrangidos pela designação «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

III — Não são invocáveis como fundamento do recurso por oposição de acórdãos, que são da competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo ou pelo respectivo Pleno.

Processo n.º 765/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Banco Comercial Português, SA, melhor identificado nos autos, notificada do despacho do Relator de fls. 338 a 340, que julgou findo o recurso que interpôs, a fls. 275, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no artº 284 do CPPT, dele veio reclamar para a conferência.

O reclamante termina requerendo que seja proferido acórdão sobre a matéria da reclamação que apresentou e se ordene o prosseguimento do recurso, invocando o disposto nos artºs 288º, nºs 2 e 3 do CPPT e 700º, n.º 3 do CPC.

No despacho reclamado e pelas razões ali referidas, entendeu-se que não se verificam os requisitos do prosseguimento do recurso, uma vez que o acórdão recorrido foi prolatado pela Secção do Contencioso Tributário deste STA e os acórdãos tidos por fundamento pela Secção e pelo Pleno do Contencioso Administrativo também deste STA.

Da análise da presente reclamação, ressalta à evidência que a discordância da reclamante com o regime de recursos por oposição de acórdãos indicado no referido despacho limita-se à aplicação subsidiária do artº 152º do CPTA, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo.

Tem sido esta, porém, a jurisprudência desta Secção do Contencioso Tributário do STA, relativamente a recursos interpostos em processo de impugnação judicial, já que o regime do recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não foi revogado pela entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA.

Assim, cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer destes recursos, uma vez que, sendo fundados em oposição de acórdãos, estarão abrangidos pela designação «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, in rec. n.º 452/07.

2 – Todavia, não são invocáveis como fundamento do recurso por oposição de julgados, que é da competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Administrativo do STA ou respectivo Pleno.

Com efeito e como se escreveu no recente acórdão desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 764/07, citado no despacho reclamado, tirado em caso em tudo idêntico e que, por isso passámos aqui a transcrever (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), "à face dos arts. 22.º, 24.º e 30.º do ETAF de 1984, que estabelecem as competências dos plenos das secções e do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo para a apreciação de recursos com fundamento em oposição de julgados, os recursos em que está em causa apreciar conflitos de jurisprudência entre acórdãos proferidos por formações especializadas de áreas diferentes, administrativa e fiscal, eram apreciados por uma formação, o Plenário, constituída por Juízes de ambas as áreas.

É uma solução legal de razoabilidade evidente, ainda vigente para os processos iniciados anteriores de 1-1-2004, pois, o facto de ter havido pronúncia sobre idêntica questão em ambas as áreas, que legislativamente se pretenderam especializadas, revela que se está perante questão para cuja resolução relevarão conhecimentos especializados em ambas as áreas, e, por isso, justifica-se que a uniformização jurisprudencial, que pretende ser uma orientação superior visando evitar ulteriores divergências jurisprudenciais entre os tribunais com competências nas duas áreas incluídas na jurisdição administrativa e fiscal, seja efectuada uma intervenção de uma formação do Supremo Tribunal Administrativo composta por Juízes de ambas as áreas. Com efeito, essa intervenção de uma formação composta por Juízes de ambas as áreas é manifestamente aconselhável para assegurar o acatamento generalizado da decisão uniformizadora em ambas as áreas, que é a finalidade visada por uma decisão uniformizadora gerada por um conflito de decisões proferidas em áreas diferentes, pois a potencial influência da decisão sobre a ulterior jurisprudência será tendencialmente maior, em ambas as áreas, se for proferida por Juízes a quem, pela posição que ocupam no topo da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, é reconhecida superior competência profissional nessas áreas.

É esta também a regra adoptada em matéria de conflitos em razão da matéria, que são apreciados por formação que contenha elementos com especialização nas áreas em causa (art. 29.º do ETAF de 2002, art. 35.º, n.º 2, da LOFTJ).

No ETAF de 2002, o Plenário é a única formação composta por juízes de ambas as secções do Supremo Tribunal Administrativo (art. 28.º deste diploma), mas apenas lhe compete conhecer dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários ou entre as Secções do Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário (art. 29.º do mesmo diploma).

Pelo que se referiu, o facto de no ETAF de 2002 não se ter incluído na competência do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo a apreciação de recursos para uniformização de jurisprudência deve ser interpretado como expressão de uma intenção legislativa de não admitir recursos para uniformização com fundamento em decisões proferidas por formações do Supremo Tribunal Administrativo especializadas em áreas diferentes.

Aliás, o ETAF de 2002, em outras disposições confirma esse desígnio legislativo ao prever apenas situações de uniformização de jurisprudência no âmbito de cada uma das áreas da jurisdição administrativa e fiscal, como pode ver-se pelos seus arts. 23.º, n.º 1, alínea f), 36.º, n.º 1, alínea g), 43.º, n.º 3, alínea d).

Assim, é de concluir que, no âmbito do ETAF de 2002, não se previu a prolação de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes da jurisdição administrativa e fiscal.

Consequentemente, devem interpretar-se restritivamente as referências que no n.º 1 do art. 152.º do CPTA se fazem a acórdãos em contradição com o recorrido como reportando-se apenas a decisões proferidas pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo e ou por uma das secções do contencioso administrativo do Tribunais Centrais Administrativos.

E, obviamente, na aplicação subsidiária deste regime ao contencioso tributário, com as necessárias adaptações, devem restringir-se os acórdãos invocáveis como fundamento do recurso a acórdãos proferidos pelas secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos".

E acrescenta-se, ainda, que "o ora Reclamante, na presente reclamação, não esboça pôr em causa a correcção lógica desta argumentação, fazendo assentar a sua discordância em dois pontos:

– a interpretação perfilhada não tem um mínimo de correspondência na letra da lei (ponto 3.1. da douta reclamação);

– uma restrição sem qualquer apoio na letra da lei constitui uma restrição sem fundamento ao direito de acesso aos Tribunais, constitucionalmente consagrado, impossibilitando o Reclamante de obter tutela judicial efectiva (arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP) (ponto 3.2. da douta reclamação).

Apreciar-se-ão estes pontos separadamente.

…No despacho reclamado fez-se, como explicitamente nele se refere, uma interpretação restritiva da alínea b) do n.º 1 do art. 152.º do CPTA, explicando-se que há razões para limitar o alcance da referência a «*acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo*», no que se refere ao acórdão fundamento, como reportando-se a «*acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo*» e, na adaptação da norma ao contencioso tributário, «*acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo*».

O art. 9.º, n.º 2, do CC proíbe, efectivamente, interpretações que não tenham «*na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*.

Sobre a interpretação restritiva, ensina BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 186:

c) Interpretação restritiva: outras vezes, pelo contrário, o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que se pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim expresso: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance).

Como se vê, a interpretação restritiva, ***por definição***, é efectuada em situações em que ***a letra da lei não contém um elemento restritivo***, mas o intérprete chega à conclusão que ***é necessário tê-lo em conta*** para que o texto se mostre compatível com o pensamento legislativo.

Se o elemento restritivo necessário para compatibilizar o texto com o pensamento legislativo consta do próprio texto, então não se estará a fazer uma interpretação restritiva, mas sim meramente literal ou declarativa.

Ora, a interpretação restritiva é, evidentemente, uma forma de interpretação não só admitida como imposta pelo art. 9.º, n.º 1, do CC, ao estabelecer, como primeira regra da interpretação jurídica que, «*a interpretação **não deve cingir-se à letra da lei**, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo*».

Por outro lado, é também manifesto que a interpretação da referência a «***acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo***», feita na alínea b) do n.º 1 do art. 152.º do CPTA, como reportando-se, no contencioso administrativo, a «*acórdão proferido pela **Secção do Contencioso Administrativo** do Supremo Tribunal Administrativo*» e, na adaptação ao contencioso tributário, como significando «*acórdão proferido pela **Secção do Contencioso Tributário** do Supremo Tribunal Administrativo*» tem no texto daquela norma muito mais que um mínimo de correspondência verbal: na verdade, é inquestionável que os acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Administrativo e pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo são «***acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo***», como se refere naquela alínea b) do n.º 1 do art. 152.º e são «***acórdãos***», como se exige no art. 284.º do CPPT.

Este ponto, relativo à admissibilidade da interpretação restritiva no nosso direito, é um ponto sobre o qual, são dispensáveis, obviamente, mais esclarecimentos.

…O Reclamante defende que a referida interpretação restritiva, por não ter apoio na letra da lei, viola do direito de acesso aos tribunais, constitucionalmente consagrado nos arts. 20.º, n. 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, transcrevendo o art. 20.º, n.º 1, da CRP em que se refere que:

A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

No caso em apreço, o ora Reclamante deduziu impugnação num Tribunal de 1.ª instância, recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo, o seu recurso foi apreciado quanto ao mérito e foi-lhe aberta a possibilidade de recorrer para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário, só lhe sendo recusada a utilização desta última possibilidade de apreciação por, na perspectiva subjacente ao despacho reclamado, o Reclamante não ter dado satisfação a um dos requisitos legais necessários para este tipo de recursos.

Mas, apesar disso, aqui está novamente o Supremo Tribunal Administrativo, ao proferir o presente acórdão, a apreciar a sua douta reclamação.

É difícil entender, neste contexto processual em que a pretensão do ora Reclamante foi apreciada, quanto ao seu mérito, num duplo grau de jurisdição, que possa afirmar-se que foi violado o direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, pois o percurso processual que antecedeu o recurso para o Pleno constitui, precisamente, a materialização do exercício desse direito.

Por outro lado, quanto à não admissão do recurso para o Pleno, foi decidida por não estarem reunidos todas as condições legais que se entendeu serem legalmente, exigidos para o efeito, e, naturalmente, aquele direito de acesso aos tribunais, por exigência da própria optimização desse acesso em relação à generalidade dos cidadãos («***a todos***», como se diz naquele n.º 1 do art. 20.º), não pode deixar de ser um direito subordinado a condições.

Por outro lado, a satisfação daquele direito de acesso aos tribunais em processos de impugnação judicial de actos tributários não exige mais (antes exige menos) do que uma apreciação do mérito em dois graus, um dos quais a nível do Supremo Tribunal.

No que concerne ao direito de impugnação contenciosa de actos administrativos lesivos, reconhecido no art. 268.º, n.º 4, da CRP, não há dúvida de que ele foi satisfeito, pois foi apreciada jurisdicionalmente a impugnação apresentada pelo ora Reclamante.

Por isso, não ocorre violação do direito de acesso aos tribunais".

3 – Nestes termos, acorda-se em indeferir a presente reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 15 UCs.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Garantia de cada crédito. Nulidade da sentença.

Sumário:

I — Em processo de verificação e graduação de créditos, a sentença há-de relevar a garantia de cada crédito com reporte a cada um dos bens, móveis e imóveis, penhorados — de harmonia especialmente com o disposto no n.º 1 do artigo 865.º e no n.º 2 do artigo 873.º, ambos do Código de Processo Civil.

II — 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».

III — A falta de julgamento dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de conhecimento oficioso, por semelhança com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

Processo n.º 800/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: Metal Arda — Indústria de Serralharia, L.da e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino

1.1 A Fazenda Pública recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel proferida nos presentes autos de verificação e graduação de créditos.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

1- A sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que verificou e graduou os créditos reclamados por apenso à execução fiscal n.º 0060200401002651 e apensos, instaurada contra a

sociedade comercial *Metal Arda - Indústria de Serralharia, Lda.,* não identificou claramente a qual dos bens penhorados se dirige em concreto, tendo procedido a uma graduação unitária de todos os créditos reclamados e exequendos.

2- A douta sentença recorrida, e sempre com o devido e merecido respeito, parece não ter levado em consideração a diferente natureza dos bens objecto de penhora nos autos, nem a discrepância entre as garantias reais que fruem os diversos créditos reclamados relativamente a cada um desses bens penhorados.

3- Ressalta da própria matéria de facto, dada como provada na sentença recorrida, que os créditos reclamados quer pelo Instituto da Segurança Social, I.P., quer pela Fazenda Pública gozam de garantias e/ou privilégios distintos face a cada um dos bens penhorados.

4- A douta sentença recorrida violou assim os dispositivos legais contidos no artº 873º n.º 2 do *Código de Processo Civil* e nos artºs 686º, 747º, 748º e 822º do *Código Civil.*

Nos termos vindos de expor e nos que Vªs. Exªs., sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a douta decisão recorrida por outra que proceda à graduação de créditos diferenciada para cada um dos bens penhorados nos autos, conforme se apresenta mais consentâneo com o Direito e a Justiça.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Alega a recorrente que a decisão recorrida deve ser alterada, por errada aplicação do direito, procedendo-se a uma graduação para cada bem penhorado e atribuindo preferência aos créditos de acordo com a prioridade de registo da penhora.

Fundamentação:

A nosso ver o recurso merece provimento.

Com efeito estando em causa bens móveis e imóveis penhorados, e incidindo sobre eles garantias reais e privilégios diferentes, a graduação tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados em virtude dos privilégios e garantias reais que sobre eles incidem.

É o que decorre do disposto no art. 873º n.º 2 do Código de Processo Civil, já que os credores reclamantes só podem ser pagos pelo produto dos bens em relação aos quais tenham garantia real ou preferência de pagamento, pelo que o reconhecimento e a graduação dos seus direitos de crédito há-de reportar-se ao valor desse produto (artigo 873º, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Assim, como refere Salvador da Costa (O concurso de Credores, pág. 240) «é a graduação de créditos susceptível de operar em várias operações em relação às diversas espécies de bens vendidos, isto é, por referência aos bens móveis, aos bens imóveis e, se sobre algum ou alguns dos bens incidir uma pluralidade de garantias de tipo diferente, por referência a cada bem individualmente considerado no confronto do relevo derivado da lei para cada uma delas».

Não foi isso que se fez na decisão recorrida, que graduou os créditos conjuntamente, sem identificar os bens a que diziam respeito bem como as garantias que sobre cada um deles incidiam.

Nestes termos somos de parecer que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 873.º do Código de Processo Civil De outra banda, «*O credor reclamante só pode ser pago na execução pelos bens sobre que tiver garantia e conforme a graduação do seu crédito*».

Aliás, «*Só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos*», nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 865.º do Código de Processo Civil.

Como assim, a graduação de créditos tem de ser feita em relação a cada um dos bens penhorados.

A graduação tem de fazer-se especificadamente para os móveis e imóveis e, dentro de cada um destes grupos, em virtude dos privilégios e garantias reais que sobre cada bem incide – cf. Francisco Rodrigues Pardal, *Reclamação, Verificação e Graduação de Créditos em Processo de Execução Fiscal*, Lisboa, 1965, p. 90; cf. também o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30-5-2007, proferido no recurso n.º 78/07.

De outra banda, 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 exigência de fundamentação das decisões judiciais constitui, aliás, imperativo constitucional que decorre do n.º 1 do artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual «*As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei*».

A especificação dos fundamentos de facto da decisão judicial refere-se à motivação ou fundamentação da mesma no plano factual.

A falta de especificação dos fundamentos de facto da sentença constitui nulidade, que é de conhecimento oficioso, pois que não é pela circunstância de as partes não terem reclamado dos vícios da sentença que o Tribunal superior ficará impedido de apreciar o recurso nos seus restantes aspectos, e as nulidades que afectem a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade – cf. Alberto dos Reis, *Lições de Processo Civil*, vol. III, pp. 237/238.

Para efeitos da mencionada nulidade não interessa saber se os elementos constantes do processo, que o juiz tinha quando decidiu, justificam a decisão, mas antes verificar que esta não contém qualquer fundamentação.

Constitui jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo que essa nulidade ocorre quando a falta de motivação for absoluta, ou seja, quando a omissão dos fundamentos de facto for total, mas não já quando a justificação do decidido for insuficiente, medíocre ou quando a veracidade dos factos apontados não esteja provada.

O dever de fundamentação das decisões judiciais, pela especificação da matéria de facto considerada pertinente para apoiar a solução de direito, cumpre, de resto, uma dupla função: por um lado, impõe necessariamente ao juiz um momento de controlo crítico da lógica e da bondade da decisão; por outro, permite, pela via do recurso, o reexame da decisão por ele tomada. Não havendo especificação da matéria de facto ficam os destinatários sem saber os fundamentos pelos quais o Tribunal tomou a decisão, o que, por outro lado, impede o Tribunal superior, em sede de recurso jurisdicional, de sindicar o acerto da mesma 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, por exemplo, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-6-1988, de 20-10-1988, de 3-6-1992, de 20-2-2008, e de 12-11-2008, proferidos, respectivamente, nos recursos n.º 24700, n.º 24638, n.º 14284, n.º 903/07, e n.º 546-08.

2.2 No caso *sub judicio*, foram penhorados bens móveis e bens imóveis. E a sentença recorrida apresenta a seguinte graduação.

1- Os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IVA e respectivos Juros de Mora.

2- Os créditos reclamados pela Fazenda Pública respeitantes a IRS e IRC e respectivos Juros de Mora.

3- Os créditos do Instituto da Segurança Social, I.P. e respectivos Juros de Mora.

4- Os créditos reclamados e exequendos de Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação e respectivos Juros de Mora e os créditos reclamados respeitantes a Imposto de Selo e respectivos Juros de Mora.

Todavia, a sentença recorrida não faz referência nomeadamente às garantias reais de que goza cada um dos os créditos sobre cada um dos bens penhorados. A sentença recorrida, com efeito, operou

a graduação dos créditos não assentando as garantias referentes a cada um dos bens, móveis e imóveis, penhorados.

Como assim, a sentença recorrida verdadeiramente não especifica a factualidade em que baseou a graduação a que procedeu. E, então, é claro que a sentença recorrida não procedeu ao julgamento dos factos necessários fundamentadores da solução que encontrou.

Pelo que, mormente por falta de julgamento da pertinente matéria de facto, deve ser anulada a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir, em súmula, que, em *processo de verificação e graduação de créditos*, a sentença há-de relevar a *garantia de cada crédito* com reporte a cada um dos bens, móveis e imóveis, penhorados – de harmonia especialmente com o disposto no n.º 1 do artigo 865.º e no n.º 2 do artigo 873.º, ambos do Código de Processo Civil.

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 julgamento dos factos necessários* à decisão da causa constitui *nulidade de conhecimento oficioso*, por semelhança com a nulidade prevista nos artigos 729.º e 730.º do Código de Processo Civil.

3. Termos em que se acorda anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Ónus de alegação. Objecto do recurso jurisdicional.

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 812/08-30.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Recorrido: Seminário Liceal de Penafirme.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, inconformado com o acórdão do TCAS que julgou procedente a acção administrativa especial interposta pelo Seminário Liceal de Penafirme e, em consequência, anulou o seu despacho de 16/5/2007 que indeferiu o pedido de isenção de IRC por este formulado, ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Quanto à questão da equiparação das entidades referidas no artigo 10.º do CIRC com as entidades religiosas referidas nos artigos 10.º, 12.º e 26.º, n.º 5 da Concordata, sempre se dirá que o que o Estado reconhece às pessoas jurídicas canónicas é a personalidade jurídica civil (art.º 10.º) e que, por esse motivo, estas "gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas colectivas privadas com fins da mesma natureza (art.º 12.º) e que ficam sujeitas ao regime fiscal aplicável à respectiva actividade (n.º 5 do art.º 26.º).

2. Como refere a informação n.º 1338/2006, conforme Declaração (fotocópia) da Direcção-Geral do Ensino Básico e Secundário, junto ao processo, o Seminário Liceal de Penafirme é proprietário do

"Externato de Penafirme" – Alvará n.º 2190, o qual se enquadra nos objectivos do Sistema Nacional Educativo nos termos do n.º 2 do art.º 3.º da Lei 9/79 e n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 553/80, respectivamente de 19 de Março e 21 de Novembro, pelo que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública.

3. O facto do A. ser pessoa jurídica canónica que goza das **prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública** não o enquadra no artigo 10.º do CIRC que **não prevê a concessão do benefício fiscal a essas entidades.**

4. Como é entendimento da Administração Fiscal (cfr. Processos n.ºs 1966/2000 – Inf. 1294/2001 e 2418/2001 – Inf. 1602/2002, anexos ao processo) e superiormente sancionados, as pessoas jurídicas que gozam das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não se encontram abrangidas pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

5. Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídos para tutelar interesses públicos extrafiscais relevantes (artigo 2.º, n.º 1 do EBF) e o legislador restringiu a um número muito reduzido as entidades com a possibilidade de deles beneficiarem.

Contra-alegando, vem o Seminário Liceal de Penafirme dizer que:

1.º Os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas, sendo o seu objecto constituído pelos vícios e erros de julgamento que o recorrente lhes atribua e o seu âmbito delimitado nas conclusões da respectiva alegação (cfr. art.ºs 684.º, n.º 3 e 690.º, n.º 1 do CPC e, entre outros, os Acs. do STA de 12.07.1995 (Rec. 5638), 21.05.1997 (Rec. 21249), 28.10.1998 (Rec. 20920), de 18.06.2003 (Rec. 536/03) e de 02/27/2008 (Rec. 0974/07), in www.dgsi.pt).

2.º É nas conclusões da alegação que o recorrente fixa o objecto do recurso, podendo aí restringir o seu objecto ou expressar a sua aceitação – expressa ou tácita – quanto a alguns elementos da decisão ou dos seus fundamentos (cfr. art.º 684.º do CPC e, por todos, na jurisprudência civil, o Ac. do STJ, de 14.09.1999, in BMJ, 486/279 e na jurisprudência administrativa e fiscal, de entre os já citados, o Ac. STA de 02/27/2008, no Proc. n.º 0974/07, in www.dgsi.pt).

3.º Da leitura das conclusões 3.ª e 4.ª da alegação de recurso da Fazenda Pública – os únicos pontos em que é possível surpreender a imputação, ainda que de forma *indirecta*, de um vício ao douto acórdão recorrido -, conclui-se que a Recorrente imputa à decisão *sub judice* um erro de julgamento por errada interpretação e aplicação do disposto na alínea c) do artigo 10.º do CIRC (que prevê a isenção de IRC às "*pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam exclusiva ou predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente*").

4.º O que a douta decisão *sub judice* julgou foi que o recorrido se encontra abrangido na situação de isenção prevista no segmento final na alínea b) do artigo 10.º do CIRC, o que é bem diferente do que ficciona a Recorrente, tendo o Tribunal decidido que o recorrido é uma entidade legalmente equiparada a uma IPSS e por isso com direito à isenção.

5.º Ao limitar o recurso ao ataque à decisão recorrida por nesta se ter reconhecido à Recorrida o direito de isenção de IRC previsto no disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRC, o Recorrente atribui à decisão impugnada um conteúdo decisório que não corresponde ao decidido pelo Tribunal *a quo* no acórdão *sub judice*.

6.º Tendo o acórdão *sub judice* decidido reconhecer à Recorrida o direito de isenção previsto na alínea b) do artigo 10.º, considerando-a *entidade legalmente equiparada a IPSS*, e não sendo tal decisão questionada nas conclusões da alegação de recurso, permanece a mesma incólume, improcedendo o recurso (v., por todos, os acórdãos do STA de 01/16/2003, no Proc. 01241/02, em que foi Relator Santos Botelho, e de 02/27/2008, no Proc. 0974/07, em que foi Relator Miranda de Pacheco, e o Ac. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 03/28/2001, no Proc. 022452, todos in www.dgsi.pt).

7.º Ao qualificar a Recorrida como "pessoa colectiva legalmente equiparada a IPSS", isenta de IRC nos termos da alínea b) do art.º 10.º do CIRC, o acórdão recorrido faz correcta interpretação e aplicação do citado normativo e do artigo 95.º/5 do DL n.º 119/83, de 25 de Fev., já que tal disposição legal equipara a IPSS`s as pessoas jurídicas canonicamente erectas, juridicamente reconhecidas e que exerçam finalidades subsumíveis ao n.º 1 do seu artigo 1.º, já existentes à data da entrada em vigor desse diploma legal e que não tenham querido usar da faculdade de adoptar uma das formas jurídicas definidas para as IPSS´s.

8.º Ao qualificar a Recorrida como "pessoa colectiva legalmente equiparada a IPSS", o acórdão recorrido não enferma de qualquer vício, já que tal equiparação resulta do cotejo dos Estatutos da Recorrida com o regime jurídico das IPSS e do normativamente estabelecido nos artigos 12.º e 26.º/5 da Nova Concordata celebrada entre a Santa Sé e o Estado Português, disposições legais que estendem os direitos e benefícios atribuídos às IPSS, incluindo o *regime fiscal*, às pessoas jurídicas canónicas que exerçam a mesma actividade para além dos fins estritamente religiosos.

8.º Improcedem todas as conclusões do recurso da Recorrente.

9.º Reiteram-se nesta sede, por cautela de patrocínio, todas as razões de facto e de direito que se deixaram invocadas na p.i. junto do Tribunal *a quo* para fundamento da ilegalidade do acto de indeferimento anulado e para reconhecimento do direito à isenção requerida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A). *O A. em 2008DEZ30 requereu ao CSFinanças de Torres Vedras que:*

***a*. -** *fosse* «(…) considerada (…) a (…) equiparação da requerente a IPSS ou a pessoa colectiva de utilidade pública, em conformidade com o disposto nas (…) normas dos artigos 12.º e 26.º/5 da Nova Concordata (…)»*; ou*

***b.* -** «(…) se assim não se entender, deve o presente pedido ser tramitado em conformidade com o disposto no artigo 10.º do Código do IRC» - *cfr. proc. instrutor apenso [fls. 93/95];*

B). *Em 2006FEV01 o requerimento de pedido de isenção a que se faz alusão na alínea que antecede foi remetido ao Sr. Director-Geral dos Impostos – cfr. proc. instrutor [fls. 117];*

C). *Em 2006ABR20, a Sr.ª Directora de Serviços de IRC solicitou ao A., através do ofício n.º 011448, a* «(…) apresentação de comprovativo oficial em como se trata de uma das figuras jurídicas constantes» *do art.º 10.º do CIRC,* ou seja, «Pessoa Colectiva de Utilidade Pública Administrativa, Pessoa Colectiva de Mera Utilidade Pública, Instituição Particular de Solidariedade Social, entidade anexa ou pessoa colectiva legalmente equiparada» - *cfr. proc. instrutor [fls. 96];*

D). *Em resposta ao que lhe foi solicitado pelo ofício n.º 011448, o A. fez presente à AT, em 2006MAI04, o requerimento documentado no processo instrutor [fls. 97/98], sustentando estar já legalmente equiparada a uma IPSS ou uma pessoa colectiva de utilidade pública, em decorrência do estatuído nos art.ºs 12.º, n.º 3, e 26.º/5 da Nova Concordata, sem necessidade de qualquer reconhecimento prévio;*

E). *O A. instruiu o requerimento mencionado na alínea que antecede com os seguintes documentos:*

a.- *declaração do Governo Civil de Lisboa, de 1991JUL26, certificando, além do mais, que, em 1962ABR30, o Vigário-Geral do Patriarcado de Lisboa lhe participou, nos termos dos artigos 3.º e 4.º da Concordata celebrada entre a Santa Sé e o Estado Português,* «(…) a existência, como pessoa moral canonicamente erecta, do Seminário Liceal de Penafirme (…)» - *[fls. 99/100 do processo instrutor, para que se faz expressa remessa];*

b.- *Alvará n.º 2190 emitido pelo Ministério da Educação – Inspecção-Geral do Ensino Particular, em 1975DEZ29, autorizando o A. a ministrar, inicialmente, os cursos do Ciclo Preparatório do Ensino Secundário e do Ensino Secundário Unificado, a 260 alunos por curso, sendo que, por meio de sucessivos averbamentos, foram ampliados a lotação do estabelecimento bem como os cursos autorizados a ministrar – [fls. 101 a 105 do processo instrutor que, de igual forma, aqui se dão por integralmente reproduzidas];*

F). *Em 2006OUT25 foi elaborada, pela DSIRC, a informação documentada no proc. instrutor [fls. 3/13 do mesmo e que se dão por reproduzidas], aí se propondo o indeferimento do pedido requerido pelo A., com suporte, ao que aqui releva, no seguinte quadro conclusivo:*

«1. Esta Direcção de Serviços não reconhece equiparações de entidades às figuras jurídicas constantes do artigo 10.º do CIRC, ou seja, a Pessoa Colectiva de Mera Utilidade Pública, Pessoa Colectiva de Utilidade Pública Administrativa ou Instituição Particular de Solidariedade Social. Estas qualidades são reconhecidas nos termos definidos pelas normas acima referidas.

2. O artigo 10.º da Concordata apenas reconhece personalidade jurídica às entidades religiosas, nos moldes ali previstos, não lhes conferindo qualquer equiparação a Pessoas Colectivas de Mera Utilidade Pública ou Instituições Particulares de Solidariedade Social.

3. As entidades religiosas reconhecidas nos termos do artigo 10.º da Concordata celebrada entre a Santa Sé e o Estado Português e previstas nos artigos 12.º e 26.º, n.º 5 deste mesmo diploma, poderão beneficiar de isenção de IRC ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, desde que se verifiquem os respectivos pressupostos, nomeadamente que revistam a natureza jurídica, ou seja, Pessoa Colectiva de Utilidade Pública Administrativa, Pessoa Colectiva de Mera Utilidade Pública, Instituição Particular de Solidariedade Social e entidades anexas, ou pessoas colectivas àquela legalmente equiparadas.

4. No caso das entidades previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 10.º a isenção é automática, e dependente de reconhecimento ministerial caso se trate de entidades previstas na alínea c).

Em ambas as situações têm as entidades de verificar os requisitos formal e material bem como os condicionalismos estabelecidos no já referido artigo.

5. Assim sendo, o SEMINÁRIO LICEAL DE PENAFIRME não pode usufruir da isenção do artigo 10.º do CIRC por não se tratar de uma qualquer daquelas figuras jurídicas, ou seja, não se verifica o pressuposto de natureza subjectiva a que se refere o n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

6. A isenção constante do artigo 10.º é uma isenção eminentemente pessoal, abrangendo as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam exclusiva ou predominantemente fins científicos, culturais, de caridade, assistência, bene-

ficência, solidariedade social, entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas.

O legislador pretendeu limitar o âmbito da isenção de IRC às pessoas que taxativamente enumera na redacção do artigo 10.º, entre as quais não se encontra as entidades equiparadas a pessoa colectiva de utilidade pública, nem tão pouco as que gozem das prerrogativas destas.

7. Uma vez que o recorrente não configura nenhuma figura jurídica constante do artigo 10.º do CIRC, o pedido deve ser indeferido.».

G). *Sobre a informação referida em* **F).***, recaiu, em 2006OUT27, despacho, proferido em subdelegação de competências, do Subdirector-Geral do seguinte teor:*

«Concordo. Notifique-se a requerente para efeitos do exercício do direito de audição.».

H). *Notificado o A., através do ofício n.º 26848, de 2006NOV02, para o exercício do direito de audição, sobre o projecto de decisão contendo o mesmo tipo de conclusões da informação referida na alínea que antecede, veio o mesmo a exercê-lo por escrito, tudo como se encontra documentado de fls. 61, 28/33 e 84/92 do processo instrutor e que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.*

I). *Em 2007JAN12 e 2007FEV01, a DSIRC solicitou, respectivamente à Divisão Geral da Solidariedade e Segurança Social e à Direcção-Geral de Inovação e Desenvolvimento Curricular, que informassem, à luz da pretensão do A. e do facto do mesmo existir à data da publicação do DL 119/83FEV25,* «(…) sobre a obrigatoriedade do registo dos estatutos a que se refere o artigo 7.º do DL 119/83 (…) e Portaria n.º 860/91 (…), ou se o Seminário Liceal de Penafirme adquiriu automaticamente a qualidade de Instituição Particular de Solidariedade Social e o estatuto de utilidade (alínea b) do artigo 3.º da Portaria n.º 860/91, de 20 de Agosto), em função das normas referidas.» - *cfr. proc. instrutor [fls. 64 a 67], para que se remete.*

J). *A Direcção-Geral da Inovação e do Desenvolvimento Curricular prestou, em 2007FEV21, a informação, documentada no processo instrutor [fls. 23 a 26] para que se remete, manifestando o entendimento da sua autora sobre a questão formulada, de que se salienta o seguinte:*

- Mesmo as instituições particulares de solidariedade social canonicamente erectas, desde que prossigam objectivos educativos, devem ser objecto de registo;

- As instituições registadas nos termos do art.º 7.º do DL 119/83 adquirem automaticamente a natureza de pessoas colectivas de utilidade pública, com dispensa de registo e demais obrigações previstas no DL 460/77NOV07;

- O registo não é constitutivo das IPSS;

- As instituições da Igreja Católica são criadas nos termos do art.º 44.º e segs. do DL 119/83 adquirindo a natureza jurídica de IPSS´s desde que cumpram tudo o que é exigido no referido DL;

- Tais instituições, na medida em que já participadas pelas entidades eclesiásticas, têm de acatar a imposição de registo do art.º 3.º da Portaria n.º 860/91, como forma de obterem o reconhecimento de utilidade pública sem terem de se sujeitar ao regime estipulado pelo DL 460/77, possibilitando, ademais, a tutela por parte do Estado em tudo o que não for estritamente religioso;

- Não são conhecidos estatutos ao A.;

- Por consequência, podendo o mesmo ser considerado uma IPSS, não é, no entanto, uma IPSS da educação, nem está declarado como pessoa colectiva de utilidade pública, «(…) pois sempre lhe faltará o registo a efectuar nos termos da Portaria n.º 860/91 (…).»;

- Nessa medida, não parece que possa beneficiar do regime previsto no n.º 5 do art.º 94.º do DL 119/83, porque devia ter requerido a adaptação dos seus estatutos e da sua natureza, o que se indicia não ter feito;

- Acresce que, ao abrigo do referido n.º 5 do art.º 94.º do DL 119/83, sempre teria de ter comprovado perante a entidade fiscal competente a sua manutenção na ordem jurídica canónica, pela aprovação dos seus novos estatutos pela autoridade eclesiástica competente.

K). *Em 2007ABR11, a DSIRC prestou uma informação complementar à mencionada na alínea* **F).** *que antecede e igualmente documentada no processo instrutor [fls. 14 a 20] onde, ao que aqui releva, propondo, a final, o indeferimento do pedido, se afirma, além do mais, o seguinte:*

«5. A requerente no ponto 4 alega que "*mesmo que houvesse dúvidas quanto à qualificação da ora requerente como IPSS, parece-nos que nunca poderiam suscitar dúvidas quanto à sua equiparação a IPSS.*".

A requerente está a referir-se à conjugação dos arts. 12.º e 26.º/5 da nova Concordata com a alínea b) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRC.

Relativamente a esta questão importa salientar o referido na alínea b) e c) do ponto 2 da presente Adenda», *ou seja, de que o art.º 10.º da Concordata apenas reconhece personalidade jurídica às entidades religiosas, nos moldes ali previstos, não lhes conferindo qualquer equiparação a Pessoas Colectivas de Mera Utilidade Pública ou IPSS´s.* «O entendimento ali expresso já foi sancionado superiormente (…).

6. (…)

7. O Seminário (…) reclama ainda o direito à isenção prevista no art.º 10.º invocando o Código Administrativo, dizendo:

"*em conformidade com o disposto no artigo 416.º do Código Administrativo a ora requerente enquanto pessoa colectiva religiosa ao exercer a sua actividade ao nível da educação e ensino beneficia também por este motivo do regime e benefícios aplicáveis às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa (...).*".

O enquadramento no artigo 416.º do código Administrativo está relacionado com o tipo de entidades (associações, institutos e estabelecimentos análogos, fundados por particulares) e não por actividades.

O facto de o Seminário desenvolver actividades de educação não permite o acesso a benefícios reservados às Pessoas Colectivas de Utilidade Pública Administrativa, sem que seja apresentado o comprovativo desta qualidade, o que nunca foi feito.».

L). *Sobre a informação complementar referida na precedente alínea recaiu o despacho de SESEAF, de 2007MA116, do seguinte teor:*

«Concordo. Indefiro nos termos propostos.».

M). *O A. foi notificado de tal despacho de indeferimento através do ofício n.º 12920, de 2007JUN05, documentado a fls. 14 e 15 destes autos.*

N). *O A. é titular do Cartão de Estabelecimento de Ensino, com o código de identificação n.º 01113045, emitido pelo Ministério da Educação em 1991NOV19 – cfr. fls. 23 destes autos, para que se remete.*

O). *O Ministério da Educação, pela Direcção-Geral do Ensino Básico e Secundário, atestou, em 1992JUL08, que o A. é um estabelecimento de ensino particular que se enquadra nos objectivos do sistema educativo, gozando das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública – cfr. doc. de fls. 24 destes autos que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.*

III – Vem o presente recurso interposto pelo SEAF do acórdão do TCAS que julgou procedente a presente acção administrativa especial e, em consequência, anulou o despacho do SEAF de 16/5/2007 que indeferiu o pedido de isenção de IRC, ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, formulado pelo ora recorrido, e condenou a entidade demandada à prática de acto devido e consistente na prolação de nova decisão de apreciação do pedido de isenção de IRC formulado pelo autor, ora recorrido, reconhecendo-lhe o preenchimento do requisito plasmado no último segmento da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC (pessoa colectiva, canonicamente erecta, legalmente equiparada a uma IPSS).

O ora recorrido formulou aos serviços de finanças pedido de isenção de IRC ao abrigo do disposto no artigo 10.º do CIRC, pedido esse que foi indeferido pela entidade recorrente, com o fundamento daquele não reunir os respectivos pressupostos para a sua concessão, designadamente por não se tratar de uma qualquer das figuras jurídicas previstas no citado normativo.

Com efeito, de acordo com este, estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa [al. a)], as instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas [al. b)], e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente [al. c)].

Ora, o acórdão recorrido, com os fundamentos dele constantes, considerou que o aqui recorrido preenchia, de facto, os requisitos de inserção no último segmento da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, isto é, para efeitos de isenção de IRC devia ser tido como pessoa colectiva legalmente equiparada a IPSS.

E isso porque, sendo uma pessoa jurídica canonicamente erecta, com personalidade jurídica reconhecida nos termos legais antes da vigência do DL 119/83, de 25/2, e prosseguindo, além da finalidade religiosa, actividade enquadrável na alínea f) do n.º 1 do artigo 1.º do referido diploma legal – educação e formação profissional dos cidadãos -, e apesar de não ter usado da faculdade conferida pelo n.º 5 do artigo 94.º do DL 119/83 de se constituir em verdadeira IPSS, não poder deixar de se considerar entidade legalmente equiparada a IPSS do ponto de vista substantivo e beneficiar, assim, dos benefícios próprios destas que a lei resolva conceder-lhe.

Invoca, agora, o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso, que o facto do recorrido ser pessoa jurídica canónica que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não o enquadra no artigo 10.º do CIRC que não prevê a concessão de benefício fiscal a essas entidades, as quais, em seu entender, não se encontram abrangidas pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

Ou seja, o recorrente não se conforma com o acórdão recorrido por entender que a entidade recorrida, apesar de gozar das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública, se não enquadra na previsão da alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

Só que, não foi com base nesse fundamento que a decisão recorrida considerou que o recorrido deveria beneficiar da isenção de IRC, mas sim pelo facto de ser uma pessoa colectiva legalmente equiparada a uma IPSS e, por isso, enquadrável na parte final da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

Ora, como se disse no acórdão deste STA de 27/2/2008, proferido no recurso 974/07, "Os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas e daí que o seu objecto sejam os vícios e erros de julgamento que o recorrente lhe 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 5638, 21249, 20920 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 em apreço, o recorrente ignorou por completo o fundamento em que a decisão recorrida se baseou para reconhecer que a entidade recorrida devia beneficiar da requerida isenção de IRC e que foi, como supra referimos, o facto de ser uma pessoa colectiva legalmente equiparada a uma IPSS, situação enquadrável na parte final da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

Com efeito, o que o recorrente sustenta nas alegações de recurso que apresentou é que a entidade recorrida se não encontra abrangida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, abstendo-se, dessa forma, de impugnar a concreta decisão proferida no tribunal recorrido, e bem assim o seu fundamento, a qual, em razão disso, transitou, por isso, em julgado.

Improcede, desta forma, necessariamente o recurso apresentado.

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 1/8.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Recurso contencioso. Recurso hierárquico. Delegação de poderes. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

Não dispondo o tribunal de recurso de poderes de cognição sobre matéria de facto, impõe-se a devolução do processo ao tribunal recorrido para ampliação daquela matéria, se a sentença sob recurso foi proferida no pressuposto de uma realidade factual que aí não fora estabelecida.

Processo n.º 830/08-30.
Recorrente: Abóboda — Sociedade de Construções, L.da
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Abóboda – Sociedade de Construções Ldª., com os sinais dos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, a fls. 130 e seguintes, que rejeitou, por falta de objecto, o recurso contencioso do despacho do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa de 24.07.2001 que havia indeferido o recurso hierárquico interposto do despacho do Vereador do Pelouro das Finanças, formulando as seguintes conclusões:

1ª O presente recurso contencioso foi interposto de "acto administrativo respeitante a questões fiscais", conforme se decidiu no douto despacho de 2001.10.15, a fls. 37 dos autos, já transitado em julgado (v. art. 62º/1/e) do ETAF; cfr. art. 672º do CPC) - cfr. texto nºs 1 e 2;

2ª O recurso contencioso de actos administrativos em matéria tributária é regulado pelas normas sobre processo nos Tribunais Administrativos, de acordo com o disposto no art. 97º/2 do CPPT — cfr. texto n.º 2;

3ª O presente recurso jurisdicional foi interposto da aliás douta sentença, de 2008.04.30, ao abrigo do disposto no art. 32º/1/b) do ETAF, na redacção do DL 229/96, de 29 de Novembro, aplicável *ex vi* do art. 2º da Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro (v. art. 102º da LPTA e art. 5º da Lei 15/2002, de 22 de Fevereiro), devendo ser processado como os de agravo em processo civil, com efeito suspensivo e subida imediata nos próprios autos (v. arts. 102º e 105º da LPTA; cfr. arts. 687º/4, 734/1/a) e 736º do CPC, na redacção anterior) — cfr. texto nºs 1 a 3;

4ª O acto *sub judice* não é e nunca poderia ser meramente confirmativo do despacho do Exmo. Senhor Vereador do Pelouro das Finanças da CML, de 2001.05.30, pois não se verifica qualquer identidade de sujeitos, de fundamentação ou de decisão - cfr. texto nºs 4 e 5;

5ª O despacho *sub judice* é impugnável contenciosamente, pois indeferiu o recurso hierárquico apresentado pela ora recorrente da decisão da reclamação deduzida contra a recusa de pagamento de juros indemnizatórios por parte da entidade recorrida (v. arts. 76º e 97º/1/p) do CPPT; cfr. art. 268º/4 da CRP) - cfr. texto n.º 6;

6º Contrariamente ao decidido na douta sentença recorrida, da decisão da reclamação graciosa não tinha que ser interposto recurso contencioso sem prévio recurso hierárquico (v. art. 67º/1 do CPPT; cfr. Ac. STA de 2007.11.07, Proc. 0418/07, in www.dgsi.pt) — cfr. texto n.º 7

7ª O objecto do presente recurso contencioso é constituído por um acto administrativo que lesou direitos e interesses legalmente protegidos da ora recorrente, pelo que a sua recorribilidade não pode suscitar quaisquer dúvidas (v. art. 268º/4 da CRP) - cfr. texto nºs 8 e 9;

8ª A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo sido frontalmente violados, além do mais, os arts. 20º e 268º/4 da CRP, os arts. 66º,67º, 76º e 97º do CPPT, o art. 4º do DL 433/99, de 26 de Outubro, o art. 25º/1 da LPTA e o art. 167º do CPA (cfr. art. 51º do CPTA).

2- A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 178 e seguintes e em que conclui que o deverá ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«O probatório da sentença não contém toda a factualidade necessária ao julgamento de direito, nomeadamente, a declaração de poderes e o teor dos despachos referidos nos nºs 3 e 5 do dito probatório.

Assim, deve-se mandar ampliar, adequadamente, a matéria de facto, ao abrigo dos arts. 729 e 730 do C.P.C..

Sou de parecer que, nestes termos, o recurso merece provimento.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. Por sentença de 03/10/2000, foi a ora recorrente, julgada parte ilegítima quanto ao valor de 17.508.000$00, € 87.325,54 absolvendo nessa parte da instância a Câmara Municipal de Lisboa; julgada parcialmente extinta, por inutilidade superveniente da lide, quanto ao valor de 1.312.500$00 € 6.546,72 e, parcialmente procedente, declarando nula e de nenhum efeito a liquidação das compensações das compensações por aumento de volumetria ou mais valia, no valor de 31.096.800$00 € 155.110,18 e 19.104.000$00 € 95.290,35, por inexistência legal, com as demais consequências (cf. sentença que no processo administrativo, fl. 5 a 20)

2. A recorrente, requereu à Câmara Municipal de Lisboa, através do processo n.º 5542/DO-GEC/2001, a execução integral da sentença, requerendo ainda o pagamento de "juros indemnizatórios devidos pelos prejuízos resultantes da privação dos capitais em causa desde a data do seu pagamento até a integral restituição, reconstituindo-se assim a sua situação hipotética actual" (cf. documento no apenso)

3. Por despacho de 30/05/2001, do Sr. Vereador do Pelouro das Finanças da recorrida, exarado na informação n.º 55/DR/NAT/2001, o pedido referido no n.º anterior, foi indeferido quanto ao pagamento dos juros, por considerar que tal pedido extrapolava o âmbito da sentença. (cf. folhas 64 a 66 dos autos e no processo apenso)

4. Do despacho referido no n.º anterior, a ora recorrente, interpôs recurso hierárquico para a autoridade recorrida, o Presidente da Câmara Municipal de Lisboa (fl. 15 do apenso)

5. Por despacho de 24/07/2001 exarado no parecer n.º 127/DJ/OUV/01, foi negado provimento ao recurso, referido no n.º anterior (fl. 67 a 71 dos autos)

6. A recorrente foi notificada do despacho impugnado (fl. 72 e seguintes dos autos e processo administrativo)

5.1.- A recorrente começa por questionar nas conclusões 1.ª, 2.ª e 3.ª a espécie e efeito do presente recurso jurisdicional que foi fixado no despacho que o admitiu a fls.143.

Defende a recorrente que, ao invés da admissão que aí foi feita de subida "*nos autos com o recurso interposto da decisão final, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo",* o recurso deveria ser processado como os de agravo em processo civil, com efeito suspensivo e subida imediata nos próprios autos, uma vez que estaria em causa um recurso contencioso de actos administrativos em

matéria tributária regulado pelas normas sobre processo nos Tribunais Administrativos (artigo 97.º, n. 2 do CPPT).

Assiste razão à recorrente.

Na verdade, estando em causa nos autos recurso jurisdicional interposto de decisão judicial que recaiu sobre recurso contencioso (cfr. despacho de fls. 37), ao qual se aplica o ETAF de 1984 e a LPTA, o mesmo deverá ter subida imediata nos próprios autos e com efeito suspensivo (artigos 734.º, n.º 1, alínea a), 736.º, ambos do CPC, 105.º, n.º 1 da LPTA).

Nesta conformidade, sendo certo que a decisão que admitiu o recurso, fixou a sua espécie e determinou o efeito não vincula este Tribunal (artigo 687.º, n.º 4 do CPC), fixa-se ao presente recurso efeito suspensivo, com subida imediata nos próprios autos.

5.2.- A sentença recorrida rejeitou, por falta de objecto, o recurso contencioso interposto do despacho do Presidente da CM de Lisboa de 24/07/01, que havia indeferido recurso hierárquico de anterior despacho do Vereador do Pelouro das Finanças.

Para tanto, no essencial, ponderou-se na sentença, acolhendo parecer do Ministério Público, que o despacho do aludido Vereador fora proferido no uso de poderes delegados e daí que se argumente textualmente nos seguintes termos:

"O acto recorrido é um acto meramente confirmativo, na medida em que não é inovatório, e por isso não lesivo dos interesses da recorrente.

E o acto recorrido hierarquicamente foi notificado à recorrida, pelo que obedece ao preceituado no art. 55.º da LPTA.

Como resulta da LAL, entre o Sr. Presidente da Câmara de Lisboa e o Sr. Vereador do Pelouro não existe nenhuma cadeia hierárquica, pelo que estava de todo afastada a possibilidade de recurso hierárquico.

Ambos pertencem ao órgão colectivo, Câmara Municipal, da pessoa colectiva pública, Município de Lisboa.

Refere Freitas do Amaral no mesmo volume a fls. 676 que quando estamos em presença de uma delegação não hierárquica, como acontece por exemplo entre Ministro e Secretário de Estado ou entre Presidente da Câmara e Vereador, como é caso dos autos, uma vez que não há hierarquia não pode haver recurso hierárquico.

Também é o que resulta do art. 176.º n.º 1 do CPA."

Como se vê, o discurso argumentativo em que se alicerça a decisão impugnada arranca e tem por pressuposto que o despacho objecto do recurso hierárquico fora proferido no uso de poderes delegados

No entanto, tal realidade factual (delegação de poderes) não encontra suporte na matéria de facto estabelecida no probatório, tão pouco podendo dar-se por adquirida processualmente em face de algum documento junto aos autos que tal comprove.

Neste contexto, importa concluir que a factualidade assente na sentença não fornece respaldo bastante para a decisão de direito proferida.

Acrescendo ao que acima se disse, na sua alegação de recurso a recorrente defende, para além do mais, que o despacho recorrido contenciosamente nunca poderia ser meramente confirmativo do despacho do Vereador do Pelouro por falta de identidade de sujeitos, de fundamentação e de decisão (conclusão 4.ª).

Ora, não se afigura possível a apreciação da invocada diferente fundamentação e decisão dos despachos em causa uma vez que o respectivo teor não integra a matéria de facto fixada no probatório.

É certo que os despachos em causa fazem parte do processo administrativo apenso, "*mas o que de tal processo consta, enquanto não for objecto de um juízo probatório de quem tem poderes para o fazer é matéria não adquirida para o processo judicial*"- cfr, acórdão de 5/12/07, no recurso n.º 554/07.

Os dizeres desses despachos, bem como a sua interpretação, tendo em vista a determinação do seu conteúdo e sentido, escapa ao julgamento em matéria de direito - cfr. acórdãos da Secção Administrativa de 10-11-98, rec. n.º 40.848 e do Pleno de 03-10-96, no recuso n.º 24.791.

Como assim, dada a insuficiência da matéria de facto para a decisão de direito que importa proferir, goza este Supremo Tribunal de competência, à luz do artigo 729.º, n.º 3 do CPC, para verificar essa insuficiência e ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto de harmonia com o que acima se explanou.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida, e ordenando-se, em consequência, a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto nos termos e para os efeitos atrás referidos.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Segurança Social. Sucessão de leis no tempo. Interrupção.

Sumário:

I - As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do DL n.º 103/80 de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.ºda Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002,de 20 de Dezembro e consta actualmente do n.º 3 do artigo 60. da Lei n.º 4/0007, de 17 de Janeiro.

II — Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III — A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.os 2 do artigo 49 da Lei n.º 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV — Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

Processo n.º 835/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Óscar Filinto Pinto Olheiro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1-O Exmº Magistrado do Ministério Público não se conformando com a decisão proferida pela M.ma Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a oposição deduzida por Óscar Filinto Pinto Olheiro, com os sinais dos autos, à execução fiscal contra si revertida e originariamente instaurada contra a firma "CICCA-Comércio e Indústria de Componentes para Calçado, Lda" por dívidas à Segurança Social, no montante de € 3.693,77, relativas aos meses de Julho, Agosto e Setembro de 1995, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social do ano de 1995, para cobrança das quais foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 0418199601043617;

2. Tal processo foi instaurado a 12/12/96, sendo que desde 18/6/2001 a 1/7/2005 não foi realizada qualquer diligência por facto não imputável ao contribuinte;

3. O prazo prescricional das contribuições e respectivos juros de mora para Segurança Social que se encontram em discussão nos autos é de dez anos, nos termos do art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5 (ou n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8);

4. De acordo com o disposto no art.º 34.º, n.º 2 do CPT, norma que se encontrava então em vigor, o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

5. 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 — n.º 3 do dito preceito legal;

6. Por isso, o efeito da interrupção cessou um ano após a paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, ou seja, cessou a 18/6/2002, data a partir da qual o prazo de prescrição voltou a correr;

7. Logo, à data em que foi proferida a douta sentença recorrida, não se encontravam ainda prescritas as contribuições para a Segurança Social do ano de 1995, de acordo com o DL n.º 103/80, de 9/5, (ou n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8);

8. A M.ma Juiz a quo considerou prescritas as dividas exequendas, nos termos do disposto no art.º 63º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que fixou o prazo de prescrição em cinco anos, conjugado com o disposto no art.º 34.º do CPT;

9. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 5.º DL n.º 398/98, de 17/12, havendo sucessão de regimes de prescrição, aplica-se o disposto no art.º 297.º, n.º 1, do C. Civil, do qual resulta que o novo prazo de prescrição de cinco anos fixado na Lei n.º 17/2000, aplica-se aos prazos que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 5/2/2001. E do mesmo preceito resulta que, a lei antiga apenas se aplica se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar;

10. Ora, quando entrou em vigor a Lei 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova. Logo, no caso dos autos, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei;

11. Além disso, esse novo prazo de prescrição de cinco anos, porque se trata de uma lei especial relativa às contribuições para a Segurança Social, encontra-se sujeito ao novo regime de interrupção nele previsto, razão pela qual com a notificação do oponente a 4/7/2005, tal prazo interrompeu-se, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 63.º, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Tal prazo voltou a interromper-se com a citação do oponente a 18/4/2007;

12. Tal interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos dos arts 326.º, n.º 1 e 327º, n.º 1 do C. Civil;

13. Daí que, quando foi proferida a douta sentença recorrida, (bem como na presente data), não se encontravam prescritas as dívidas exequendas de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

14. Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo não aplicou, como devia, o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

2-Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3- O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fixou a seguinte matéria de facto:

1-Em 12.12.1996 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 041896/104361.7 respeitante a dívidas de contribuições à Segurança Social do ano 1995, cfr. execução apensa.

2 - Em 09.01.1997 foi emitido em nome da executada originária o mandado de citação, cfr. execução apensa.

3 - Em 13.01.1998,foi emitido um mandado de penhora em nome da devedora originária.

4 - Face à certidão de diligências efectuada em 30.01.1998 foi o ora oponente notificado em 04.07.2005, para exercer o direito de audição no âmbito da reversão efectuada cfr. execução apensa.

5 - Em 18.04.2007 foi o ora oponente citado para proceder ao pagamento da divida.

6 - A devedora originária requereu ao abrigo do Dec.Lei 124/96 de 10.08, o pagamento da dívida exequenda em prestações.

7 - O requerimento foi deferido, mas não foram pagas quaisquer prestações, cfr. oficio datado de 18.06.2001.

8 - Em 01.07.2005 foi proferido o despacho de reversão.

9 - A execução fiscal esteve sem qualquer movimentação processual pelo menos entre 18.06.2001 e 01.07.2005, cfr. execução apensa.

4- A decisão sob recurso julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrido com fundamento em prescrição das dívidas exequendas relativas a contribuições para a Segurança Social dos meses de Julho, Agosto e Setembro de 1995.

Vejamos então se essas contribuições se mostram efectivamente prescritas, como se considerou na sentença recorrida e contra o que se insurge o Ex.mo Magistrado do Ministério Público recorrente.

À data a que as referidas contribuições se reportam o prazo prescricional das correspondentes dívidas era de 10 anos, nos termos do artigo 13.º do DL n.º 103/80 de 9 de Maio e do artigo 53.º, n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, prazo esse que se contava, nos termos do artigo 34.º, n.º 2 do CPT, o mesmo acontecendo de acordo com o n.º 1 do artigo 48.º da LGT, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Ora, com a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto (artigo 63.º, n.º 3), esse prazo de prescrição das dívidas passou a ser de cinco anos, o que foi mantido pela Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro (artigo 49.º, n.º 1) e consta actualmente do artigo 60.º n.º 3 da Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro.

Sendo assim, em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais, importará começar por apurar qual o prazo que na situação em apreço se aplica.

Para tanto, cumpre convocar a regra estabelecida no artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que 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.

Na situação em apreço, o prazo de prescrição de dez anos que teve o seu início em **1/1/96** foi interrompido a **12/12/96** em resultado da instauração da execução fiscal n.º 041896/104361.7 (1. do probatório e artigo 34.º, n.º 3 do CPT), o que determinou que se tivesse inutilizado para efeitos prescricionais todo o tempo anteriormente decorrido e novo prazo tivesse começado a correr a partir desse facto interruptivo (artigo 326.º, n.º1 do CC-efeito instantâneo da interrupção da prescrição)-cfr, Jorge Lopes de Sousa, in "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária-Notas Práticas, a fls.51.

Como assim, à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (**5/2/01**), sem que para tanto, por falta de dados precisos, se atenda ao efeito suspensivo decorrente da adesão ao chamado Plano Mateus (artigo 5.º n.º 5 do DL n.º 124/96, de 10/08), à luz dos DLs n.º 103/80 e 24/84 faltavam, pelo menos, 5 anos, 11 meses e 7 dias para se completar o prazo prescricional de dez anos aí previsto.

Importa, pois, concluir que, no caso, será de atender ao prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entra em vigor da Lei n.º 17/2000 (5/0/01), nos termos do seu artigo 119.º, terminaria a **06/02/06** (ver acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, nos processos n.ºs 360/07 e 359/07, respectivamente), a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio dessa nova lei e de acordo com o regime aí estabelecido.

A propósito dos factos com eficácia interruptiva dispõe o n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de igual modo que os sequentes n.ºs 2 do artigo 49 da Lei 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei 32/2002, o seguinte:

"*A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida"*.

Neste regime especial de prescrição consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular- vide Jorge Lopes de Sousa, na obra já acima citada, a fls. 119.

No caso "sub judice", de acordo com a factualidade estabelecida no probatório, no processo de execução fiscal instaurado o ora recorrido foi notificado para exercer o seu direito de audição na sequência da reversão que havia sido ordenada, o que ocorreu a **04/07/05 (**4. do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar, como já se disse, a **06/02/06**.

A verificação desse facto reveste eficácia interruptiva por forma a eliminar para efeito de prescrição todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo de execução fiscal (artigo 327.º, n.º1 do CC-efeito duradouro da interrupção da prescrição), sendo de salientar que a paragem do processo de execução fiscal ocorrida, pelo menos, entre **18/06/01 e 01/07/05**, em nada releva para efeito do disposto no n.º 2 do artigo 49.º da LGT (na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006), uma vez que o facto interruptivo verificado é posterior àquelas datas (**04/07/05**).

Nesta conformidade, assiste razão ao recorrente quando defende que as dívidas das Contribuições à Segurança Social relativas aos meses de Julho, Agosto e Setembro de 1995 não se encontram prescritas, ao invés do decidido na sentença recorrida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo os autos baixar à instância para prosseguimento da ulterior tramitação da deduzida oposição à execução fiscal, nomeadamente notificação do representante da Fazenda Pública para contestar (artigo 210.º do CPPT).

Sem custas.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Segue acórdão de rectificação:

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Processo n.º 835/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Óscar Filinto Pinto Olhero.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Analisando o acórdão de fls. 51 e seguintes ressalta um manifesto erro material, fruto de erro de impressão informática, do qual resultou a omissão das duas primeiras linhas de fls. 5 desse acórdão.

Importa, pois proceder à rectificação desse erro material (artigo 716.º do CPC), acrescentando os dizeres que foram omitidos, sendo certo que o segmento do texto do acórdão que a seguir se transcreve é o que corresponde ao que foi discutido e votado na sessão de julgamento:

Fls. 5- Julho, Agosto e Setembro de 1995 não se encontram prescritas, ao invés do decidido na sentença recorrida.

Mais se rectifica a fls.1 a identificação do oponente de Óscar Filinto Pinto Olheiro para Óscar Filinto Pinto Olhero.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. – *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. IMI. Privilégio creditório imobiliário.

Sumário:

O imposto municipal sobre imóveis, IMI, inscrito para cobrança em momento posterior ao «ano corrente na data da penhora ou acto equivalente», não goza do privilégio creditório imobiliário, previsto nas disposições combinadas dos artigos 122.º do Código do IMI e 744.º, n.º 1, do Código Civil – por força do que se determina o n.º 1 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro [também aplicável à contribuição autárquica e à contribuição predial].

Processo n.º 863/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Centro Regional da Segurança Social de Santarém e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria proferida nos presentes autos de verificação e graduação de créditos.

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1.O CCP aprovado pelo DL n.º 45104, de 1 de Junho de 1963, nomeadamente, o § 2º do seu artigo 230º, foi, na sequência do art. 35º-2 da Lei de autorização legislativa n.º 106/88, de 17/9, revogado pelo artigo 3º, n.º 1 dos DL s n.º s 442-A/88 e 442-B/88 (que aprovaram os Códigos do IRS e IRC, respectivamente) e pelo DL n.º 442-C/88, (que aprovou o CCA), todos de 30 de Novembro de 1988, tendo este último ressalvado nos seus artigos 3º, 5º e 8º determinadas situações previstas no CCP, que não a dos autos.

2. Por sua vez, o DL n.º 287/2003, de 12/11 (que aprovou o CIMI), que, por força do disposto no seu art. 32º entrou em vigor em 1/12/2003 (com excepção de algumas das suas normas relativas à avaliação e peritagem), revogou no seu art. 31º- 1 o CCA e o CCP, na parte ainda vigente, "considerando-se a contribuição autárquica substituída pelo imposto municipal sobre imóveis (IMI) para todos os efeitos legais".

3. De acordo com o art. 122º do CIMI, que veio substituir e reproduzir o 24º, n.º 1 do CCA, o IMI «goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial": não remetendo nenhum desses normativos, implícita ou explicitamente, para o disposto no § 2º do artigo 230º do revogado C.C.P..

4. O art. 744.º do Cód. Civil é a única norma legal a conceber um tal benefício não consentindo a sua letra e espírito uma interpretação no sentido de se poder conferir privilégio a créditos de CA/IMI liquidada após a penhora e até à venda ou adjudicação.

5.Resulta daí que, carece de qualquer relevância para esse efeito o art. 114º do CIMI, que reproduziu o art. 19º do CCA, e o qual era visto como um contributo a favor da vigência do art. 230º § 2.

6. Quanto ao crédito relativo à CA, exequenda e reclamada, não está em causa o entendimento pacífico dos tribunais superiores indicados na sentença recorrida, que culminou com o citado Ac. do Pleno do STA de 11/7/2006 (Pº 060/03), no sentido de que o legislador do CCA disse menos do que

queria, na medida que os créditos por CA, posteriores à data da penhora e liquidados antes da venda ou da adjudicação beneficiavam do privilégio imobiliário previsto no art. 744º-1 do Cód. Civil.

7. Só que, com a vigência do art. 122º do CIMI, renasce a dúvida outrora gerada com a entrada em vigor do CCA, concretamente do seu artº 24º, n.º 1, se encontrava ou não revogado o artº 230º, § 2º do CCP, (na redacção do Decreto-Lei n.º 764/75 de 31/12), sendo certo que e como é sabido, a CA extinguiu e substituiu a CP e o IMI extinguiu e substituiu a CA.

8. Isso porque, temos que a argumentação a favor vigência do art. 230º § 2 do CCP deixou de subsistir com a entrada em vigor do CIMI, não só porque o art. 31º do DL 287/2003, de 12/11 é expresso e inequívoco a não querer deixar em vigor qualquer resquício do CCP, mas porque a revogação do art. 24º do CCA arrastou necessariamente a revogação da disciplina ou regime jurídico que lhe estava imanente ou associado, ou seja, se o art. 230º § do CCP sobrevivia à sombra do art. 24º do CCA, com a eliminação deste da ordem jurídica o mesmo sucedeu com aquele outro dispositivo legal.

9. Sendo certo que, a entender-se como revogado o citado art. 230º § 2 pelo CCA, a revogação deste pelo CIMI não implica uma repristinação daquele preceito, sob pena de violação do art. 7º-4 do Cód. Civil.

10. Pelo que, a ser assim, uma vez que, nos autos, as penhoras dos imóveis foram efectuadas em 10 e 11/11/2005 e o IMI reclamado pelo RFP foi inscrito para cobrança em 10/3/2006, ou seja, posteriormente ao ano da penhora, não deveria o respectivo crédito ser admitido nem graduado.

11. E, o mesmo será de dizer quanto aos créditos exequendos de IMI (dos anos de 2003 e 2004) e de CA (do ano de 2002), na parte em que foi atribuído privilégio, após o ano de 2005 até à venda ou adjudicação do prédio respeitante à dívida inerente àquela contribuição.

12. Com efeito, tem vindo a ser defendido que as normas que estabeleçam privilégios ou eliminem algum já existente, são de aplicação imediata, resultante do disposto no art. 12º n.º 2 do CC, uma vez que se trata de norma que dispõe sobre o conteúdo de uma relação jurídica, abstraindo do facto que lhe deu origem.

13. Donde, com a entrada em vigor do DL n.º 287/2003, de 12/11 será de aplicar, igualmente, o seu art. 122º aos sobreditos créditos exequendos.

14. A douta sentença ao admitir e graduar os créditos reclamados atrás referidos, de IMI (de 2005 e inscrito para cobrança em 2006) e exequendos de CA (de 2002) e IMI (de 2003 e 2004), estes, para além da data da penhora, violou os artigos 122º -1 do CIMI e 744.º n.º 1 do Código Civil, pelo que deve ser anulada e substituída por outra que não admita tais créditos.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, as questões que aqui se colocam são as de saber se, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, é, ou não é, de reconhecer e graduar o crédito reclamado de IMI do ano de 2005, e os créditos exequendos de contribuição autárquica (CA) de 2002 e de IMI dos anos de 2003 e de 2004.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A. A Fazenda Pública instaurou a execução fiscal com o n.º 19452002/01017659, em que é executado TEJOSOL - Construção Civil Lda., para cobrança coerciva da quantia de € 596,29, proveniente de dívidas de Contribuição Autárquica dos anos de 1999, tudo conf. cópia autenticada do processo executivo junto aos autos (fls. 2).

B. A estes autos foram apensos os processos executivos referidos no quadro em anexo referente a dívidas de impostos nele indicadas:

Nº. de Processo	Imposto	Ano	Valor em Euros
1945200301007149	C. Autárquica	2002	574,80
1945200301501453	C. Autárquica	2002	574,80
1945200501008749	IMI	2003	893,13
1945200501011626	IMI	2004	446,57
1945200501025392	IMI	2004	446,56

Ficando a dívida a valer por € 3.532,15, tudo conforme cópias dos respectivos processos em anexo à cópia do processo executivo referido em A., junto aos autos.

C. O imposto identificado no quadro que antecede foi inscrito para cobrança nos anos de 2003, 2004 e 2005, conf. consta das cópias das respectivas certidões de dívida.

D. E diz respeito aos prédios inscritos na respectiva matriz predial urbana sob os artigos números: 2321; 2412; 2413; 6267-K; 6267-M; 6267-N; 6268-H; 6268-1; 6268-J; 6268-K; 6268-L; 6268-M; 6268-N; 6467-F; 6467-M; 6467-O e 6467-P - cfr. fls. 64 a 71 dos autos.

E. Conforme autos de penhora, elaborados no âmbito do processo executivo referido em A. do probatório aos 10 e 11/11/2005, foram penhorados os seguintes prédios urbanos:

1. Fracção autónoma designada pela letra "F" que corresponde ao 2.ª andar esquerdo do prédio sito em Rua Manuel Minderico, n.º 2 em Almeirim, inscrito na matriz urbana da freguesia de Almeirim sob o art. n.º 6467 e descrito na conservatória do registo predial de Almeirim sob o n.º 03226-F/Almeirim;

2. Fracção autónoma designada pela letra "I" que corresponde a garagem n.º 1, com entrada pelo Largo da Igreja n.º 10 do prédio sito em Rua Manuel Minderico, Lote 1 n.º 6 em Almeirim, inscrito na matriz urbana da freguesia de Almeirim sob o art. n.º 6268 e descrito na conservatória do registo predial de Almeirim sob o n.º 03224 - I/Almeirim;

3. Fracção autónoma designada pela letra "P" que corresponde ao rés do chão, com entrada pelo Largo da Igreja, actualmente denominado Largo Padre Oliveiros de Jesus Reis n.º 10, destinado a garagem com o n.º 13 do prédio sito em Rua Manuel Minderico, n.º 2 em Almeirim, inscrito na matriz urbana da freguesia de Almeirim sob o art. n.º 6467 e descrito na conservatória do registo predial de Almeirim sob o n.º 03226-F/Almeirim;

F. A penhora descrita em E. 1., foi registada na Conservatória do Registo Predial de Almeirim na descrição n.º 03226/160492-F /Almeirim em:

1.Ap 26/101100 (F-2) a favor de Convenção das Assembleias de Deus em Portugal pela quantia exequenda de Esc.: 8.403.287 (agora € 41.915,42) e em

2. Ap 12/051115 (F-3) a favor da Fazenda Nacional pela quantia exequenda de € 3.532,15. Cfr. cópia do processo executivo junto aos autos.

G. A penhora descrita em E. 2., foi registada na Conservatória do Registo Predial de Almeirim na descrição n.º 03224/160492-I / Almeirim em

1. Ap 26/101100 (F-2) a favor de Convenção das Assembleias de Deus em Portugal pela quantia exequenda de Esc.: 8.403.287 (agora € 41.915,42) e em

2. Ap 14/051115 (F-4) a favor da Fazenda Nacional pela quantia exequenda de € 3.532,15 Cfr. cópia do processo executivo junto aos autos.

H. A penhora descrita em E. 3., foi registada na Conservatória do Registo Predial de Almeirim na descrição n.º 03226/1 60492 -P / Almeirim em

1. Ap 26/101100 (E-2) a favor de Convenção das Assembleias de Deus em Portugal pela quantia exequenda de Esc.: 8.403.287 (agora € 41.915,42) e em

2. Ap 13/051115 (F-4) a favor da Fazenda Nacional pela quantia exequenda de € 3.532,15. Cfr. cópia do processo executivo junto aos autos..

I. Dos prédios descritos nos autos de penhora referidos em E., foi vendido por meio de "proposta em carta fechada" o bem referido em n.º 2 em 19/04/2006, conforme consta do auto de venda judicial lavrado no respectivo processo executivo.

Não se provou que tenha sido concretizado a venda dos bens penhorados em E. 1 e 3 do probatório.

Assim caso aquela não tenha ainda decorrido a presente graduação terá efeito suspensivo quanto ao seu objecto, sem prejuízo da do andamento da execução fiscal até à venda dos bens (Conforme decorre do art. 245.º do CPPT).

2.2 Sob a epígrafe "Garantias especiais", o artigo 24.º do Código da Contribuição Autárquica, no seu n.º 1, diz que «A contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial».

O artigo 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, sob a mesma epígrafe "Garantias especiais", estabelece, no seu n.º 1, que «O imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial».

De sua banda, o artigo 744.º do Código Civil, intitulado "(Contribuição predial e impostos de transmissão)", preceitua, no seu n.º 1, que «Os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição».

Sobre a problemática respeitante à questão de saber se os créditos de contribuição autárquica (CA) devem, ou não, ser considerados no processo de verificação e graduação de créditos após a penhora e até à venda ou adjudicação dos bens, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 10-03-2004, proferido no recurso n.º 117/07 (o qual, no regime anterior ao Código do IMI, veio a ser seguido nemine discrepante), expendeu-se fundamentalmente do modo que segue.

É incontroverso que aos créditos de contribuição autárquica se aplica o disposto no C.Civil para a contribuição predial quanto a garantias por força do artº 24º 1 do C.C.Autárquica.

Em termos semelhantes estabelece o artº 122º 1 do recente Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que "o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial".

E a situação é em tudo semelhante à apreciada no citado acórdão deste STA de 25-6-1998, Rec. 22.143, em que se discutia a existência ou não de tal privilégio a favor das dívidas de contribuição predial referentes ao período de tempo decorrido entre a penhora e a venda judicial.

Com efeito estabelece o artigo 74º n.º 1 do Código Civil que "os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição".

Acrescentava o artigo 230º do Código da Contribuição Predial, que:

"Nas transmissões dos bens a que se refere o artigo anterior e que venham a realizar-se por venda judicial ou administrativa, o juiz da execução fará notificar oportunamente o chefe da respectiva repartição de finanças para que proceda, com vista à graduação de créditos, à liquidação da contribuição predial devida pelo executado e lhe remeta certidão do seu quantitativo, no prazo de dez dias, o qual poderá ser prorrogado por motivos atendíveis."

Acrescentava o § 2º que "Na verificação e graduação dos créditos atender-se-á não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que deva ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio" (redacção do DL. 764/75 de 31 de Dezembro).

E perante este conjunto de preceitos normativos entendeu este STA no mencionado acórdão que a reclamação de créditos de contribuição predial por parte do Estado se deve reportar aos inscritos para cobrança na data da penhora e nos dois anos anteriores mas que na graduação se deverá atender não só a estes mas também aos que vierem a ser liquidados após a penhora e até à venda ou adjudicação pois que as normas dos dois diplomas legais aplicáveis não são contraditórias entre si mas antes se completam uma vez que a reclamação de créditos apenas se pode reportar a créditos já liquidados e inscritos para cobrança mas, continuando a contribuição predial a não ser paga, o legislador veio a permitir, no diploma específico desse imposto, que a contribuição liquidada após a penhora e até à venda ou adjudicação seja considerada na verificação e graduação dos créditos.

Por isso os ditos créditos posteriores à penhora e ocorridos até à venda gozarão igualmente do privilégio imobiliário referido.

Nem se entenderia qual o motivo porque atribuindo a lei tal privilégio à contribuição anterior à penhora o excluiria relativamente à contribuição decorrente entre a dita penhora e a venda.

De qualquer forma a remissão do privilégio da contribuição autárquica para a contribuição predial não poderá deixar de abranger o mencionado artº 230º do C.C.Predial, na parte em que se refere ao indicado privilégio, que nesta parte sempre se deverá entender como em vigor.

No entanto, Pires de Lima e Antunes Varela, no Código Civil Anotado, I vol., em anotação ao artigo 744.º, haviam considerado do seguinte modo.

Pelo que respeita à contribuição predial devida ao Estado e às autarquias locais, apenas se admitiu o privilégio em relação aos créditos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente (por ex., apreensão dos bens na falência ou insolvência civil), e nos dois anos anteriores. Esta limitação funda-se no interesse de terceiros que adquiram posteriormente o prédio onerado, ou constituam sobre ele quaisquer direitos reais, com desconhecimento da dívida privilegiada. Os direitos da Fazenda Nacional não foram, porém, descurados. O Código Civil atribuiu ao Estado uma hipoteca legal na alínea a) do artigo 705.º. Portanto, em relação à contribuição predial correspondente aos anos anteriores, pode registar-se uma hipoteca, sem grave lesão para terceiros, que podem, através do registo, conhecer os encargos do prédio. A doutrina tende a considerar a contribuição predial como uma espécie de ónus real (figura em certo aspecto distinta da obrigação ob ou propter rem), no campo do direito fiscal e a ter como justificada a posição privilegiada que as diversas legislações conferem ao Fisco na sua cobrança [fim de citação].

Porém, o que é certo é que o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que aprovou o Código do IMI, pelo n.º 1 do seu artigo 31.º, veio decretar, sem sombra de dúvida, que «A partir da data da entrada em vigor do CIMI [em 1-12-2003 (art.º 32.º do mesmo Decreto-Lei)], são revogados os Códigos da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, e da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963, na parte ainda vigente, considerando-se a contribuição autárquica substituída pelo imposto municipal sobre imóveis (IMI) para todos os efeitos legais».

Como assim, julgamos que, a partir de 1-12-2003, e por força das disposições combinadas dos artigos 24.º do Código da Contribuição Autárquica, 122.º do Código do IMI, e 744.º do Código Civil, os créditos provenientes de contribuição autárquica e de imposto municipal sobre imóveis (IMI) gozam de privilégio creditório imobiliário sobre os respectivos bens, desde que inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores.

O que quer dizer que não gozam de privilégio creditório imobiliário os créditos de contribuição autárquica e de IMI, inscritos para cobrança em momento posterior ao «ano corrente na data da penhora ou acto equivalente».

Quanto ao pagamento do IMI (imposto municipal sobre imóveis), diz o artigo 119.º do Código do IMI, sob a epígrafe "Documento de cobrança", no seu n.º 1, que «Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios». A respeito do "Prazo de pagamento", o artigo 120.º do Código do IMI estabelece que «O imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuado de uma só vez, durante o mês de Abril» [n.º 1]; «Sempre que a liquidação deva ter lugar fora do prazo referido no n.º 2 do artigo 113.º o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento, o qual deve ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação» [n.º 2]. E, nos termos do 121.º do mesmo Código do IMI, «São devidos juros de mora nos termos do artigo 44.º da Lei Geral Tributária, quando o sujeito passivo não pague o imposto dentro do prazo legalmente estabelecido no documento de cobrança, quer a liquidação tenha ocorrido no prazo normal, quer fora do prazo normal, ou ainda na sequência de liquidação adicional». E o IMI (imposto municipal sobre imóveis) estará inscrito para cobrança, quando, nos termos da lei, «Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo (…) o competente documento de cobrança (…)». Do mesmo modo que estarão inscritos para cobrança os créditos de imposto postos à cobrança – voluntária – quer os que constam das notas de cobrança enviadas ao contribuinte quer os incluídos nos conhecimentos debitados ao tesoureiro no momento da abertura do cofre (para nos exprimirmos conforme aos termos do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-05-1993, proferido no recurso n.º 16053).

2.3 No caso sub judicio, a sentença recorrida reconheceu e graduou os créditos reclamados e os exequendos pelo seguinte modo.

1. Os créditos reclamados pela Fazenda Pública e exequendo relativamente às dívidas da CA e IMI dos anos de 2005, 2004 e 2003 relativamente aos prédios que foram objecto de penhora (6467 F e P e 6268 I, ponto E do probatório).

2. Os créditos reclamados pelo Centro Regional de Segurança Social e respectivos exequendos e respectivos juros de mora.

3. Os créditos reclamados pela Convenção das Assembleias de Deus em Portugal por força das penhoras anteriormente registadas.

4. E os restantes créditos exequendos por força da penhora registada depois.

O Ministério Público recorrente, porém, conclui no presente recurso [conclusão 14.] que «A douta sentença ao admitir e graduar os créditos reclamados atrás referidos, de IMI (de 2005 e inscrito para cobrança em 2006) e exequendos de CA (de 2002) e IMI (de 2003 e 2004), estes, para além da data da penhora, violou os artigos 122.º-1 do CIMI e 744.º n.º 1 do Código Civil (…)».

Quer dizer: o Ministério Público recorrente põe em causa no presente recurso o imposto municipal de imóveis (IMI) de 2005, reclamado pela Fazenda Pública, por motivo de o mesmo ter sido «inscrito para cobrança em 2006»; e também põe em causa, «para além da data da penhora», os créditos exequendos de contribuição autárquica (CA) de 2002, e de imposto municipal de imóveis (IMI) de 2003 e de 2004.

Quanto a este último ponto – graduação pela sentença recorrida dos créditos exequendos de contribuição autárquica (CA) de 2002, e de imposto municipal de imóveis (IMI) de 2003 e de 2004, «para além da data da penhora» –, o Ministério Público recorrente não aponta os fundamentos de direito, que não lobrigamos, para que a sentença recorrida, tal como vem pedido, seja «anulada e substituída por outra que não admita tais créditos».

A penhora foi efectuada no ano de 2005 – conforme o que se assenta na alínea E) do probatório.

Assim, tais créditos exequendos (de 2002, 2003 e 2004), na verdade, não podem ser tidos e ditos de créditos «para além da penhora», pois que, na realidade, do ponto de vista temporâneo, são verdadeiramente créditos "para aquém da penhora".

E, por isso, como créditos exequendos (e não reclamados) que são, devem ser graduados e pagos pelo produto da venda executiva, no lugar que lhes competir em confronto com os créditos reclamados no presente processo apenso de verificação e graduação de créditos.

Quanto ao crédito reclamado pela Fazenda Pública e relativo a imposto municipal de imóveis (IMI) do ano de 2005, «inscrito para cobrança em 2006», já o Ministério Público recorrente tem razão.

A sentença recorrida parte do entendimento expresso de que «o crédito reclamado relativamente à Contribuição autárquica e IMI se encontra, todo ele, em situação de gozar do privilégio creditório imobiliário, logo, especial relativamente ao bem penhorado».

Mas, em relação ao crédito reclamado de IMI de 2005, agora em questão, esse crédito, como se viu, não goza de privilégio creditório imobiliário, pois que não se trata de crédito de IMI inscrito para cobrança no «ano corrente na data da penhora ou acto equivalente», nem «nos dois anos anteriores», como exige a lei.

Pelo que não pode tal crédito de IMI ser atendido e graduado nos presentes autos de verificação e de graduação de créditos.

Estamos, deste modo, a dizer – e em resposta ao thema decidendum – que, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, não é de reconhecer e graduar o crédito reclamado de IMI do ano de 2005; mas, como foi feito na sentença recorrida, já são de reconhecer e de graduar os créditos exequendos de contribuição autárquica (CA) de 2002 e de IMI dos anos de 2003 e de 2004.

E, então, havemos de convir, a finalizar e em súmula, que o imposto municipal sobre imóveis, IMI, inscrito para cobrança em momento posterior ao «ano corrente na data da penhora ou acto equivalente», não goza do privilégio creditório imobiliário, previsto nas disposições combinadas dos artigos 122.º do Código do IMI e 744.º, n.º 1, do Código Civil – por força do que se determina o n.º 1 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro [também aplicável à contribuição autárquica e à contribuição predial].

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso relativamente ao crédito reclamado de IMI do ano de 2005, o qual, assim, se exclui da graduação, nesta parte se revogando a sentença recorrida que no demais se mantém.

Custas pela Fazenda Pública, na 1.ª instância, e na proporção do seu decaimento.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Juros compensatórios. Fundamentação da liquidação.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 35.º n.º 9, da LGT a liquidação de juros compensatórios deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.

II — Para além disso, a liquidação dos juros compensatórios deve conter a indicação das normas legais em que se baseia (fundamentação de direito), 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 (artigo 77.º, n.º 1, da LGT).

III — Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.

Processo n.º 871/08-30.
Recorrente: Universal Music Portugal, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – UNIVERSAL MUSIC PORTUGAL, S.A., deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa impugnação judicial contra o indeferimento tácito de um recurso hierárquico que interpusera de uma decisão de indeferimento parcial de uma reclamação graciosa, que apresentou relativamente a liquidações de IRC e juros compensatórios relativas aos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999.

O Tribunal Tributário de Lisboa, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação parcialmente procedente, quanto à parte da liquidação que excede a taxa de 10% prevista na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América e parte correspondente de juros compensatórios, julgando-a improcedente quanto à questão da falta de fundamentação dos juros compensatórios.

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

A) O objecto do presente recurso consiste na apreciação da legalidade das liquidações de juros compensatórios relativas a IRC dos exercícios de 1996 a 1999 face ao dever de fundamentação consagrado no número 9 do artigo 35.º da LGT;

B) Na sentença recorrida, o Tribunal a quo entendeu que os requisitos de fundamentação poderiam ser supridos por via de remissão para o relatório de inspecção, sendo que os cálculos dos juros devidos decorrem imediatamente da lei;

C) A sentença recorrida faz uma errónea interpretação do n.º 9 do artigo 35º da LGT, uma vez que a fundamentação tem que ser expressa, factual, suficiente e contemporânea do acto tributário, não sendo admissível a fundamentação por remissão ou a posteriori, mormente em sede judicial;

D) Ao omitir a taxa aplicável, o período de contagem, os cálculos subjacentes ao apuramento dos juros compensatórios, bem como a base legal, a Administração Tributária violou de forma expressa o disposto no n.º 9 do artigo 35º da LGT, sendo assim os actos tributários anuláveis nos termos gerais;

E) A interpretação defendida pelo Tribunal a quo não tem suporte legal e não tem correspondência na letra ou espírito da norma, pelo que consubstancia uma verdadeira interpretação contra legem e sem apoio na Jurisprudência dos nossos Tribunais superiores;

F) O recurso ao artigo 37º do CPPT constitui uma mera faculdade do sujeito passivo, pelo que a sua não utilização não permite a sanação do vício de falta de fundamentação, sob pena de manifesta inconstitucionalidade e conforme propugnado por este Venerando Tribunal no recurso n.º 25611;

G) Uma interpretação consistente do regime previsto no artigo 37º do CPPT só permite uma tal posição sempre que esteja em causa um vício da notificação (sanável por natureza a posteriori) e não um vício do próprio acto, como sucede com a falta ou insuficiência de fundamentação dos actos tributários;

H) Devem assim as liquidações de juros compensatórios ser anuladas por expressa violação do disposto no número 9 do artigo 35.º da LGT, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos de restituição do montante indevidamente pago pela ora Recorrente, o qual ascende a EUR 95.256,02, correspondente à diferença entre o valor já anulado em primeira instância e o valor total das liquidações de juros compensatórios (EUR 134.484,38 - EUR 39.228,36), acrescidos de juros indemnizatórios, a computar entre a data do pagamento indevido e a efectiva emissão da nota de crédito.

Nestes termos, e nos melhores de Direito que os mui Ilustres Juízes CONSELHEIROS deste Venerando Tribunal assim o julgarem no seu MUI douto juízo, deve o recurso interposto pela ora Recorrente ser julgado totalmente procedente, por provado, revogando-se a Douta Sentença na parte ora recorrida, bem como os actos tributários sindicados, melhor identificados nos presentes autos, referentes a juros compensatórios sobre as liquidações de IRC dos exercícios de 1996 a 1999, tudo com as demais consequências legais

Assim fazendo, VOSSAS EXCELÊNCIAS, a costumada Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Como se vê do estabelecido no ponto 9 do probatório, os actos tributários dos juros compensatórios contêm a indicação da quantia sobre que incidem, do período de tempo considerado para a liquidação e da taxa aplicada, elementos que são bastantes para fundamentação, como se sustenta na melhor jurisprudência deste STA (v.g. Acórdão de 6-6-07, tirado no recurso n.º 155/07, desta Secção).

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto, na parte que pode relevar para apreciação da questão da liquidação de juros compensatórios, que é objecto do presente recurso jurisdicional:

1) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção para controlo da retenção e entrega de IR devido pela aquisição de direitos (Royalties) fora do território nacional, incidente sob os exercícios de 1996, 1997 e 1998, por parte dos Serviços de Inspecção Tributária da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, que originou as liquidações relativas a retenção na fonte n.º 6420001278, relativa ao ano de 1996, com o valor total de esc: 13.893.168$00, sendo esc: 8.859.766$00 de imposto e esc: 5.033.402$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001279, relativa ao ano de 1997, com o valor total de esc: 46.979.030$00, sendo esc: 33.045.546$00 de imposto e esc: 13.933.484$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001280, relativa ao ano de 1997, com o valor total de esc: 391.669$00, sendo esc: 277.073$00 de imposto e esc: 114.596$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001281, relativa ao ano de 1998, com o valor total de esc: 55.151.822$00, sendo esc: 42.951.844$00 de imposto e esc: 12.199.978$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001282, relativa ao ano de 1998, com o valor total de esc: 2.300.615$00, sendo esc: 1.839.601$00 de imposto e esc: 461.014$00

de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001283, relativa ao ano de 1999, com o valor total de esc: 11.647.107$00, sendo esc: 10.145.267$00 de imposto e esc: 1.501.840$00 de juros compensatórios, todas de 2001/06/06. - Doc. fls. 70, 71, 72, 73, 74 e 75 dos autos e 120 e ss do Processo de Reclamação Graciosa apenso.

2) Com referência ao ano de 1996, a que corresponde a liquidação n.º 6420001278, o montante de imposto em falta apurado pela inspecção tributária no quantitativo de 8.859.766$00, respeita a:

Períodos de imposto	*Imposto liquidado*
Junho / 96	*155.951$00*
Setembro / 96	
Dezembro / 96	*4.602.758$00*
Total	*8.859.766$00*

Sendo que:

- 155.951$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;

- 4.101.057$00, respeitam às parcelas seguintes:

- l.942.348$00, diferença de retenção entre a taxa utilizada (10 %) e a taxa interna (15 %), sobre o montante de 38.846.964$00 (21.554.269$00 e 17.292.695$00, respeitantes ao 1º e 2º trimestres de 1996, respectivamente), facturado pela Universal Music Group (US) - folhas 40 e 41 dos autos;

- 2.123.022$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 14.153.481$00, valor este resultante da diferença entre o valor considerado acima (38.846.964$00) e o montante de 53.000.445$00 que se encontrava contabilizado com referência aos mesmos períodos (27.329.903$00 e 25.670.542$00, respeitantes ao 1º e 2º trimestres de 1996, respectivamente), facturado pela Universal Music Group (US) - folhas 39 a 42 dos autos;

- 35.687$00, respeitante a falta de retenção - folhas 45 dos autos; - 4.602.758$00, respeitam às parcelas seguintes:

- 4.511.960$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 30.079.732$00, respeitante ao 3º trimestre de 1996, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 44 dos autos;

- 90.798$00, respeitante a falta de retenção - folhas 45 dos autos.

3) Com referência ao ano de 1997, que originou a liquidação n.º 6420001279, o montante de imposto em falta apurado pela Inspecção Tributária no quantitativo de 33.045.546$00, respeita a:

Períodos de imposto	*Imposto liquidado*
Janeiro / 97	*19.995$00*
Fevereiro / 97	*235.158$00*
Março / 97	*6.799.146$00*
Junho / 97	*11.244.025$00*
Julho / 97	*36.296$00*
Agosto / 97	*89.027$00*
Setembro / 97	*5.335.718$00*
Outubro / 97	*219.795$00*
Novembro / 97	*56.867$00*
Dezembro / 97	*9.009.519$00*
Total	*33.045.546$00*

Sendo que:

- 19.995$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;

- 235.158$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;

- 6.799.146$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 45.327.640$00, respeitante ao 4º trimestre de 1996, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US)

- folhas 44 dos autos;

- 11.244.025$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 74.960.164$00, respeitante ao 1º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US)

- folhas 44 dos autos;
- 36.296$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 89.027$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 5.335.718$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 35.571.456$00, respeitante ao 2º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US)
- folhas 44 dos autos;
- 219.795$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 56.867$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 9.009.519$00, respeitam às parcelas seguintes:
- 8.834.535$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 58.896.905$00, respeitante ao 3º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 47 dos autos;
- 174.989$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 114 dos autos;

4) Com referência ao ano de 1998, que originou a liquidação n.º 6420001281, o montante de imposto em falta apurado pela Inspecção Tributária no quantitativo de 42.951.844$00, respeita a:

Períodos de imposto	*Imposto liquidado*
Janeiro / 98	*126.551$00*
Fevereiro / 98	*112.524$00*
Março / 98	*18.633.931$00*
Abril / 98	*313.219$00*
Maio / 98	*349.319$00*
Junho / 98	*6.083.655$00*
Agosto / 98	*8.219$00*
Setembro / 98	*8.314.070$00*
Outubro / 98	*12.896$00*
Novembro / 98	*35.271$00*
Dezembro / 98	*8.962 189$00*
Total	*42.951.844$00*

Sendo que:

- 126.551$00, respeitam a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 112.524$00, respeitam a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 18.633.931$00, respeitam às parcelas seguintes:
- 18.358.920$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 122.392.801$00, respeitante ao 4º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 47 dos autos;
- 275.011$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 313.219$00, respeitam a falta de retenção - folhas 115 dos autos;
- 349.319$00, respeitam a falta de retenção - folhas 115 dos autos;
- 6.083.655$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 40.557.700$00, respeitante ao 1º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US)
- folhas 47 dos autos;
- 8.219$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 8.314.070$00, respeitam às parcelas seguintes:
- 8.244.114$00, respeitantes a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 54.960.751$00, respeitante ao 2º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 47 dos autos;
- 69.956$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 12.896$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 35.271$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 8.962.189$00, respeitam às parcelas seguintes:
- 8.930.211$00, respeitantes a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 59.534.739$00, respeitante ao 3º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 50 dos autos;
- 31.978$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 116 dos autos;

5) Com referência ao ano de 1999, que originou a liquidação n.º 6420001283, o montante de imposto em falta apurado pela Inspecção Tributária no quantitativo de 10.145.267$00, respeita a:

Períodos de imposto	*Imposto liquidado*
Janeiro / 99	*23.471 $00*
Março / 99	*9.425.822$00*
Junho / 99	*695.974$00*
Total	*10.145.267$00*

Sendo que:

- 23.471$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;

- 9.425.822$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 62.838.810$00, respeitante ao 4º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 50 dos autos;

- 695.974$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 4.639.828$00, respeitante ao 1º trimestre de 1999, em resultado dos contratos estabelecidos com a Universal Music Group (US) - folhas 50 dos autos;

9- Juros compensatórios

9.1- Remanescentes da reclamação

Em resultado da decisão proferida sobre a reclamação apresentada nos termos do disposto no artigo 68º do C.P.P.T., foram como a seguir se indica, fixados os valores de juros compensatórios a exigir. - vide folhas 676 a 684 dos autos de Reclamação Graciosa.

9.1.1- Respeitantes à liquidação n.º 6420001278:

Período	*Juros compensatórios devidos*			*Obs*
	De imposto não anulado	*De imposto anulado*	*Total de juros devidos*	
Junho/96	*64.822$00*	*–*	*64.822$00*	
Setembro/96	*777.180$00*	*910.417$00*	*1.687.597$00*	
Dezembro/96	*194.540$00*	*1.447.075$00*	*1.641.615$00*	
Totais	*1.036.542$00*	*2.357.492$00*	*3.394.034$00*	

e em que: Para o período de Setembro de 1996:

- 777.180$00 correspondem ao retardamento da entrega da importância de 1.869.79$00, pelo período de 1.145 dias (de 22/11/1997 a 09/01/2001), à taxa anual de juro de 13,25 %, conforme descrição feita em Obs. - 1) ao ponto 8.1 (diferencial de 5 % para a taxa interna, ajustado ao valor do imposto exigido);

- 910.417$00 correspondem ao retardamento da entrega da importância de 2.231.266$00 (829.715$00 + 1.401.550$00, conforme relacionado nos pontos 7.1.1 e 8.1), pelo período de 1.124 dias (de 21/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de juro de 13,25 %, respeitando ao diferencial de 5 % para a taxa interna (5/15 ou 1/3) o valor de 303.472$00, - Para o período de Dezembro de 1996:

- Uma parte da parcela de 1.447.075$00, no montante de 733.856$00 (vide folha 689 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 1.985.894$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 12,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.050.037$00 + 281.686$00 = 1.331.723$00, conforme referido no ponto 8.1) o quantitativo de: 733.856$ x (1.331.723$ / 1.985.894$) = 492.117$00.

9.1.2 - Respeitantes à liquidação n.º 6420001279:

Período	*Juros compensatórios devidos*			*Obs*
	De imposto não anulado	*De imposto anulado*	*Total de juros devidos*	
Janeiro/97	*7.528$00*	*—*	*7.528$00*	
Fevereiro/97	*88.521$00*	*—*	*88.521$00*	
Março/97	*510.742$00*	*1.933.466$00*	*2.444.208$0 0*	*1)*
Junho/97	*70.485$00*	*3.580.460$00*	*3.650.945$0 0*	*1)*
Julho/97	*12.526$00*	*—*	*12.526$00*	
Agosto/97	*30.720$00*	*—*	*30.720$00*	

Período	Juros compensatórios devidos			Obs
	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos	
Setembro/9	—	1.807.419$00	1.807.419$00	1)
Outubro/97	75.910$00	—	75.910$00	
Novembro/97	19.126$00	—	19.126$00	
Dezembro/97	1.155.945$00	1.757.048$00	2.912.993$00	
Totais	1.971.503$00	9.078.393$00	11.049.896$00	/;

Obs. Constata-se, na comparação com o quadro da folha 684 do 1) - Processo de Reclamação Graciosa, a diferença de l$00 em cada uma das parcelas e de 3$00 (= 3 x l$00) no total, sendo que as primeiras têm origem na forma de recolha dos dados: - na análise presente, por utilização da soma das parcelas determinadas conforme referido a folhas 676 e 680 do Processo de Reclamação Graciosa, e na determinação final conforme folhas 684 do Processo de Reclamação Graciosa, por subtracção dos valores dos juros a anular aos valores dos juros inicialmente liquidados e em que:

- Para o período de Março de 1997:

- Uma parte da parcela de 1.933.466$00, no montante de 1.051.714$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 2.846.053$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 12,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.298.158$00 + 546.231$00 = 1.844.389$00, conforme referido no ponto 8.2) o montante de: 1.051.714$ x (1.844.389$ / 2.846.053$)- 681.565$00.

- Para o período de Junho de 1997:

- Uma parte da parcela de 3.580.460$00, no montante de 1.773.909$00 (vide folha 680 dos autos), corresponde ao retardamento da entrega de 5.236.788$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 2.901.483$00 + 778.435$00 = 3.679.918$00, conforme referido no ponto 8.2) o montante de: 1.793.909$ x (3.679.918$ / 5.236.788$) = 1.260.589$00.

- Para o período de Setembro de 1997:

- O montante de 1.807.419$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 5.335.718$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 6.405.520$00 (vide pontos 7.1.2 e 8.2) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.395.232$00 + 739.941$00 = 2.135.173$00, conforme referido no ponto 8.2) o quantitativo de: 1.807.419$ x (2.135.173$ / 6.405.520$) = 602.473$00.

- Para o período de Dezembro de 1997:

A parcela de 1.757.048$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 5.474.371$00, pelo período de 1.065 dias (de 21/01/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.233.944$00 + 590.846$00 = 1.824.790$00, conforme referido no ponto 8.2) o quantitativo assim determinado: 1.757.048$ x (1.824.790$ / 5.474.371$) = 585.683$00.

9.1.3-Respeitantes à liquidação n.º 6420001281.

Período	Juros compensatórios devidos			Obs
	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos	
Janeiro/98	40.199	—	40.199	
Fevereiro/98	31.630	—	31.630	
Março/98	583.262	4.406.019	4.989.281	
Abril/98	82.809	—	82.809	D
Maio/98	89.387	—	89.387	
Junho/98	—	1.473.410	1.473.410	i)
Agosto/98	1.897	—	1.897	
Setembro/98	346.609	1.465.966	1.812.575	
Outubro/98	2.552	—	2.552	
Novembro/98	5.986	—	5.986	
Dezembro/98	85.207	1.144.564	1.229.771	
Somas	1.269.538	8.489.959	9.759.497	
Outros juros	—	—	625.904	
Totais	1.260.538	8.489.959	10.385.401	

Obs. A parcela de 1.*473.410$00, está mencionada na folha 680 do 1) - Processo de Reclamação Graciosa como reportada ao período de Abril/98 e na folha 684 como reportada ao período de Junho/98. Tendo em conta os demais elementos (vide pontos 4, 6.1, 7.1.3 e 8.3 e também o início do intervalo de retardamento - "21.07.1998" - mencionado na folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), deverão todos os efeitos tomar como base a informação que refere o período de Junho/98.*

em que:

Para o período de Março de 1998:

A parcela de 4.406.019$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 16.494.330$00, pelo período de 975 dias (de 21/04/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 4.133.439$00 + 1.364.671$00 = 5.498.110$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo assim determinado: 4.406.019$ x (5.498.110$/16.494.330$)= 1.468.673$00.

para o período de Junho de 1998:

- O montante de 1.473.410$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 6.083.655$00, pelo período de 884 dias (de 21/07/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 7.128.103$00 (vide pontos 7.1.3 e 8.3) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.638.292$00 + 737.742$00 = 2.376.034$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo de: 1.473.410$ x (2.376.034$ / 7.128.103$) = 491.137$00.

Para o período de Setembro de 1998:

- A parcela de 1.465.966$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 6.756.035$00, pelo período de 792 dias (de 21/10/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00%, respeitando à parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.431.413 $00 + 820.599$00 = 2.252.012$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo assim determinado: 1.465.966.$ x (2.252.012$ / 6.756.035$) = 488.655$00.

- Para o período de Dezembro de 1998:

- A parcela de 1.144.564$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 8.356.997$00, pelo período de 700 dias (de 21/01/1999 a 20/12/2000), às taxas anuais de 10,00 % e 7 % (pelos períodos de 33 dias e 667 dias respectivamente), correspondendo à parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 2.117.206$00 + 668.459$00 = 2.785.665$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo determinado pela fórmula: 1.144.564$ x (2.785.665$ / 8.356.997$) = 381.521$00.

9.1.4 - Respeitantes à liquidação n.º 6420001283:

Período	*Juros compensatórios devidos*			*Obs*
	De imposto não anulado	*De imposto anulado*	*Total de juros devidos*	
Janeiro/99	*3.104*	*—*	*3.104*	
Março/99	*134.716*	*972.251*	*1.106.967*	
Junho/99	*—*	*69.272*	*69.272*	*1)*
Totais	*137.820*	*1.041.523*	*1.179.343*	

Obs. Por lapso, a páginas 684 do Processo de Reclamação1) - Graciosa foi indicado como total de juros devidos a importância de 22.292$00. Tal resultou de troca de nomenclatura funcional (juros devidos por juros a anular) relativamente às importâncias de 69.272$00 (juros devidos de imposto a anular, conforme folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa) e 22.292$00 (juros a anular de imposto a anular, conforme folha 682 do Processo de Reclamação Graciosa), e em que:

- Para o período de Março de 1999:

- A parcela de 972.251$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 8.310.819$00, pelo período de 610 dias (de 21/04/1999 a 20/12/2000), à taxa anual de 7,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.793.832$00 + 976.441$00 = 2.770.273$00, conforme referido no ponto 8.4) o quantitativo assim determinado: 972.251$ x (2.770.273$ / 8.310.819$) - 324.084$00.

- Para o período de Junho de 1999:

- O montante de 22.292$00 [vide Obs. 1) e folha 684 do Processo de Reclamação Graciosa], corresponde ao valor que foi fixado com referência ao retardamento da entrega de 695.974$00, pelo período de 519 dias (de 21/07/1999 a 20/12/2000), à taxa anual de 7,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 1.635.668$00 (vide pontos 7.1.4 e 8.4) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 267.021$00 + 278.202$00 = 545.223$00, conforme referido no ponto 4.4) o quantitativo de: 22.292$ x (545.223$ / 1.635.668$) -7.431$00.

10) A Administração Tributária apresentou no relatório final de inspecção a descriminação dos períodos e montantes a que respeitam os valores das retenções na fonte que considerou deverem ter sido feitas pela impugnante. - Doc. fls. 138, 139, 141, 143 e 144 do processo de reclamação graciosa apenso.

11) Consta do relatório final da inspecção o seguinte: "O pagamento em 20 de Setembro de 2000, de parte do IR devido relativamente aos royalties antes mencionados (de 1996 3 e 4-T e 1997 l T), foi efectuado à taxa reduzida de 10% com base num Certificado de residência fiscal, passado em 26/07/2000, relativo a TAX YEAR 2000 (vide fls. 9 e 10 do anexo V à audição) tendo sido referido data limite de pagamento 2000/09/20, situação que está incorrecta, em face dos normativos legais antes citados" - Doc. fls. 62 e 63.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a liquidação de juros compensatórios está suficientemente fundamentada.

A exigência de fundamentação dos actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º do CPA) é formulada no art. 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece que «*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

No n.º 4 do mesmo artigo, garante-se aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Da conjugação destas duas normas resulta que o direito de impugnação contenciosa de actos lesivos, constitucionalmente reconhecido, não fica satisfeito com a mera possibilidade de os interessados os poderem impugnar judicialmente, antes se exigindo que seja proporcionada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito à impugnação contenciosa com a *máxima eficácia*.

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Nos termos deste último artigo, «*a decisão de 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*» e 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*».

Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. ([1])

Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

Especialmente em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o art. 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que «*a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas*».

Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.

No caso em apreço, constata-se que as liquidações impugnadas não contêm qualquer indicação da forma como foram calculados os juros compensatórios, apenas contendo a indicação dos seus montantes, para além de não indicarem as normas legais em que assentam as liquidações desses juros.

É certo que, como se refere no ponto 9 da matéria de facto fixada e suas subdivisões, no relatório da inspecção, o cálculo dos juros compensatórios foi autonomizado pela administração tributária, esclarecendo-se, relativamente aos juros compensatórios relativos a cada ano, o número de dias considerado no cálculo e a taxa de juro aplicada, não se indicando, porém, as normas legais em que assentou esse cálculo.

Para além disso, nas liquidações impugnadas não se contém qualquer declaração de concordância com essas operações de cálculo efectuadas no relatório e só se ela existisse se poderia entender que a fundamentação dos actos de liquidação era integrada pela remissão para esse relatório, como resulta do preceituado no art. 77.º, n.º 1, da LGT.

Assim, é de concluir que as liquidações dos juros compensatórios enfermam de vícios de falta de fundamentação.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida na parte relativa à questão da falta de fundamentação das liquidações de juros compensatórios; e

– *anular as liquidações de juros compensatórios, por falta de fundamentação.*

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) Noutro plano, que não assume relevância no caso em apreço, a exigência de fundamentação visará também assegurar a transparência da actividade administrativa, particularmente a observância dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, formulados no n.º 2 do artigo 266.º da CRP.

Acórdão de 7 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Caducidade do direito de liquidação. Erro na forma de processo. Adequação à forma própria. Impugnação judicial.

Sumário:

I — A petição inicial de oposição à execução fiscal, em que se apresente como causa de pedir a caducidade da liquidação da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de oposição à execução fiscal, mas a forma de processo de impugnação judicial.

II — O erro na forma de processo, enquanto não dever considerar-se sanado, constitui nulidade de conhecimento oficioso.

III — O erro na forma de processo importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (regra do aproveitamento ou princípio da economia de actos).

IV — A adequação processual à forma estabelecida na lei tem como condição, desde logo, a tempestividade do exercício do direito da acção apropriada.

V — Verificado o erro na forma de processo, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de proceder-se à anulação de todo o processado, e à absolvição da instância.

Processo n.º 887/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Graça Moda — Confecções, L.da e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por "Graça Moda Confecções, Lda".

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O impugnante discute nos presentes autos a liquidação adicional de IRC do ano de 1999, da qual foi notificado em 13 de Junho de 2003.

2. Na sequência da inspecção a que foi submetido em Julho de 02, no dia 31/12/2004, o impugnante foi notificado do relatório final de inspecção em 11 de Set. 02;

3. A M.ma Juiz *a quo* julgou caduco o direito à liquidação em causa, de acordo com o disposto no art.º 45º nº5, da LGT, na redacção introduzida pela Lei 15/0l da LGT,

4. Porém aquela disposição foi revogada e eliminada do ordenamento jurídico pela Lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento Geral do Estado de 2003), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2003,

5. quando estavam a decorrer os seis meses que a AF tinha para proceder à liquidação a luz do supra referido n.º 5, do art. 45º, mas que ainda não se tinham esgotado.

6. não aplicar *in casu* o já referido n.º 5 do art. 45º, não é aplicar retroactivamente uma lei nova, na medida em que a que deixou de existir ainda não tinha produzido efeitos na esfera jurídica do sujeitos

7. nos termos do art.º 45º, nºs 1 e 4 da LGT, tratando-se de um imposto periódico, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de quatro anos, contando-se esse prazo a partir de 1/1/2000,

8. na presente oposição não está em causa notificação da liquidação mas sim a sua validade e legalidade o que é fundamento de impugnação e não de oposição.

Pelo que, revogando a douta sentença recorrida e julgando improcedente a excepção de caducidade invocada pelo impugnante e, consequentemente, ordenando a sua substituição por outra que não seja de procedência com base naquele fundamento.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, mormente daquela (8.), a concluir que «na presente oposição não está em causa notificação da liquidação mas sim a sua validade e legalidade (…)», a questão que, antes de todas, aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se, no caso, a oposição à execução fiscal constitui a forma processual adequada ao caso.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Contra o oponente foi intentada a execução fiscal referida, para pagamento da dívida de IRC do ano de 1999, no montante de 56.073,19.

2. O oponente deduziu impugnação relativamente a tal liquidação, que foi julgada improcedente nos termos constantes da decisão junta a fls. 203 ss.

3. A execução teve por base a certidão de fls. 29, cujo teor se dá por reproduzido.

4. A oponente dedica-se ao fabrico de confecções.

5. De 16/07/2002 a 29/07/2002, a impugnante foi alvo de uma inspecção tributária, conforme fls. 98 ss.

6. Em 10/09/2002, a impugnante foi notificada do relatório da inspecção tributária relativo à inspecção supra referida. fls. 92 ss.

7. Em 13/06/2003, a impugnante foi notificada da liquidação impugnada, a qual teve por base a inspecção efectuada e respectivo relatório. fls. 6.

2.2 Como é sabido, 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. também o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e ainda o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Em processo executivo, mormente em oposição à execução fiscal, atendendo ao carácter especial e sumário deste meio processual, não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda – cf. a este respeito o citado artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [e também o disposto nos artigos 236.º e 286.º, n.º 1, alínea h), do Código de Processo Tributário, e nas 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 – cf. Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*¸ 1968, p. 257 e ss..

A ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda não pode, pois, em regra, servir de fundamento à oposição à execução.

A proibição de a ilegalidade concreta da liquidação servir de fundamento à oposição funciona qualquer que tenha sido a entidade que procedeu a essa liquidação. A impossibilidade da apreciação, em sede de oposição, 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. 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.

É pacífico, no entanto, que a oposição 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].

De outra banda – e segundo o ensinamento de Alberto dos Reis, no *Código de Processo Civil Anotado*, II, p. 291, e em anotação ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 19-2-1952, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 85.º, pp. 222 e 223 –, o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstractamente figurado pela lei tem de ser coincidentes; se assim acontecer, terá sido bem empregado o processo; se, pelo contrário, o pedido não se ajustar à finalidade para que a lei concebeu o processo, há erro na forma de processo; o erro na forma de processo utilizada afere-se, pois, pelo desajustamento à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo.

Verificado o erro na forma de processo, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de anular-se todo o processado, e absolver-se o réu da instância, nos termos do artigo 288.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil – cf., neste sentido, Alfredo de Soveral Martins, *Lições de Processo Civil (Pressupostos Processuais), Apontamentos*, Coimbra, 1969, p. 263 e 264; cf. também, por exemplo, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-2-1990, no *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-1992, pp. 25 a 28.

A absolvição da instância, porém, não obsta a que outra acção (apropriada) seja proposta sobre o mesmo objecto – de acordo com os termos do artigo 289.º do Código de Processo Civil.

Por seu turno, os artigos 199.º e 202.º do Código de Processo Civil – compêndio subsidiariamente aplicável em processo judicial tributário, por força da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – dispõem que o Tribunal pode conhecer oficiosamente do erro na forma de processo, a não ser que deva considerar-se sanado, o qual importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei; e não devem aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu. Aliás, no mesmo sentido apontam também os princípios da celeridade e da economia processual – princípios dos quais se desprende a regra da economia de actos e de formalidades inserta no n.º 1 do artigo 138.º do Código de Processo Civil.

De acordo com os termos dos artigos 202.º e 206.º, n.º 2, do mesmo Código de Processo Civil, o erro na forma de processo é de conhecimento até ao trânsito em julgado da decisão final, e, nesse capítulo, o Tribunal deve operar oficiosamente, sem necessidade de qualquer acção ou requerimento dos interessados.

Em princípio, não existem obstáculos processuais insuperáveis a que o processo de oposição à execução fiscal possa ser conformado, convertido ou convolado em processo de impugnação judicial da legalidade da liquidação que nessa execução fiscal se cobra coercivamente. Assim – sendo certo que o pedido de anulação da liquidação tributária pode (e deve, em princípio) ser expresso na forma de impugnação judicial –, para que o processo, iniciado na forma de oposição à execução fiscal, possa ser convertido em impugnação judicial, ponto é que, no caso concreto, ocorram todos os requisitos legais do processo de impugnação judicial, desde logo, a tempestividade da respectiva petição inicial, a necessidade e o interesse em agir do contribuinte, e a adequação e a conformidade da causa de pedir e do pedido à forma processual de impugnação judicial. Aliás, alguns dos fundamentos de impugnação da liquidação, pela sua particular gravidade, são também fundamentos de oposição à execução dessa mesma liquidação. São, por exemplo, os casos de ilegalidade em abstracto da liquidação exequenda, como a inconstitucionalidade de normas que suportam e regem a liquidação e a execução; e o pagamento, como pressuposto ou fundamento da existência de duplicação de colecta. Nestes casos, apesar de se discutir a legalidade da liquidação, pode-se lançar mão de um processo de oposição à execução.

Nestas hipóteses, reconhecida a sua ilegalidade, não pode a liquidação deixar de ser anulada; e, em consequência, deve declarar-se extinta a respectiva execução fiscal, como consequência directa e necessária da ilegalidade da liquidação. É que, na verdade, o próprio processo de impugnação judicial visa a anulação total ou parcial do acto tributário da liquidação exequenda. É próprio Código de Procedimento e de Processo Tributário que, no n.º 2 do seu artigo 204.º, admite casos de oposição à execução fiscal que devem seguir a forma de processo de impugnação judicial – cf. correspondentemente o n.º 2 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário. De resto, toda a oposição à execução fiscal, ao intentar a extinção do processo em que decorre a cobrança coerciva da obrigação liquidada, pode ter como objectivo também a eliminação da liquidação tributária. A liquidação da obrigação tributária constitui, no entanto, apenas o seu objecto mediato, pois que o objecto imediato da oposição é a própria execução fiscal, tendo em vista a extinção desta, total, ou apenas parcial.

Daqui resulta que não existe essencial antítese entre a impugnação judicial e a oposição à execução fiscal – cf. a este respeito os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-5-1992 (recurso n.º 13 840); de 20-10-1993 (o mesmo recurso em Pleno da Secção); e de 2-11-1994, recurso n.º 17 891.

No entanto, dos fundamentos de oposição à execução fiscal, taxativamente elencados no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não consta a falta de notificação da liquidação do tributo. Com efeito, a falta de notificação da liquidação exequenda, por si só, não tem relevo para efeitos de oposição à execução fiscal, mas apenas a falta de notificação no prazo de caducidade da liquidação do tributo. Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a oposição à execução fiscal poderá ter por fundamento só a falta de notificação no prazo de caducidade da liquidação do tributo. Passado o prazo de caducidade do direito de liquidar, já a falta de notificação da liquidação exequenda não é fundamento legal de oposição, por não estar essa falta de notificação prevista na lei como fundamento de oposição à execução fiscal. Decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação do tributo, sem que tenha havido notificação da respectiva liquidação, o processo próprio para atacar a ilegalidade da liquidação (designadamente, por caducidade do direito de liquidar) é o processo de impugnação judicial, e não o processo de oposição à execução fiscal – cf., neste sentido, por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-2-2002, proferido no recurso n.º 26 722.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida considera sobremodo que «a questão suscitada prende-se com saber se ocorreu falta de notificação da liquidação no prazo da caducidade». E, de modo algo paradoxal, a sentença recorrida não deixa de considerar, também, que, nos presentes autos de oposição à execução fiscal, se alega «a caducidade do direito a liquidar o imposto, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT»,

Por nós, julgamos que deve reconhecer-se razão ao Ministério Público recorrente, quando conclui que «na presente oposição não está em causa notificação da liquidação mas sim a sua validade e legalidade, o que é fundamento de impugnação e não de oposição».

Com efeito, e em nosso entendimento, a lei, ao falar na «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade», não está a referir-se à caducidade do direito à liquidação.

A lei, com tal expressão («falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade»), está, em nosso modo de ver, a designar exactamente a situação elegida para fundamento de oposição à execução fiscal: a «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade».

A «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade», esgotado que esteja o prazo de caducidade do direito à liquidação sem que a esta tenha sido notificada, não pode o contribuinte apresentá-la como fundamento de oposição à execução fiscal, porque então do que se trata não é de «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» mas de ilegalidade da liquidação, por caducidade do direito do Estado à mesma liquidação – caducidade esta que só é impugnável por meio de processo de impugnação judicial.

Como assim, os presentes autos têm vindo a ser processados na forma errada de oposição à execução fiscal, devendo, diferentemente, ter seguido a forma de processo de impugnação judicial.

E para a adequação processual pertinente não concorrem no caso as condições legais necessárias, desde logo, de tempestividade da impugnação judicial. Na verdade, e consoante se assenta no ponto 7. do probatório, a oponente, ora recorrida, «foi notificada da liquidação impugnada» em 13-6-2003, tendo a data limite de pagamento desta liquidação ocorrido no dia 21-7-2003, conforme documento de cobrança de fls. 6 – pelo que, quando a oposição à execução fiscal foi apresentada, em 12-10-2004 (cf. carimbo de entrada a fls. 3), já há muito que havia decorrido o prazo legal em que a impugnação judicial poderia ter sido interposta [cf. os termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário].

Razão por que é forçoso concluir, com o Ministério Público recorrente, que «na presente oposição não está em causa notificação da liquidação mas sim a sua validade e legalidade», e que, por isso, e em resposta ao *thema decidendum*, a oposição à execução fiscal não constitui a forma processual adequada ao caso – ficando na circunstância prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

E, então, a terminar, havemos de convir, em súmula, que a petição inicial de *oposição à execução fiscal*, em que se apresente como causa de pedir a *caducidade da liquidação* da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de *oposição à execução fiscal*, mas a forma de *processo de impugnação judicial*.

O *erro na forma de processo*, enquanto não dever considerar-se sanado, constitui nulidade de *conhecimento oficioso*.

O erro na forma de processo importa a *anulação* dos actos que não possam ser aproveitados, e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (regra do aproveitamento ou *princípio da economia de actos*).

A *adequação processual* à forma estabelecida na lei tem como *condição*, desde logo, a *tempestividade* do exercício do direito da acção apropriada.

Verificado o *erro na forma de processo*, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de proceder-se à *anulação de todo o processado*, e à *absolvição da instância*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se todo o processado e absolvendo-se da instância a Fazenda Pública nestes autos de oposição à execução fiscal.

Custas pela recorrida, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa* (Vencido. Negaria provimento ao recurso, pois entendo que o oponente podia opor-se à execução com o fundamento invocado.)

Acórdão de 7 de Janeiro de 2008.

Assunto:

IRC. Cheques auto. Custo fiscal. Despesas confidenciais e/ou não documentadas. Tributação autónoma.

Sumário:

I — Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores.

II — A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo fiscalmente dedutível, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível.

III — Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, tributados autonomamente.

Processo n.º 893/08-30.
Recorrente: Finibanco Holding SGPS, SA.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Finibanco Holding, SGPS, SA, com sede no Porto, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações de IRC e derramas, relativas aos exercícios de 1994 e 1995, no segmento em que esta considerou que as despesas com cheques-auto devem ser qualificadas como despesas não documentadas e susceptíveis de tributação autónoma, não devendo ser havidas como custo fiscal, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:
1. As despesas com cheques-auto têm suporte documental devido – no seu talão de venda – que contém todos os elementos por lei exigidos;

2. **O documento de suporte existe e cumpre os requisitos formais impostos por lei e o destino do valor por eles pago é conhecido e não pode ser questionado.**

3. Assim, apenas pode ser posta em causa a dedutibilidade do custo respectivo para efeitos fiscais, pois que a sua imprescindibilidade para a realização de proveitos não pode ser comprovada, mas não podem ser considerados custos **indocumentados** nem **confidenciais**.

4. Razão pela qual não poderão ser alvo de tributação autónoma.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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 – Mostram-se fixados os seguintes factos:

A) A Impugnante dedica-se ao comércio bancário e financeiro;

B) As declarações de rendimentos de IRC e documentos anexos relativas aos exercícios de 1994 e 1995 foram corrigidas pela Inspecção Tributária;

C) Da fundamentação das correcções efectuadas, extracta-se:

a. Exercício de 1994:

b. Quadro 20, linha 05:

i. O montante de PTE 862.503$00 relacionado com excesso de amortizações;

ii. O s.p. efectuou amortizações de «beneficiações associadas a edifícios alheios» a uma taxa de 25%;

iii. Conforme resposta do sujeito passivo trata-se de trabalhos de carpintaria, serralharia e instalações eléctricas efectuados para adaptação e melhoramento das instalações em causa;

iv. Pela descrição considero que se tratam de instalações interiores, classificadas pelo cód. 2095 da tabela II — taxas genéricas, do Dec. Reg. 2/90, reintegráveis a uma taxa de 10%;

v. Assim, nos termos do Dec. Reg. 2/90, conjugado com o artigo 32.º do CIRC, é corrigido PTE 862.503$00 (...);

c. Quadro 20, linha 14:

i. O montante de PTE 4.625.000$00 relaciona-se com a aquisição de «cheques-auto»;

ii. Este tipo de custo não se encontra documentado, pois o suporte documental existente é o justificativo (recibo) da aquisição de meios de pagamento titulados por cheques-auto, que poderão ser convertidos novamente, em parte ou na totalidade, em meios monetários;

iii. Estamos assim perante uma situação em que não existe nenhum documento subjacente à despesa em combustíveis, portanto, encontra-se não documentada;

iv. Assim, é corrigido o montante acima referido, nos termos do artigo 41.º/1.h) do CIRC, devido a encargos não documentados;

d. Quadro 20, linha 21:

i. O montante de PTE 45.000$00 refere-se a uma inscrição no torneio de futebol de salão, contabilizado como custo na conta «74192 — Outros serviços de Terceiros — encargos com acções de natureza cultural», em relação ao qual não considero que integre o conceito de custo do artigo 23.º/1 do CIRC, por não se comprovar que foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (...);

e. Quadro, linha 9:

i. O valor corrigido na linha 14 do quadro 20 é ainda tributado autonomamente à taxa de 10%, nos termos do artigo 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho, ou seja, PTE 462.500$00;

f. Exercício de 1995:

g. Quadro 20, linha 6:

i. O valor de PTE 7.938.163$00 está relacionado com o excesso de provisão para «riscos gerais de crédito»;

ii. Segundo o artigo 7.º do Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, será de considerar, para efeitos de constituição desta provisão, o total de crédito concedido pela instituição, incluindo o representado por aceites, garantias e outros instrumentos de natureza análoga;

iii. Pela resposta do s.p. verifica-se a utilização na base de incidência da provisão das seguintes contas:

1. 22 Crédito interno;

2. 23 Crédito ao exterior;

3. 27 Devedores e outras aplicações;

4. 90 Garantias prestadas e out. pass. Eventuais;

iv. De acordo com o PCSB, a conta 27 — devedores e outras aplicações regista todas as operações com terceiros pendentes de regularização que não assumem a forma de crédito concedido;

v. Assim, por força do aviso 3/95 será de excluir da base de incidência da provisão o saldo da conta 27 (...);

vi. O montante acima referido é corrigido nos termos do artigo 33.º/1.d) do CIRC conjugado com o Aviso 3/95 do Banco de Portugal;

D) Por ofício datado de 1999.03.19, a Impugnante foi notificada para exercer o direito de audição;

E) E, em 1999.03.30, exerceu-o por escrito;

F) Por ofício datado de 1999.05.11, foi notificada do relatório final;

G) Em 1999.05.07, foi emitida a liquidação adicional n.º 8310008372, relativa a IRC de 1994, no montante de PTE 4.271.418$00, € 21.305,74, com data limite de pagamento de 1999.06.30;

H) Desta notificação transcreve-se: *fica (...) notificado para, no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao registo, efectuar o pagamento da importância de PTE 4.271.418$00, proveniente de IRC do ano de 1994, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida; poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no artigo 111.º do CIRC; não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo;*

I) Em 1999.05.07, foi emitida a liquidação adicional n.º 8310008373, relativa a IRC de 1995, no montante de PTE 4.354.609$00, € 21.720,70, com data limite de pagamento de 1999.06.30;

J) Desta notificação transcreve-se: *fica (...) notificado para, no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao registo, efectuar o pagamento da importância de PTE 4.354.609$00, proveniente de IRC do ano de 1995, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida; poderá re-*

clamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no artigo 111.º do CIRC; não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo;

K) A Impugnante reclamou;

L) Por ofício datado de 2002.01.10 foi notificada para exercer o direito de audição que exerceu por escrito;

M) Por despacho de 2002.02.26, a reclamação foi considerada parcialmente procedente;

N) E, em 2002.03.22, no Serviço de Finanças Porto – 6, deu entrada a presente impugnação.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação adicional de IRC, referente aos exercícios de 1994 e 1995, no segmento em que esta considerou que as despesas com cheques-auto devem ser qualificadas como despesas não documentadas e susceptíveis de tributação autónoma, não devendo ser havidas como custo fiscal.

Sustenta a recorrente que tais despesas não podem, porém, ser assim qualificadas por terem o suporte documental devido e ser inequívoca a origem e destino dos valores envolvidos.

Vejamos. Dispunha o artigo 41.º, n.º 1, al h) do CIRC, na redacção então vigente, que não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.

Por sua vez, estabelecia o artigo 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho, na redacção aqui aplicável, que as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Ou seja, as despesas confidenciais e/ou não documentadas não só não são dedutíveis para efeitos fiscais como são, até, sujeitas a tributação autónoma de 10%.

Como já se disse no acórdão deste STA de 23/3/1994, no recurso 17812, despesas confidenciais são despesas que, como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem ou finalidade.

E, como se referiu no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 24/10/2007, no recurso 488/07, "os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques tanto podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda.

A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento que não traduz um custo, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível.

Isto é, a mera detenção dos cheques não implica a verificação de qualquer custo – cfr. os acórdãos do STA de 28 de Junho de 2006, recurso n.º 024632, e de 15 de Junho de 2005, recurso n.º 045/05.".

Assim, como se diz no acórdão também do Pleno desta Secção de 26/09/2007, no recurso 55/06, "o custo é, não esse cheque, mas a concretização do mesmo.

Ou seja: só com a aquisição do combustível (ou afim) é que se concretiza a despesa que será um custo.

É assim realmente certo que a comprovação (e efectivação) do custo há-de apenas ocorrer através do recibo do respectivo abastecedor de carburante, pois só assim se poderá saber qual a quantidade de carburante utilizado, a identificação da viatura e do proprietário.

Só então se pode falar em custo, pela comprovação da afectação da viatura ao contribuinte.

(…)

O custo fiscal dedutível é o encargo com a compra de combustível ou outro produto afim disponibilizado pelo respectivo fornecedor e não o cheque auto.

(…)

Podemos, pois, concluir que só a aquisição do carburante (ou outro produto afim), comprovada pelo respectivo documento, com a identificação do veículo e do seu proprietário, poderia ser deduzida como custo fiscal

Ou seja: só a concretização do fornecimento de combustível, nos termos descritos, é que lhe retira a natureza de despesa confidencial ou não documentada.

Até lá não se pode falar em custo fiscalmente dedutível. Não está realmente documentada a essencialidade para a realização dos proveitos ou ganhos da impugnante.

Deve antes a aquisição dos cheques auto ser considerada uma despesa confidencial ou não documentada.".

Ora, no caso em apreço, o que vem dado como provado, é apenas que o único suporte documental existente é o justificativo (recibo) da aquisição de meios de pagamento titulados por cheques-auto, não existindo nenhum documento subjacente à despesa em combustíveis (v. ponto C) do probatório).

Ou seja, não se pode afirmar que tais cheques auto foram utilizados na aquisição de combustível para utilização em veículos da impugnante, nem concluir que a utilização dada aos cheques auto, se é que houve alguma, pois é desconhecido o destino dado aos mesmos, constituiu uma despesa ou custo para a recorrente.

E, assim sendo, por força do artigo 4.º do DL 192/90, de 9/6, o montante referente à aquisição desses cheques deve ser considerado, como foi, como despesa não documentada, e, além de não ser admitido como custo fiscalmente dedutível, ser ainda tributado autonomamente à taxa de 10 %.

A decisão recorrida que, assim entendeu, não merece, por isso, qualquer reparo.

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, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Acórdão. Aclaração. Falta de concretização expressa de norma violada.

Sumário:

I — Se no acórdão sob aclaração se faz referência a normas constitucionais e a normas ordinárias e na parte discursiva desse aresto não se concretiza de forma explícita se foi violada uma norma constitucional ou uma norma ordinária, o ponto em questão justifica a aclaração do acórdão.

II — É assim de deferir a pretensão do interessado em ver reconhecida expressamente qual a norma violada.

Processo n.º 470/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: VPC – PORTUGAL, Vendas por Correspondência, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A Fazenda Pública, notificada do acórdão desta Secção proferido em 15 de Outubro de 2008, que concedeu provimento ao recurso interposto pelo impugnante e revogou a sentença recorrida, anulando a liquidação impugnada, veio pedir a aclaração do acórdão.

E fê-lo nos termos seguintes:

"Tendo em conta que a douta decisão:

• Julgava um recurso em que se apontava a ilegalidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes e a sua inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade e da igualdade, previstos nos artigos 165º, n. 1, alínea i), e 103º, n. 2 e 13º da CRP;

• Que, a dado passo, prometeu tratar da questão da inconstitucionalidade, "mais adiante";

"Solicita-se:

"Que seja produzida aclaração no sentido prometido, ou seja, saber se o douto Acórdão considerou que a liquidação em causa implicou a aplicação de normas violadoras de normas e princípios constitucionais, designadamente da legalidade e igualdade tributárias".

O EPGA teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O ponto questionado pela FP é o seguinte, transcrevendo-se o teor do acórdão sob censura:

"A questão da violação do princípio constitucional da igualdade tem a ver com a circular questionada, ponto que abordaremos adiante" (ponto 3.3, in fine").

Pois bem.

Importa realmente aclarar o acórdão recorrido, pois que ao falar-se em ilegalidade da circular em causa tanto pode conceber-se que se trate de uma ilegalidade por violação de lei ordinária, como uma ilegalidade por violação de lei constitucional.

Na verdade, o que se diz no acórdão sob reclamação é o seguinte:

"Critério esse que, pelas razões expostas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado".

E daí que se possa dizer que a pergunta tem razão de ser, pois o acórdão não refere expressamente qual a norma violada.

Pois bem.

A ilegalidade da Circular em causa prende-se com a violação da lei ordinária. Concretamente entende-se que tal circular, na parte que ora nos ocupa, viola o art. 3º, n. 3, alínea f), parte final, do CIVA.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 21/11/2007 (rec. n. 709/07) as "ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, são um conceito indeterminado. O legislador pretendeu que fosse considerado, não um valor objectivo mas, antes um que atendesse especificamente à actividade comercial desenvolvida e às especiais condições do mercado em que se desenvolve".

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de pequeno valor e de usos comerciais. Já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante ([1]).

E foi isso o que fez a Administração Tributária.

É pois na densificação do conceito indeterminado que a circular viola o disposto na parte final da alínea f), do n. 3, do art. 3º do CIVA.

Não foi pois considerada, no acórdão sob aclaração, qualquer violação de lei constitucional mas sim de lei ordinária.

3. Face ao exposto, acorda-se em aclarar o acórdão recorrido, consignando-se que aí foi considerada a violação de uma norma ordinária (art. 3º, n. 3, alínea f), parte final, do CIVA) e não de qualquer norma constitucional.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino.*

([1]) Acórdão citado.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. IVA. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

O artigo 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

Processo n.º 480/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridas: Carreira & Filhos, L.da e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso que Carreira & Filhos, Lda, melhor identificada nos autos,

deduziu contra a decisão e aplicação de coima por contra-ordenação, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1º Os arts 26º n.º 1 e 40º nº1 alínea b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.

2º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114º n.º 1 do RGIT.

3º A douta sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos nºs 1 e 2 que antecedem.

4º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer "dado que o recurso foi interposto pelo M.P. em defesa da legalidade…".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) No dia 18/01/2004, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 6, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INFRACTOR

(…)

Enquadramento: (artº 40º CIVA) MENSAL

(…)

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO

1. Montante do imposto exigível: 1588,03 Eur;

2. Valor da prestação tributária entregue: 0 Eur;

3. Valor da prestação tributária em falta: 1588,03 Eur;

4. Data de cumprimento da obrigação: 13/10/2003

5. Período a que respeita a infracção: 2003/06

6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 10/08/2003

7. Normas infringidas: artº 26º n.º 1 e 40 n.º 1 a) do CIVA - Apresentação dentro prazo D. P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente (M)

8. Normas punitivas: artº 114º n.º 2 e 26 n.º 4 - Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M) T

(…)

Verifiquei, pessoalmente, na data e local referidos no quadro 03, que o sujeito passivo identificado no quadro 01, não entregou, simultaneamente com a declaração periódica que apresentou fora do respectivo prazo legal, na data e para o período referido, respectivamente, em 4 e 5 do quadro 02 a prestação necessária para satisfazer totalmente o montante do imposto exigível, fazendo-o somente pelo valor referido em 2, também do quadro 02, o que constitui infracção às normas previstas em 7, punível pelas disposições referidas em 8, do mesmo quadro. (…)»

B) Em 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Junho de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 1.588,03€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) Por despacho de fls. 10 a 11, datado de 21.03.2006, que se dá por integralmente reproduzido, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos arts. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA, punível pelos art. 114.º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, na coima de 370,81€.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi apreciada e tratada no Acórdão desta Secção do STA de 28/5/08, in rec. n.º 279/08, que o Relator subscreveu, em que o recorrente é o mesmo e as mesmas as conclusões da sua motivação recurso, cuja douta fundamentação merece a nossa total concordância, pelo que limitar-nos-emos a acompanhar o que aí foi dito, com as necessárias adaptações, tendo em vista a interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreveu-se, então no referido aresto que "A arguida foi condenada na coima de € 370,81, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e 114.º, n.º 2, do R.G.I.T., conjugado com o n.º 4 do art. 26.º do CIVA (fls. 7 e 8).

Na sentença recorrida entendeu-se que a conduta da arguida não se enquadra no referido art. 114.º, n.º 2 (que se reporta ao seu n.º 1) por, no caso do IVA, não se estar perante uma «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***».

O referido art. 114.º estabelece o seguinte nos seus n.ºs 1 a 4:

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja. Refere-se na sentença recorrida, o seguinte:

«Sucede que de acordo com o n. 3 do citado art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida».

A análise do art. 114.º do RGIT efectuada na sentença recorrida é essencialmente exacta.

No âmbito do IVA fala-se de ***dedução de imposto*** relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.

De facto, no âmbito do referido *direito à dedução*, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que ***não*** deduziram.

O significado natural da expressão «*deduzir*» é o de «*subtrair de um total*». (() *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081.)

Como ensina BAPTISTA MACHADO,

«nos termos do art. 9.º, 3, (do Código Civil) o intérprete presumirá que o legislador «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados». Só quando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que deve ser acolhido, deve o intérprete preteri-lo. (() Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 189*).*

Assim, é de partir do pressuposto de que, com a utilização da expressão «*prestação tributária deduzida*» se pretendeu aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária (isto é, no caso, uma quantia de imposto, nos termos do citado art. 11.º do RGIT) pelo sujeito passivo através de uma subtracção de um quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária.

É o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas no art. 71.º do CIRS, de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, em que a retenção do imposto na fonte é efectuada pelo sujeito passivo a título definitivo, que são enquadráveis no n.º 1 do art. 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do art. 114.º, nos casos em que a retenção na fonte não é feita a título definitivo, mas sim por conta do imposto devido a final, como sucede, por exemplo, nas situações previstas no art. 98.º do CIRS. (() Estabelece-se neste artigo o seguinte:

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a **deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto** respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.)

No caso do IVA, há obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestação de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços (arts. 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA).

Nas situações em que não se está perante um acto isolado (como sucede no caso em apreço) o art. 26.º, n.º 1, do CIVA impõe a de entrega do montante do imposto apurado (o «*imposto exigível*») no momento da apresentação das declarações a que se refere o art. 40.º do mesmo Código (() O art. 26.º, n.º 1, do CIVA, na redacção vigente em 2004, quando ocorreram os factos dos autos, estabelecia o seguinte:

Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados), independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de

serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do art. 71.º, n.ºs 8 e 9, relativamente à possibilidade de dedução de imposto respeitante a créditos incobráveis ou de pagamento retardado confirma que a obrigação de pagamento do imposto pelo sujeito passivo não depende de ter sido paga a quantia liquidada pelo adquirente de bens ou utilizador de serviços. Nestas situações, o imposto que deve ser entregue não é o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registe após confrontação do volume global do imposto liquidado (recebido ou não) e do imposto que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (arts. 19.º a 25.º do CIVA).

Poderão, no entanto, ver-se no âmbito do IVA situações de dedução do imposto pelo sujeito passivo, no sentido literal atrás referido, nos casos em que o imposto liquidado nas facturas é recebido pelo sujeito passivo daqueles a quem vende mercadorias ou presta serviços: neste caso, ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa.

Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço.

No entanto, as situações deste tipo, em que o sujeito passivo receber de terceiros IVA que liquidou e não o entregar à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período, são especialmente previstas não nos n.ºs 1 e 2, mas sim na parte final do n.º 3 do art. 114.º do RGIT, que, refere a prestação tributária «*que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja*». (() Neste sentido, relativamente ao art. 29.º do RJIFNA, cujos três primeiros números têm teor idêntico aos correspondentes números do art. 114.º do RGIT, pode ver-se F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras Anotado e Comentado,* páginas 174-175.

Interpretando também com este sentido as expressões idênticas que constavam do art. 24.º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, respeitante ao crime de abuso de confiança fiscal, podem ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 108-109, e NUNO de SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2000, páginas 261-262.

No mesmo sentido, a propósito das expressões idênticas utilizadas no art. 105.º do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, página 124.)

Porém, também aqui, como resulta do texto deste n.º 3 do art. 114.º do RGIT, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de ***recebimento*** da quantia do imposto. (() Excluindo as situações de autoliquidação em que não há recebimento do imposto do âmbito da expressão idêntica que constava do art. 24.º, n.º 2, do RJIFNA, pode ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 109-110.)

A conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão «*a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido*».

Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Por outro lado, as referências à «***prestação tributária que nos termos da lei deduziu***» e à «***prestação tributária deduzida nos termos da lei***», que se utilizam no art. 114.º do RGIT, têm um evidente alcance restritivo em relação à expressão «*imposto devido*», que era utilizada no referido art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Assim, no caso em apreço, não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114.º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença recorrida".

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 22/10/08, in rec. n.º 481/08.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

IRC. Região Autónoma da Madeira. Estabelecimento estável. Redução de taxa.

Sumário:

I — A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30/2001/M, de 31 de Dezembro).

II — O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Processo n.º 668/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Construtora do Tâmaga, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que julgou procedente a impugnação, deduzida por "Construtora do Tâmega, SA" e anulou a liquidação de IRC, relativa ao exercício de 2004, no valor de 107.574,31 euros e juros de mora, no valor de 2.691,48 euros, por entender que aos rendimentos imputáveis às instalações na Região Autónoma da Madeira era aplicável a taxa reduzida de 22,5%, por constituírem receita daquela região, formulando as seguintes conclusões:

A. A liquidação efectuada não padece de qualquer ilegalidade,

B. Na verdade limitou-se a corrigir uma liquidação que não se encontrava de acordo com o estipulado no Decreto Legislativo Regional, n.º 2/2001/M, de 20/02, aplicando a taxa nacional de 25%, já que a impugnante tem sede no Continente, do Território Português.

C. Não tendo a impugnante sede na Região Autónoma da Madeira, não lhe é aplicável a taxa reduzida, de 22,5, já que esta é reservada apenas aos seus residentes, ou a quem tendo estabelecimento estável na Região, o tenha apenas nessa Região.

D. A taxa reduzida é apenas aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira, tal como definidos na alínea a) do artº 13º da Lei n.º 13/98 de 24 de Fevereiro.

E. Foi a Assembleia Legislativa Regional que assim determinou, visando apenas abranger os seus residentes.

F. Quando os sujeitos passivos têm sede no Continente, e instalações na RAM, é-lhes aplicável a taxa geral de 25%, inclusive aos rendimentos obtidos naquela Região, muito embora aquele imposto continue a ser receita da Região.

G. Tal medida estrutural, visou apenas compensar os seus residentes dos custos da insularidade.

H. Esta medida beneficia também a RAM, arrecadando um maior imposto sobre os rendimentos imputáveis à Região auferidos por não residentes.

I. A lei ao referir estabelecimento estável, refere-se apenas a estabelecimento estável de entidades estrangeiras, com sede fora do Território Nacional.

J. Para as instalações sem personalidade jurídica própria de entidades com sede em território português reserva a designação de sucursais, delegações, agências escritórios etc.

K. A douta sentença ao assim não considerar, violou as disposições do D.L. Regional n.º 2/2001/M, de 20/02, com as alterações introduzidas pelo D.L. Regional n.º 29-A/2001/M, de 20/12, e D.L. Regional n.º 30-A/2003/M, de 31/12, bem como a alínea a) do artº 13º da Lei 13/98, de 24/02, pelo que deve ser revogada.

2 - A recorrida "Construtora do Tâmega, SA" contra-alegou nos termos que constam de fls. 100 e seguintes, concluindo do seguinte modo:

1ª - A questão jurídica em causa nos presentes autos de impugnação judicial - saber qual a taxa de IRC aplicável a determinado volume de rendimentos auferidos por uma pessoa colectiva com sede ou direcção efectiva em Portugal Continental mas com estabelecimento estável ou outra forma de re-

presentação permanente na Região Autónoma da Madeira - prende-se com a correcta interpretação que deverá ser feita do disposto no n.º 2 do artigo 2º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, bem como na alínea b) do n.º 1 do artigo 13º da Lei das Finanças Regionais.

2ª - De acordo com as duas normas legais acima indicadas, a taxa reduzida de IRC prevista para a citada Região Autónoma é aplicável, relativamente aos rendimentos aí obtidos, aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável naquela Região.

3ª - Atento o exposto, sempre se deverá concluir que bastará ao sujeito passivo com sede em Portugal Continental deter ou explorar uma forma de representação na Região Autónoma da Madeira, nos termos do artigo 5º do Código do IRC para que aos rendimentos aí auferidos seja aplicável a taxa regional.

4ª - Conforme resultou provado nos presentes autos, a Recorrida tem, efectivamente, sede e direcção efectiva em Amarante, explorando desde 1996 uma representação permanente no Concelho de Câmara de Lobos, no Funchal.

5ª - Devendo, portanto, ser tributada à taxa regional reduzida a matéria colectável correspondente aos rendimentos obtidos pela Recorrida no âmbito do exercício da sua actividade na Região Autónoma da Madeira através da citada forma de representação.

6ª - Procedeu também erradamente a Administração Fiscal no que concerne ao Imposto de Derrama aplicável aos rendimentos obtidos na Região Autónoma da Madeira, cuja taxa fora, também ela, corrigida no acto de liquidação impugnado, uma vez que ao abrigo do Ofício-Circulado n.º 20101, de 25 de Janeiro de 2005, da DSIRC, não existe qualquer taxa de Imposto de Derrama aplicável no Concelho de Câmara de Lobos

7ª - Deste modo, ao atender tais factos e questões - conclusões 2ª a 6ª supra - a Sentença recorrida não merece qualquer censura ou reparo, devendo confirmar-me a declaração de ilegalidade do acto de liquidação impugnado e, consequentemente, ser revogado o acto de reclamação de juros moratórios nele identificados, bem como ser declarado extinto o processo de execução fiscal que com o n.º 1759200501035592 corre os seus termos no Serviço de Finanças de Amarante, ao abrigo do disposto no artigo 270º, n.º 1 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

3 - O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Recorrente: Fazenda Pública

Questão prévia do efeito atribuído ao recurso: alega a recorrente que ao recurso deve ser atribuído efeito suspensivo da decisão recorrida, aplicando-se subsidiariamente o artº 740º n.º 1 do Código de Processo Civil, face ao eventual prejuízo que o não deferimento de tal pretensão acarreta para a Fazenda Pública.

A nosso ver carece de razão.

Resulta do artº 286º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário que os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos.

Porém, como refere Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 4ª edição, pág. 1164, «a regra do efeito suspensivo estar dependente da existência de garantia só se justifica nos casos em que os recursos jurisdicionais sejam interpostos por quem na sequência da decisão possa ser obrigado a pagar uma quantia.

Por isso, deverá interpretar-se restritivamente esta regra, limitando o seu campo de aplicação aos limites traçados pela sua razão de ser, afastando-a nos casos em que o recurso é interposto pela Fazenda Pública ou pelo Ministério Público».

Deverá, pois, improceder a questão prévia suscitada pela Fazenda Pública.

Objecto do recurso:

A questão objecto do presente recurso prende-se com a interpretação do conceito de estabelecimento estável acolhido no artº 2, n.º do Dec. Legislativo Regional 2/2001/M de 20.02.

A recorrente alega que o Código do IRC, apenas utiliza a designação de estabelecimento estável situado em território português para entidades não residentes, ou seja que não tenham sede nem direcção efectiva em território português (alínea c) do art. 3º e alínea c) do art. 2ºdo CIRC).

E que para as instalações sem personalidade jurídica própria de entidades com sede em território português a própria Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei 13/98) reserva a designação de sucursais, delegações, agências escritórios etc.

Conclui sublinhando que o conceito de estabelecimento estável acolhido naquele diploma legal, se refere apenas a estabelecimento estável de entidades estrangeiras, com sede fora do território nacional.

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento

Dispõe o artº 2, n.º 2 do referido Dec Leg. Regional que a taxa especial referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira e o imposto em causa constitua receita da Região, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.

A redacção do preceito não é clara.

Mas consideramos, ao invés do que se sustenta na decisão impugnada, e também nas alegações da recorrida, que o citado normativo não prevê expressamente que os sujeitos passivos que beneficiam da aplicação da taxa reduzida de IRC relativamente aos rendimentos obtidos na Região Autónoma da Madeira, serão os definidos pelas alíneas a e b) do artº 13º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Não é isso que decorre daquele texto legal.

O que ali se diz é que a taxa especial é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira (1º requisito) e sempre que se verifique (cumulativamente) um segundo requisito ou seja que o imposto constitua receita da região, já que a diminuição na taxa nacional de IRC, prevista naquele normativo, se aplica apenas, aos rendimentos obtidos na região autónoma.

Ademais na análise do preceito forçoso é recorrer ao subsídio interpretativo do elemento sistemático e também à *ratio legis*, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Ora o DLR 2/2001/M de 20.02 prevê a redução da taxa de IRC devida pelos sujeitos passivos residentes na região autónoma da Madeira.

Analisando a razão de ser da norma, ou *ratio legis*, constatamos do respectivo preâmbulo, que era intenção do legislador reduzir a taxa do IRC em relação aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma, tendo tal redução o escopo de «favorecer o investimento produtivo» (....) contribuindo para a correcção das assimetrias de distribuição de rendimento resultantes da insularidade e para a melhoria das condições de vida dos seus residentes»

Esclarecendo-se depois, ainda naquele preâmbulo o conceito de «residentes na região autónoma» como sendo os que como tal são definidos na alínea a) do artigo 13º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, ou seja «pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região».

Por outro lado o elemento sistemático também aponta naquele sentido já que, como bem refere a recorrente, o Código do IRC, apenas utiliza a designação de estabelecimento estável situado em território português para entidades não residentes, ou seja que não tenham sede nem direcção efectiva em território português (alínea c) do art. 3º e alínea c) do art. 2º do CIRC).

E na interpretação da lei há-de presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados artº 9º, n.º 3 do Código Civil).

Acresce dizer que a interpretação defendida pela recorrente não viola o princípio da igualdade.

O princípio da igualdade, inscrito nos artigos 13º e 266º, n.º 2, da Constituição da República, obriga a Administração Pública a tratar igualmente os cidadãos que se encontram em situação objectivamente idêntica e desigualmente aqueles cuja situação for objectivamente diversa. (Vide neste sentido João Caupers, Introdução ao Direito Administrativo, pág. 81.).

No caso não estamos perante situações idênticas como decorre de forma expressa do preâmbulo do diploma, onde se salienta que a atenuação da carga fiscal sobre as pessoas colectivas visa garantir a competitividade e criação e emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos da insularidade.

E a instalação de meras sucursais, delegações, agências ou escritórios não é comparável a deslocação para a região autónoma da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável de pessoas colectivas, situações essas que propiciam a competitividade e criação de emprego em níveis muito superiores e por isso são mais valorizadas.

O tratamento diverso tem, pois, justificação bastante, pelo que não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo revogar-se o julgado recorrido.».

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

- A impugnante é uma sociedade anónima que se dedica à construção civil e obras públicas.
- Tem sede em Amarante.
- Desde 1996 que tem instalações na Região Autónoma da Madeira, sita na P.I.Z.O.- Lote E2, Concelho de Câmara de Lobos, Funchal.
- As liquidações de IRC do ano de 2004, no montante de 107.574,31 euros e os juros de mora no montante de 2.691,48 euros, foram determinadas, por correcção à declaração de rendimentos sujeitos a IRC da impugnante.
- Consistiram na alteração da taxa aplicada à respectiva matéria colectável.
- Relativamente ao ano de 2004 a impugnante autoliquidou IRC pela taxa de 22,5%, vigente na Região por força do DLR n.º 2/2001/M, na parte da matéria colectável respeitante à actividade económica exercida na RAM.

- A Administração Fiscal entendeu que deveria ser aplicada a taxa de 25%, a todos os rendimentos da impugnante, incluindo os auferidos na Região Autónoma da Madeira.

5.1. Como questão prévia da sua alegação de recurso a recorrente Fazenda Nacional vem insurgir-se contra a fixação de efeito meramente devolutivo ao recurso interposto.

Para tanto, defende que ao recurso deveria ser "atribuído efeito suspensivo da decisão recorrida, aplicando-se a regra geral subsidiária do artigo 740º, n.º 1 do CPC, face ao eventual prejuízo que o não deferimento de tal pretensão acarreta para a Fazenda Nacional".

Nenhuma razão lhe assiste em tal pretensão.

De facto, não há que fazer apelo ao aludido normativo do CPC, uma vez que o CPPT no n.º 2 do artigo 286.º estabelece de forma expressa que "*Os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos….*

A este propósito escreve ainda Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 835, anotação 9 ao referido artigo 286.º "*.., isto é, o recurso do Ministério Público ou da Fazenda Pública interposto de decisão favorável ao contribuinte parece ter forçosamente efeito devolutivo, independentemente de existir ou não garantia.*

Por outro lado, também não se pode aventar a possibilidade de execução imediata, contra a Fazenda Pública, da decisão favorável ao contribuinte, pois a execução de julgados desfavoráveis à administração tributária apenas está prevista após o trânsito em julgado da decisão (arts 100.º da LGT, 146.º, n.º 2 do CPPT, 95.º e 96.º da LPTA, e 5.º, n.º 1 do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho e 160.º, n.º 1 do CPTA).

Como assim, mantém-se o efeito meramente devolutivo fixado ao presente recurso no despacho que o admitiu a fls. 63.

5.2. A questão decisiva que importa conhecer no presente recurso consiste em saber se as instalações que a ora recorrida tem na Região Autónoma da Madeira preenchem o conceito de estabelecimento estável para efeito de poder beneficiar relativamente aos rendimentos aí produzidos da taxa reduzida de IRC de 22,5%, prevista no artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30-A/2003/M, de 31/12).

No sentido afirmativo se entendeu na sentença sob recurso, para o que, em resumo, se ponderou que a predita redução de taxa de IRC, como medida estrutural tendente a compensar os custos da insularidade e visando a eliminação das assimetrias e a promoção do investimento na Região Autónoma da Madeira, se aplicava aos rendimentos produzidos nas aludidas instalações enquanto estabelecimento estável que a ora recorrida aí possui, independentemente da sua sede ser no continente, sendo certo que exercia maioritariamente a sua actividade nessa Região, constituindo o correspondente imposto uma receita desta.

A recorrente Fazenda Pública, em síntese, vem defender que a taxa reduzida apenas seria aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira, tal como definidos na alínea a) do artigo 13.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro, referindo-se a lei a estabelecimento estável apenas nos casos de entidades estrangeiras, com sede fora do Território Nacional, e daí que fosse aplicável a taxa nacional de 25%.

Vejamos.

Dispõe o n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas), o seguinte:

Artigo 13.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

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;

e) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

Por sua parte, prevê o n.º 1 do artigo 2 do DLR n.º 2/2001/M. de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30/2001/M, de 31 de Dezembro):

Artigo 2.º

Taxas

1 - A taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC, para vigorar na Região autónoma da Madeira é de 22,5%.

2 - A taxa referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que possuam sede, direcção efectiva ou **estabelecimento estável** na Região Autónoma da Madeira e o **imposto em causa constitua receita da Região**, nos termos previstos nas alíneas a) e b) da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.

Já o artigo 5.º do CIRC a respeito do conceito de estabelecimento estável diz o seguinte:

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1 - Considera-se **estabelecimento estável** qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português.

3 - Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.

4 - Para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

5 - Em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua actividade por um período superior a seis meses.

Ora, da compaginação dos normativos que se acabam de citar nada permite concluir que o conceito de estabelecimento estável para efeito de questionada redução da taxa de IRC apenas abranja instalações de sujeitos passivos não residentes no território nacional.

Não se desconhece, é certo, que o conceito de estabelecimento estável é fundamentalmente tributário do Direito Fiscal Internacional, mas nada legitima a afirmação de que aí tem o seu campo de aplicação exclusivo, ou seja, em situações de âmbito internacional.

Designadamente a amplitude do conceito de estabelecimento estável consagrado no n.º 1 do artigo 5.º do CIRC não legitima a restrição que a recorrente Fazenda Pública defende, sendo certo que esse mesmo conceito ainda hoje é utilizado em situações confinadas ao território português, como sucede no caso da derrama (artigo 14.º da Lei das Finanças Locais - Lei n.º 2/2207, de 15 de Janeiro), daí se compreendendo que também tenha o seu campo de aplicação no relacionamento tributário entre o Continente e as Regiões Autónomas, para mais tendo em conta a autonomia financeira destas (artigo 2.º da Lei n.º 13/98).

De todo o modo, assinale-se, sempre a interpretação restritiva propugnada pela recorrente revestiria uma dimensão violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP), ao invés do que defende o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Na verdade, a interpretação da recorrente de acordo com a qual a expressão estabelecimento estável (artigo 2.º, n.º 2 do Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, de 22 de Fevereiro) se refere apenas a sujeitos passivos não residentes em território nacional reveste uma dimensão violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP), uma vez que, sem fundamento material bastante, trata de forma diferente estabelecimentos estáveis de entidades residentes e não residentes, dessa forma desvirtuando os objectivos políticos do benefício fiscal, expressos no preâmbulo do diploma.

Sendo assim, integrando as instalações da recorrida na Região Autónoma da Madeira desde 1996, onde efectivamente era exercida uma actividade económica (vide probatório), o conceito de estabelecimento estável para efeito dos rendimentos aí produzidos beneficiarem da taxa regional reduzida de IRC de 22,5% de IRC, nos termos do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, sendo certo que o correspondente imposto constitui receita da Região, bem se andou na sentença sob recurso ao anular a liquidação adicional impugnada, uma vez que aí se fizera ilegal aplicação da taxa nacional de IRC de 25%-cfr., neste mesmo sentido, acórdãos de 26/11/08 e 07/01/09, nos processos n.ºs 666/08 e 669/08.

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

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Impugnação Judicial. Acção Administrativa Especial. Convolação. Pedido de Revisão. Emolumentos.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, deve ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

II — O que não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo).

III — Assim, é de convolar impugnação judicial para acção administrativa especial, pois que da petição, tempestiva, consta pedido e causa de pedir idóneos para o efeito.

IV — Ao pedido de revisão de emolumentos é aplicável o artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Processo n.º 688/08-30.
Recorrente: Chavíssimo – Gestão e Administração de Bens, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Chavissimo – Gestão e Administração de Bens, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a impugnação que deduzira "do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação dos emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas, no montante de Esc. 375.000$00 (€ 1.870,49)".

Fundamentou-se a decisão em que, "como o pedido de revisão oficiosa da liquidação foi rejeitado por razões formais e não foi apreciada a legalidade da liquidação, o meio processual adequado para discutir contenciosamente a decisão seria a acção administrativa especial", "mas o pedido não poderia ser aquele que foi formulado nos autos: o de anulação da liquidação, mas antes o da [i]legalidade da decisão que não conheceu do pedido". Todavia, "como o pedido formulado pela impugnante é o pedido próprio do processo de impugnação judicial não se pode falar em erro na forma do processo, nem na sua convolação para a forma processual correcta", tendo o tribunal *a quo* julgado a impugnação apresentada intempestiva.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

I. A ora recorrida pretendeu, pela via da revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos em questão, a restituição do que lhe foi indevidamente liquidado.

II. Do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduziu a ora recorrente impugnação judicial por entender que o referido acto comportava a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

III. Por seu turno, o Tribunal recorrido entendeu que o acto em causa não apreciou a legalidade do acto de liquidação, considerando existir um erro na forma do processo pois a adequada seria a acção administrativa especial.

IV. Contudo decidiu o juiz a quo não convolar a referida impugnação por entender que o pedido formulado obstava à referida convolação.

V. Entende a ora recorrente que o juiz recorrido deveria ter convolado a impugnação pois esta era possível e nada obstava a que não o fizesse.

VI. É da sua convicção que analisando a petição inicial facilmente se concluía que a pretensão da ora recorrente era ver anulado o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

VII. Aliás, isso mesmo se constata pelo cabeçalho da referida petição.

VIII. Esta também é a posição do Dr. Jorge Lopes de Sousa, veja-se neste sentido a anotação ao n.º 4 do artigo 98.º, onde este, de forma indubitável, refere:

"Porém, mesmo em situações deste tipo, deverá ter-se em conta a possibilidade de interpretação da petição, designadamente se nela é detectável um pedido implícito com a forma de processo adequada" – vide em CPPT anotado e comentado, 5.ª edição, ano 2006, Vol., anotação 10, página 691.

IX. Ao não convolar a impugnação judicial apresentada oportunamente numa acção administrativa especial, violou o tribunal a quo o previsto nos artigos 98.º, n.º 4, do CPPT e 97.º, n.º 3, da LGT, bem como os princípios da celeridade e economia processual.

X. A douta sentença recorrida fez uma inadequada aplicação do direito aos factos em discussão nos autos.

XI. Pelo exposto, o presente recurso não pode deixar de ser julgado totalmente procedente, anulando-se a douta sentença recorrida e consequentemente, ordenando-se a convolação da impugnação judicial em acção administrativa especial, com todas as consequências legais.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que "o meio processual próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa com fundamento em extemporaneidade do pedido é o da acção administrativa especial", sendo que, caso seja deduzida impugnação judicial, "deve ordenar-se oficiosamente a convolação, sempre que o meio processual próprio se mostra ainda tempestivo e a causa de pedir e pedido formulados se revelem igualmente adequados", o que não se verifica nos autos, pois que "o pedido é inequivocamente de anulação do «acto de liquidação de emolumentos efectuado à impugnante» e, em consequência, de restituição «à impugnante da importância de € 1.870,49, indevidamente liquidada», ou seja, pedido adequado ao processo de impugnação judicial".

Em sede factual, vem apurado que:

a) Em 16 de Abril de 1998, no 3.º Cartório Notarial do Porto, foi celebrada a escritura pública de aumento de capital social da ora impugnante de Esc. 5.000.000$00 para Esc. 155.000.000$00 – documento n.º 1 junto com a petição.

b) À impugnante foi liquidada a importância de Esc. 376.050$00 (€ 1875,73), correspondente aos emolumentos devidos pela inscrição do referido acto de aumento de capital no Registo Nacional de Pessoas Colectivas – documento n.º 2 junto com a petição.

c) Em 18-07-1998, a impugnante efectuou o pagamento da quantia referida em b) – idem.

d) O montante dos emolumentos referidos em b) foi calculada nos termos previstos pelos artigos 3.º, n.ºs 1 e 4 da Tabela de Emolumentos do RNPC, aprovada pela Portaria n.º 366/89, de 22-05, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 144/83, de 31-03 e do Decreto-Lei n.º 42/89, de 03-02.

e) A impugnante requereu a revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos referidos em b) através do requerimento remetido por correio registado de 16-07-2002 – documentos n.ºs 3 e 4 juntos com a petição.

f) Em 24-10-2003, a impugnante foi notificada da decisão do pedido de revisão oficiosa, que não conheceu do mérito do pedido com o fundamento de que ele não se enquadrava no disposto no artigo 128.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, nem tão pouco no artigo 78.º da LGT, ao abrigo do qual tinha sido peticionado, e porque se mostrava já ultrapassado o prazo para a reclamação graciosa – documento n.º 5 junto com a petição cujo teor se dá aqui por reproduzido.

g) A petição inicial deu entrada neste tribunal no dia 26-01-2004.

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a "impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação dos emolumentos do Registo Nacional das Pessoas Colectivas" pode, ou não, ser convolada em acção administrativa especial.

Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, em ordem à "celeridade da justiça tributária" e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena – cfr. n.os 1 e 2 – deverá ser ordenada "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei", procurando evitar-se

que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de se pronunciar sobre o mérito da causa.

Como escrevem Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária Anotada*, 2.ª edição, p. 422, nota 3, "trata-se de uma injunção ao próprio juiz" que "só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre, de todo, inviável".

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, *pro actione* e *pro favoritate instantiae* (favorecimento do processo).

Tal convolação está dependente, nomeadamente, da idoneidade do pedido, da causa de pedir, e, também, da não caducidade do direito de acção.

Ora, a impugnação judicial é o meio processual adequado para atacar contenciosamente uma liquidação que padeça do vício de violação de lei ou um acto administrativo em matéria tributária que comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação – artigo 96.º, n.º 1, alíneas *a*) e *d*), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E a acção administrativa especial é o meio processual adequado para aferir da legalidade dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação da autoria da administração tributária – artigo 96.º, n.º 2, do CPPT.

No caso dos autos, a impugnante pediu o "[deferimento] da impugnação do acto tributário de liquidação", "anulando-se o acto de liquidação (…)" e "[restituindo-se] (…) a importância (…) indevidamente liquidada, acrescida dos juros indemnizatórios".

Todavia, apesar de pugnar pelo deferimento da impugnação do acto tributário de liquidação – pedido a que efectivamente corresponde o meio processual impugnação judicial -, no início da petição consta que a impugnante "vem (…) deduzir impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação dos emolumentos do RNPC" – pedido a que corresponde o meio processual acção administrativa especial, não estando em causa a legalidade da liquidação.

Pelo que há que interpretar a petição para determinar qual o pedido, i.e., o efeito jurídico, pretendido pela impugnante, ora recorrente.

O que, de acordo com os mais recentes contributos doutrinais e jurisprudenciais, há-de ser realizado com respaldo nos ditos princípios anti-formalista, *pro actione* e *pro favoritate instantiae* (favorecimento do processo) que dão primazia à solução de mérito sobre a solução formal.

Ora, na petição inicial, a impugnante refere que, por não se conformar com a liquidação, requereu a respectiva revisão oficiosa – artigo 6.º -, e, após notificação da rejeição deste pedido – artigo 7.º -, por não se conformar com o acto de liquidação – artigo 8.º -, atacou o acto de indeferimento através da presente "impugnação judicial".

E fê-lo através deste meio processual – artigo 9.º - porque apesar de notificada da rejeição do pedido de revisão oficiosa e para, "querendo, interpor recurso hierárquico (…) ou recurso contencioso", impugnou por "[entender] que é o Tribunal Tributário de 1.ª Instância o órgão competente para conhecer a questão *sub judice*" que será a do dito indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação dos emolumentos do RNPC.

Tal opção é justificada, expressamente, no artigo 21.º da petição: "Pelo exposto, contrariamente ao expresso na nota de notificação de 24.10.2003, tratando-se de um acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação de uma receita tributária (…) que implica a apreciação da legalidade dessa mesma liquidação, o órgão competente para a apreciar, logo para conhecer a presente impugnação, é o Tribunal Tributário de 1.ª Instância e o meio processual adequado para o suscitar é a impugnação judicial".

Ou seja, a impugnante pretendeu atacar o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Só que entendeu que tal acto apreciava a legalidade da liquidação, o que não sucede no caso dos autos, uma vez que o fundamento do indeferimento radica em que "o normativo aplicável às situações ora em análise é o artigo 128.º do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, e não o artigo 78.º da Lei Geral Tributária" – cfr. fls. 6 do processo administrativo apenso.

E, mas apenas subsidiariamente, em que o artigo 78.º da LGT "nunca (…) poderia ter aplicação no caso concreto por não se verificar qualquer um dos seus requisitos ou pressupostos de aplicação", a saber, caducidade do direito à revisão por iniciativa do contribuinte, impossibilidade de se revogar a liquidação por se mostrarem ultrapassados os prazos previstos no artigo 141.º do Código de Procedimento Administrativo, e, ainda, a impossibilidade de se aplicar o n.º 3 do dito artigo 78.º por não estar em causa a revisão da matéria colectável, não haver injustiça grave ou notória, e por se mostrar caducado o prazo de 3 anos para deduzir o pedido de revisão oficiosa com estes fundamentos.

Aliás, na "Conclusão" da fundamentação, diz-se expressamente que o pedido deve "ser rejeitado por extemporaneidade na interposição", pelo que não pôde "ser apreciado quanto ao mérito".

O que mereceu o despacho de "Concordo.", ora impugnado.

Contra esta decisão, a impugnante, na petição inicial, alega a "aplicabilidade do artigo 78.º da LGT ao pedido de revisão do acto de liquidação dos emolumentos e da sua tempestividade" (parte III da p.i. – artigos 22.º a 50.º).

Pelo que quer o pedido quer a causa de pedir são pressupostos processuais idóneos para efeito de dedução de acção administrativa especial.

Por outro lado, é de 3 meses o prazo para a dedução de acção administrativa especial – artigo 58.º, n.º 2, alínea *b*), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, *ex vi* artigo 97.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, sendo que a contagem de tal prazo "obedece ao regime aplicável aos prazos para a propositura de acções que se encontram previstos no Código de Processo Civil" – dito artigo 58.º, n.º 3.

Dispõe o artigo 144.º. n.º 4, do CPC, que "os prazos para a propositura de acções previstos neste Código seguem o regime dos números anteriores", sendo que, nos termos do seu n.º 1, o prazo é "contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a 6 meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes".

E, nos termos do artigo 12.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção então em vigor, "as férias judiciais decorrem entre 22 de Dezembro e 3 de Janeiro (…)".

Pelo que, tendo a impugnante sido notificada em 24 de Outubro de 2003, em virtude da suspensão daquele prazo de 3 meses durante as férias judiciais em Dezembro/Janeiro, não tinha caducado o seu direito de acção quando, em 26 de Janeiro de 2004, a petição deu entrada no tribunal *a quo* – cfr. alíneas *f*) e *g*) do probatório.

Por outro lado, não há qualquer caso decidido ou resolvido: a liquidação foi efectuada em 16 de Julho de 1998 – cfr. doc. n.º 2 junto com a petição e alínea *b*) do probatório, e "a impugnante requereu requereu a revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos referidos em *b*) através de requerimento remetido por correio registado de 16-07-2002" – cfr. alínea *e*) do probatório -, sendo que, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da Lei Geral Tributária, tal revisão pode ser efectuada no prazo de quatro anos após a liquidação.

Há, pois, que efectivar a chamada "convolação do processo", unanimemente admitida e frequentemente praticada, no STA, em ordem à concretização das preditas finalidades.

Trata-se, ao fim e ao cabo, de anular os actos que não possam ser aproveitados quer em função do rito processual próprio quer por diminuírem as garantias de defesa - "sendo o processo expressão de normas de direito público que ditam as regras sob as quais deve correr a actividade das partes na defesa das suas pretensões e do tribunal na sua apreciação, a todos vinculando, nunca as partes ou o tribunal poderão dispor do processo" - (cfr. *ibidem*, nota 7) -, praticando-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, tanto quanto possível, da forma estabelecida na lei.

Ou seja: corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista.

Cfr., aliás, os artigos 98º, n.os 3 e 4, do CPPT, e 199.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Ora, nos autos não existe qualquer óbice de natureza substantiva ou processual a que o processo siga a forma da impugnação judicial.

Na verdade, a impugnação é tempestiva, a petição é idónea e o pedido compatível.

Por outro lado, quer quanto ao prazo da contestação ou resposta ou para o de alegações, quer quanto à prova oferecida, e à própria representação da Fazenda Pública, os actos já praticados podem ser aproveitados uma vez que deles não resulta a diminuição das garantias do réu.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, o recente acórdão do STA de 19 de Dezembro de 2007 – recurso n.º 0617/07.

Conclui-se, pois, que todos os actos praticados podem ser aproveitados pelo que é de efectuar a convolação sem que seja necessário tanto invalidar actos como praticar outros.

Deve, pois, seguir-se a forma de acção administrativa especial.

E a questão que se coloca nesta acção administrativa especial é a de saber se aquele artigo 78.º é aplicável ao pedido de revisão do acto de liquidação dos emolumentos.

Dispõe o n.º 1 deste artigo que "a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços".

Como escrevem Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, em *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª edição, nota 1 ao artigo 78.º, p. 401, "refere-se o presente artigo à «revisão dos actos tributários», como consta da respectiva epígrafe, expressão esta que é potencialmente abrangente de actos de liquidação e de fixação da matéria colectável, que são, ambos, tipos de actos através dos quais a administração tributária define a sua posição perante os contribuintes e outros obrigados tributários, sobre os seus direitos ou deveres".

Como é sabido – artigo 3.º, n.º 2, da LGT -, "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".

Certo que, nos termos do n.º 3 deste artigo 3.º, "o regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial".

Todavia, não se pode admitir que, como consta da fundamentação do acto recorrido, o artigo 128.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, seja normativo especial face ao disposto no artigo 78.º da LGT.

Dispõe aquele artigo 128.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar, que aprova o Regulamento dos Serviços dos Registos e do Notariado, que, "sempre que em inspecção, inquérito ou por outra forma se averigúe que algum funcionário cobrou a mais ou a menos do que o preço devido por qualquer acto, ser-lhe-á determinada pelo director-geral dos Registos e Notariado a restituição ou o depósito da diferença, independentemente das sanções disciplinares a que haja lugar".

Refere-se este artigo à cobrança incorrecta do tributo, incorrecção que se afere com atinência à importância liquidada. Mas, assim sendo, não trata esta norma da revisão da liquidação, antes cura da correcção da cobrança.

Cfr. o acórdão do STA de 27 de Outubro de 2004 – recurso n.º 0627/04.

E não se invoque a aplicação do artigo 132.º, n.º 4, do mesmo Decreto Regulamentar que se refere à conta, e não à liquidação do tributo.

Pelo que ao pedido de revisão de emolumentos registrais é aplicável o artigo 78.º da Lei Geral Tributária que, no caso dos autos, como se disse, é tempestivo.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, convolando a impugnação judicial em acção administrativa especial e julgando esta procedente, consequentemente anulando o acto administrativo sobre matéria tributária impugnado, que rejeitou, por extemporaneidade, o pedido de revisão.

Custas pela Fazenda Pública, na instância, com procuradoria de 1/8, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso de revista. artigo 150º do CPTA. Admissibilidade. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Nos termos do disposto no artigo 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 (n.º 3 da citada Lei).

II — Assim, tendo o processo de oposição à execução fiscal sido autuado em 25/9/03, não é admissível o recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA interposto do acórdão prolatado pelo TCA.

Processo n.º 759/08-30.
Recorrente: CPB – Companhia Petroquímica do Barreiro, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CPB - Companhia Petroquimica do Barreiro, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do TCA Sul que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra o acto de liquidação de contribuição autárquica, no montante de € 62.058,44, dele vem, nos termos do disposto no artº 150º do Código de Processo nos Tribunas Administrativos, interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º. A admissão do presente recurso afigura-se como claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, em face da total omissão de pronúncia do Acórdão recorrido sobre questão que só por si pode conduzir à invalidade da liquidação e à procedência do recurso, mormente estando em causa uma nulidade, matéria de conhecimento oficioso, pelo que o presente recurso deve se admitido, como explanado nos pontos I a XII das presentes alegações.

2º. A questão que radica em procurar saber se os cidadãos podem ou não confiar, que um prédio declarado como omisso num conhecimento de SISA, bem como, na subsequente escritura de compra e venda seja efectivamente omisso, para efeitos de admissibilidade do presente recurso, reveste importância fundamental, conforme explanado nos pontos XII a XXXIV das alegações.

3º. A questão de saber se a avaliação em sede de SISA produz efeitos em sede de CA, actualmente de IMI, para efeitos de admissibilidade do presente recurso denota importância fundamental, conforme explanado nos pontos XXXV a XXXIX das alegações.

4º. Revestindo as questões em causa nos termos referidos, importância fundamental e afigurando-se a apreciação das mesmas claramente necessária para uma melhor aplicação do direito o presente recurso deve ser admitido.

5º. O acto que determinou a anulação da Declaração Modelo 129, bem como, a primeira avaliação efectuada são nulos por violarem o conteúdo essencial do principio da confiança e do princípio da igualdade, respectivamente, mas ainda que assim não entenda esse Superior Tribunal, sempre são anuláveis, conforme explanado nos pontos XL a XLI das alegações.

6º. Assim, o acto que determinou a anulação da declaração Modelo 129 de 13 de Março de 1992 e a repristinação do artigo 4511, atentou frontalmente contra o princípio da confiança, ínsito na ideia do Estado de Direito Democrático, consagrado no art. 2.º da CRP, violando o conteúdo essencial de um direito fundamental, sendo nulo nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do CPA, pelo que o douto Acórdão ora em crise, padece de erro de julgamento.

7º. Ainda que assim não se entenda, ao acolher o entendimento segundo o qual o prédio nunca havia estado omisso na matriz predial, o Acórdão do Tribunal "a quo" fez uma errada interpretação das disposições legais em causa, colidindo de frente com os princípios da confiança e da segurança jurídica, pelo que não deve permanecer na ordem jurídica, conforme explanado nos pontos das alegações.

8º. Ao contrário do decidido no Acórdão recorrido, por ter conduzido à fixação de tal valor patrimonial, tão exagerado, a 1ª avaliação viola intoleravelmente o princípio da igualdade, plasmado no art. 13.º da CRP, violando o conteúdo essencial de um direito fundamental, sendo nula nos termos da alínea d) do nº2 do art. 133.º do CPA, pelo que o douto Acórdão do Tribunal "a quo", padece de erro de julgamento.

9º. Ainda que assim não se entenda, por identidade de argumentos, ao propugnar o entendimento segundo o qual a fixação do valor patrimonial na primeira avaliação não violou o principio da igualdade, o Acórdão do Tribunal "a quo" fez uma errada interpretação das disposições legais em causa, violando o próprio princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º da CRP, pelo que não deve permanecer na ordem jurídica, conforme explanado nos pontos XLII a LVIII das alegações.

10º. O requerimento de 2ª avaliação apresentado pela recorrente assume relevância quer para efeitos de Sisa, quer para efeitos de Contribuição Autárquica, motivo pelo qual, não tendo a mesma sido efectuada, a fixação do valor patrimonial não transitou em julgado, padecendo a liquidação em causa de vício de forma por preterição de formalidade essencial, pelo que o douto acórdão recorrido ao decidir de forma diferente padece de erro de julgamento não podendo em consequência permanecer na ordem jurídica, conforme explanado nos pontos LXXIV a LXXIX das alegações.

11º. O douto Acórdão recorrido ao acolher o entendimento de que a ora recorrente não tinha qualquer direito a exigir uma segunda avaliação, fez uma incorrecta aplicação das disposições legais aplicáveis, pelo que também pelo ora exposto padece de erro de julgamento, não podendo em consequência permanecer na ordem jurídica, conforme explanado nos pontos LXXX a XC das alegações.

12º. Não tendo sido dado conhecimento à recorrente, do acto que anulou a Declaração modelo 129, repristinando o art. 4511, sendo esta o sujeito passivo da relação tributária substantiva, nem tendo sido permitida a sua intervenção, não é aquele despacho eficaz em relação a si, pelo que também pelo ora exposto, o Acórdão recorrido padece de erro de julgamento, conforme explanado nos pontos XCI a XCV das alegações.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 206 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

a) O presente recurso, interposto para o STA nos termos do art. 150º do CPTA não deve ser admitido no caso *sub judicio*, em que está em causa a apreciação de uma impugnação de liquidação que seguiu os termos do CPPT;

b) Aos processos a que é aplicável exclusivamente o CPPT, não parece curial aplicar-se o processo de revisão atendendo à especificidade (face ao disposto no CPTA) dos recursos nele previstos (recurso para o STA com fundamento em oposição de acórdãos, nos termos do art. 284º, ainda com recurso a

aplicação de disposições anteriores do CPC, e recurso para o STA, independente da alçada, em caso de mais de três sentenças com soluções opostas, segundo o n.º 5 do art. 280º);

c) Mas, ainda que o art. 150º fosse aplicável, não seria admissível o presente recurso por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do respectivo n.º 1, para este tipo de revista de carácter excepcional;

d) Com efeito, destinando-se esta revista à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, por estar em causa a expansão de uma controvérsia susceptível de ultrapassar os limites da situação singular, no caso *sub judice* a recorrente pretende por em causa os julgamentos factuais realizados pelas instâncias;

e) A decisão do TCAS, confirmativa da sentença do TAF de Almada, apreciou como lhe competia e sem merecer censura, os factos, tendo aplicado o direito em conformidade

f) E não se vê que em que poderia a admissão do presente recurso contribuir para uma melhor aplicação e uniformização do direito, porque não está em causa a possibilidade de repetição de uma qualquer questão jurídica abstracta a surgir num número indeterminado de casos futuros;

g) No presente recurso apenas é atacada uma decisão proferida numa questão singular e cuja importância apenas nesse caso releva, não apresentando dimensão jurídica e social nem susceptibilidade de proporcionar pela sua reapreciação neste recurso uma melhor aplicação e uniformização do direito.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o recurso não poder ser admitido, já que a recorrente nada alegou sobre os pressupostos da respectiva admissibilidade, sendo certo que "as questões suscitadas pela recorrente são questões que dependem sobretudo da apreciação casuística das provas disponíveis no caso concreto, em relação às quais, aliás, a recorrente chega até a pedir a ampliação da matéria de facto (vide conclusão XII)".

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrida Fazenda Pública, nos termos que constam de fls. 223 que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

1) "Em 30/08/1989 foi apresentada pela Quimigal — Química de Portugal, S.A., a «declaração para inscrição ou alteração de inscrição de prédios urbanos na matriz» referente à fábrica de especialidades químicas com a área de 8279 m2 e que deu origem ao artigo 4511 (cfr. fls. 94/95 do processo administrativo em apenso)";

2) "O imóvel foi avaliado em 13/06/1990 e sido fixado o valor patrimonial de 864.000.000$00, tendo este valor sido notificado à Quimigal — Química de Portugal, S.A., em 09/01/1991, não tendo sido contestado (cfr. teor da informação de fls. 24 do processo administrativo em apenso)";

3) "O imóvel foi inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Lavradio sob o artigo 4511 (actual 1638 por efeito de desdobramento das matrizes) (cfr. informação de fls. 24 do processo administrativo)";

4) "Em 13/03/1992 foi apresentada pela Quimigal — Química de Portugal, S.A., a «declaração para inscrição ou alteração de inscrição de prédios urbanos na matriz» referente ao prédio urbano registado sob o artigo 4511 motivada «por a área indicada aquando da primeira inscrição, a qual deu origem ao artigo 4511, ter sido erradamente indicada, pois estavam incluídas áreas de terreno livre que fazem parte do terreno para a indústria constante do mod. 129 entregue em 27/05/91» (cfr. fls. 17/19 da certidão em apenso)";

5) "Em 12/01/1993 a Quimigal — Química de Portugal, S.A., solicitou junto do Serviço de Finanças do Barreiro a rectificação da «área do artigo predial urbano 4511 da freguesia do Lavradio de 8879 m2 para 6665,31 m2» (cfr. teor de fls. 96)";

6) "Em 12/04/1993, foi lavrado termo de declaração para efeitos de Sisa relativamente à aquisição pela impugnante do direito de superfície do prédio urbano destinado a paiol de produtos químicos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Lavradio sob o artigo 4523 pelo preço de 846.000$00 e do complexo industrial pelo preço de 29.025.000$00 «anteriormente inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Lavradio sob o artigo 4511 mas omisso na matriz por via da apresentação da declaração referida no art. 214 do CCPISIA em 13/03/92, cuja avaliação ainda não foi efectuada», tendo sido liquidada a Sisa sobre o valor declarado (cfr. teor do documento de fls. 3/4 da certidão em apenso)";

7) "O valor de Sisa liquidado com base no termo de declaração referido no ponto anterior no montante de 3.000.000$00 foi pago em 12/04/93 como consta do conhecimento n.º 68/71 de fls. 4/verso da certidão em apenso";

8) "Em 12/04/1993, foi instaurado o processo para avaliação de bens nos termos do art. 109º do CIMSISSD em nome de CPB — Companhia Petroquímica do Barreiro, Lda., com o n.º 20/93 (posteriormente n.º 58/95 por reunião de Serviços de Finanças) (cfr. fls. 2 da certidão do processo de avaliação em apenso)";

9) "Em 20/04/1993, foi lavrado termo de declaração referente à «liquidação adicional de Sisa n.º 68/71, de 12/04/93, em virtude de ter sido declarado o valor de 30.000.000$00 como valor de aqui-

sição, em vez de 125.000.000$00 que é efectivamente o valor pelo qual vão ser transmitidos os bens» (cfr. fls. 5 da certidão em apenso)";

10) "O valor da liquidação adicional de Sisa no montante de 9.500.000$00 foi pago em 20/04/1993 através do conhecimento n.º 72/75 (cfr. fls. 5/verso da certidão do processo de avaliação)";

11) "Em 21/04/1993 foi outorgada no 21.º Cartório Notarial de Lisboa escritura de compra e venda entre a Quimigal — Química de Portugal, S.A., e a CPB — Companhia Petroquímica do Barreiro, Lda., tendo por objecto o direito de superfície por 30 anos de um edifício inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Lavradio sob o n.º 1423 pelo preço de 975.000$00 e de um complexo industrial inscrito na matriz sob o artigo 4511, mas à data omisso, pelo preço de 124.025.000$00 (como consta da escritura de fls. 12/17 dos autos)";

12) "Em 23/04/1993, foi prestada informação relativamente à Mod. 129 apresentada pela Quimigal e na qual consta que «a diferença diária referida pela firma requerente deve-se a erro de medição. As designações "terreno livre" e "terreno para indústria" é simplesmente o mesmo pois a área livre é a área destinada a indústria, tendo em conta a actividade da requerente. Não nos parece que a rectificação da área em causa seja susceptível de produzir qualquer alteração no valor patrimonial do imóvel» (cfr. fls. 100)";

13) "Em 21/09/1993 foi proferido despacho pelo Chefe da Repartição com o seguinte teor «Em face da informação prestada pelo funcionário do serviço externo, rectifique-se na matriz a área do prédio e questão, uma vez que se trata de diminuição de área insusceptível de aumentar o valor patrimonial. Dê-se sem efeito a declaração mod. 129 apresentada» (cfr. fls. 101 do processo administrativo em apenso)";

14) "No âmbito do processo de avaliação n.º 20/93 (actualmente 58/95) foi prestada informação pela 2ª Repartição de Finanças do Barreiro em 08/09/1994, da qual consta que o imóvel já se encontrava inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Lavradio sob o art. 4511 tendo sido atribuído o valor patrimonial de 864.000.000$00 (cfr. fls. 21 da certidão em apenso)";

15) "Com data de 12/09/94 foi a ora impugnante notificada do teor do oficio n.º 3511 no qual consta que «(...) poderá requerer 2ª avaliação ou interpor recurso nos termos dos artigos 96 e 97 do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto s/ Sucessões e Doações, relativamente à avaliação efectuada nos termos do art. 109º do referido Código ao complexo industrial — fábrica de especialidades químicas sito no Lavradio, Barreiro, ao qual foi atribuído o valor patrimonial de 864.000.000$00». No mesmo ofício foi ainda efectuada a notificação para o pagamento da quantia de 79.917.300$00 referente a Sisa e Selo do art. 50.º da Tabela Geral do Imposto de Selo (cfr. teor de fls. 23/24 da certidão em apenso)";

16) "Com data em 19/09/1994, foi apresentado pela CPB — Companhia Petroquímica do Barreiro, junto do Serviço de Finanças do Barreiro o pedido de 2ª avaliação (cfr. fls. 25/26 da certidão)";

17) "Em 08/10/1997, no âmbito do processo n.º 58/95, foi prestada informação na qual consta que «As Sisas liquidadas e pagas através dos conhecimentos n.ºs 68/71 de 12/04/1993 e 72/75 de 20/04/1995, nas quantias de 3.000.000$00 e 9.500.000$00, que serviram de base à instauração do presente processo, foram anuladas e reembolsadas à requerente CPB — Companhia Petroquímica do Barreiro, em Maio de 1996, por a aquisição a que se reportam se encontrar isenta (...) os autos deverão ser arquivados pelo que o pedido de 2ª avaliação, que ainda não foi realizada, não deverá tão-pouco realizar-se (…)» (fls. 30 da certidão)";

18) "Em 14/10/1997 foi enviada à impugnante notificação dando conta do arquivamento do pedido de 2ª avaliação do prédio (cfr. fls. 31/32 da certidão)";

19) "Em 10/03/2003 foi emitida a nota de cobrança referente à primeira prestação do ano de 2002 da contribuição autárquica do prédio inscrito na matriz sob o art. U-01638 (cfr. fls. 56/59)";

20) "Em 24/07/2003, foi emitida a nota de cobrança referente à 2ª prestação do ano de 2002 da contribuição autárquica do prédio inscrito na matriz sob o art. U-01638 (cfr. fls. 56/61)";

21) "A contribuição autárquica do ano de 2002 referente ao artigo U-01638 no montante de € 62.058,44 não foi paga e encontra-se em fase de execução fiscal (cfr. fls. 56)."

3 – Importa, em primeiro lugar, apreciar a questão da admissibilidade do recurso suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, bem como pela Fazenda Pública.

Conforme resulta do requerimento de fls. 177, o presente recurso vem interposto "nos termos do artigo 150.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e alínea c) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário", que é de Revista.

Este recurso é um recurso excepcional, integrado no Capítulo II do Título VII, epigrafado "Dos Recursos Excepcionais".

Trata-se de um recurso sem paralelo na Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, quer pela sua excepcionalidade, quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade.

Neste sentido e por todos, pode ver-se o recente Acórdão desta Secção do STA de 2/4/08, in rec. n.º 1.061/07.

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 impugnação judicial foram instaurados em 25/9/03 (vide fls. 1).

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 os Acórdãos desta Secção do STA de 12/12/06, in rec. n.º 584/06; de 18/4/07, in rec. n.º 97/07; de 16/1/08, in rec. n.º 564/07 e de 14/7/08, in rec. n.º 410/08.

4 – Nestes termos, acorda-se em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 200,00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Artigo 78.º da LGT. Revisão do acto tributário. Taxa. Erro imputável aos serviços.

Sumário:

I — O artigo 78.º da LGT abrange, na sua previsão legal, quer os impostos, quer as taxas.

II — A revisão do acto tributário, por iniciativa da administração tributária, pode efectuar-se a pedido do contribuinte, como resulta dos artigos 78.º, n.º 6, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade – artigo 266.º, n.º 2, da CRP.

III — O erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, compreende o erro de direito cometido pelos mesmos.

Processo n.º 771/08-30.
Recorrente: Director-Geral dos Registos e do Notariado.
Recorrida: REDITUS – Sociedade Gestora de Participações, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. REDITUS – Sociedade Gestora de Participações, SA, com sede na Rua Pedro Nunes, 11, r/c, Lisboa, propôs, junto do TAF de Lisboa, acção administrativa especial contra o despacho do Director-Geral dos Registos e Notariado, que lhe indeferiu o pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação e cobrança de emolumentos notariais, pedindo a anulação do acto e a condenação da Direcção-Geral dos Registos e Notariados à prática do acto devido.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a acção procedente.

Inconformado, o DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Não existindo uma norma que preveja a aplicação da LGT de forma expressa, ou mesmo subsidiária, às taxas, terá de entender-se que o regime dela constante é simplesmente aplicável às taxas a título de analogia legis e como método de integração de lacunas. Essa aplicação analógica deverá ser demonstrada e justificada caso a caso.

2. As situações jurídicas que fundamentam a existência do procedimento de revisão oficiosa nas taxas e nos impostos são radicalmente distintas, o que, em regra, afasta a aplicação analógica do artigo 78º da LGT, atentas as especificidades da situação jurídico-tributária emolumentar.

3. Existindo lei especial que regule os termos subjacentes a uma situação jurídica de taxa, a LGT não poderá ser aplicada por analogia, salvo quando se demonstre a existência de lacunas de previsão.

4. Os termos da revisão das contas emolumentares por parte do Director-Geral dos Registos e do Notariado previstos no n. 2 do artigo 128º do Decreto Regulamentar n. 55/80 não podem ser ignorados caso se pretenda proceder à integração de lacunas de direito tributário emolumentar através do procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78º da LGT.

5. Sem prejuízo do exposto quanto à inaplicabilidade do artigo 78.º dir-se-á que ao contrário do que alega a recorrente para fundamentar o seu direito de acesso à justiça tributária, não existe nos presentes autos a prática de actos lesivos de direitos e muito menos a prática de actos lesivos de direitos em matéria tributária para efeitos do disposto nos artigos 9º, n. 2 e 95º, nºs 1 e 2, alínea d) da LGT.

6. Pois, como refere Lima Guerreiro, "(...) não é destacável o indeferimento referido (...) na alínea d) dos recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação. O objecto da impugnação continua a ser o acto tributário, sendo desprovida de qualquer recorte autónomo a rejeição da sua revisão. A liquidação do imposto mantém-se como verdadeiro acto lesivo da esfera jurídica do contribuinte e não o pretenso acto administrativo de indeferimento da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico que sobre ele recaiu." (Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2000, pág. 406).

7. O acto de indeferimento em causa não pode ser objecto de impugnação autónoma, sem se colocar em causa os actos de liquidação, e para se colocar em causa esses actos, correm os prazos constantes na alínea a) do n. 1 do artigo 102º do C.P.P.T., ou seja, 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos emolumentos em causa.

8. Pois, se o que a autora pretende é impugnar os actos de liquidação, então os únicos meios serão a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dos actos de liquidação. E tais procedimentos deveriam ter sido desencadeados em tempo útil, tendo em consideração o efeito directo da Directiva em causa.

9. De facto, de acordo com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento dos emolumentos em causa.

10. Por seu turno o artigo 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que "a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no n. 1 do artigo 102º".

11. Ora o prazo de 90 dias previsto no n. 1 do artigo 102º do CPPT não ofende o direito comunitário. De facto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por acórdão proferido em 17 de Junho de 2004, no processo C-30/02 (Recheio - Cash & Carry vs Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas), e que se junta como doc. n. 2, relativamente às questões prejudicais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, decidiu que: "o princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto".

12. Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78º da Lei Geral Tributária, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

13. O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n. 1 do artigo 78º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: "(...) qualquer ilegalidade".

14. Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n. 1 do artigo 102º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo n. 026774).

15. Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos, pois, a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem

como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da Administração praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

16. Por seu lado, de acordo com a segunda parte do n. 1 do artigo 78º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

17. O procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

18. De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativo, enquanto subespécie dos actos modificativos, tendencialmente semelhante ao dispositivo normativo que consta do artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) nos termos do qual englobam-se na rectificação dos actos administrativos «os erros de cálculo e os erros materiais na expressão da vontade do órgão administrativo, quando manifestos», os quais «podem ser rectificados, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

19. Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do artigo 78º da L.G.T. às situações de erro de direito não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra - nem poderia integrar - o elenco das causas de rectificação dos actos administrativos previstas no artigo 148º do CPA e rectius no artigo 78º da LGT.

20. Veja-se, por exemplo, os termos restritos com que os nºs 3 e 4 do artigo 78º, estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço na revisão da matéria tributável - erro muito manifesto e de correcção muito mais simplificada e justificada, que o erro alegado no caso sub judice. Neste caso, o dirigente máximo pode autorizar no prazo de 3 anos, excepcionalmente, a revisão, com fundamento em injustiça grave e notória. Não satisfeito com os termos restritos previstos no n. 3 o legislador sentiu a necessidade de restringir ainda mais os termos enquadrantes da decisão definindo que "[...] apenas se considera notória, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade [...]"

21. Como refere Lima Guerreiro, o n. 3 do artigo 78.º "visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes". (Lei Geral Tributária Anotada, cit., pág. 346).

22. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o n. 5 do artigo 78º. Nesse número refere-se que "a revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta (causada por erro material, na esmagadora maioria das situações) pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos". Citando, novamente, Lima Guerreiro (ob. cit, pág. 347), esta norma é justificada atendendo o "carácter escandaloso desse vício da liquidação, que justifica poder sempre ser conhecido até ao termo do prazo de caducidade da liquidação e, mesmo, invocado como fundamento da oposição à execução (...)".

23. Assim, e atendendo ao carácter excepcional das referidas situações, não fará sentido qualquer interpretação que advogue uma solução mais atentatória da estabilidade do acto tributário - logo do princípio da segurança jurídica - noutras situações do que nestes casos denominados excepcionais face à injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

24. Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado. Como refere ALBERTO XAVIER, o processo de impugnação é «um processo de anulação do acto tributário que tem por objecto necessário demonstrar a sua desconformidade com a lei. Esgotados os prazos que a lei lhe assinala, caduca o direito processual do contribuinte de obter a invalidação do acto, que adquire a sua eficácia preclusiva plena» (in Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 587).

25. Defender que o erro de direito está englobado no conceito de «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n. 1 do artigo 78º da LGT seria atribuir mais poder à Administração Tributária em sede de revisão oficiosa do acto tributário, do que aquele que decorre do regime geral de revogação administrativa regulada no artigo 141º do CPA nos termos do qual "os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida".

26. Segundo Freitas do Amaral: "se a revogação tem por fundamento a invalidade do acto anterior, só tem sentido que ela possa ter lugar enquanto essa invalidade puder ser invocada; ora, decorrido o prazo de recurso contencioso sem que do acto inválido haja sido interposto o recurso adequado, a invalidade fica sanada, e portanto deixa de poder ser alegada; o órgão administrativo deixa, consequentemente, de

poder invocar o fundamento do exercício da sua competência revogatória, que é a invalidade." (Curso, cit, pág. 450-451).

27. A expressão «erro imputável aos serviços» encontra-se directamente relacionada com a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito.

28. A Administração Tributária não pode actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência

29. Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n. 1 do artigo 78º da LGT - que regula a revogação provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade - e a segunda parte do mesmo número - que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço - que não a ilegalidade.

30. Actos de revogação supervenientes ao decurso do prazo de impugnação contenciosa só podem ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade. Daí que, ultrapassado o prazo para o recurso contencioso, o acto tributário só possa ser revogado com fundamento em "injustiça grave ou notória".

31. Conclui-se, assim que, o artigo 78º, n. 1, 2ª parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

Foi dada vista ao EPGA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. Em 8/5/2000, foi celebrada, no 5º Cartório Notarial de Lisboa, escritura de aumento de capital social e alteração parcial do contrato social da ora autora, aumento este realizado integralmente em dinheiro.

2. Pelo aumento realizado, a ora autora pagou € 7.611,64 de emolumentos notariais (em 8/5/2000), €13.124,25 de emolumentos registrais (9/5/2000), e € 12.479,92 de emolumentos ao RNPC (9/5/2000).

3. Do valor de € 13.124,25 pago na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, foi devolvida à ora autora a quantia de 1.200$00 (€ 5,99), e do valor de € 12.479,92 pago ao RNPC, foi devolvida a totalidade.

4. Os montantes cobrados e não devolvidos (€ 7.611,64 de emolumentos notariais e € 13.118,28 de emolumentos registrais) foram considerados pela ora autora como indevidamente cobrados e, em consequência, foi requerida, em 5/8/2003, revisão oficiosa destes actos de liquidação e cobrança.

5. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido em 23/3/2004.

6. A ora autora deduziu a presente acção em 6/5/2004.

3. Defende o recorrente que o art. 78º da LGT não se aplica às taxas, mas apenas aos impostos.

Vejamos a lei.

Dispõe o citado artigo, subordinado à epígrafe "revisão do acto tributário":

"1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo …".

E a ilação que o recorrente tira desta norma é que a mesma se aplica aos impostos e não às taxas.

Na verdade, segundo o recorrente, a aplicação da norma aos impostos, que não às taxas, tem como consequência que só por analogia se podia aplicar tal normativo às taxas (conclusões 1ª a 4ª).

Mas não tem razão.

A taxa não deixa de ser um tributo.

A dicotomia é esta: tributos unilaterais (impostos) e tributos bilaterais (taxas) ([1]).

O preceito não distingue entre impostos e taxas, reportando-se antes a tributos. E a taxa não deixa de ser um tributo.

Improcedem assim tais conclusões.

Defende depois o recorrente que questionar o acto de liquidação só pode ser feito através dos processos de impugnação judicial ou reclamação graciosa, sendo que não existe nos autos a prática de actos lesivos no indeferimento do pedido de revisão (conclusões 5ª a 9ª).

Também aqui não tem qualquer razão.

Na verdade, o citado art. 48º permite ao contribuinte discutir, em sede de revisão, a legalidade do acto. Como explicitaremos mais detalhadamente depois.

Se o legislador foi excessivo é questão diversa, sendo que ao Tribunal não cumpre apreciar tal matéria.

Quanto aos apontados prazos para a reclamação graciosa e impugnação judicial (conclusões 10ª e 11ª) aceita-se que os mesmos sejam razoáveis, e não violem qualquer lei comunitária.

Mas não é isso que está aqui em discussão.

Está em causa, isso sim, a revisão do acto tributário, previsto no art. 78º da LGT, nos prazos aí definidos.

São pois inócuas tais conclusões para o fim pretendido pelo recorrente.

Nas conclusões seguintes (12ª a 15ª) sustenta o recorrente que o contribuinte apenas pode pedir a revisão por qualquer ilegalidade no prazo da reclamação, pois de outro modo põe-se em causa a segurança jurídica e a estabilidade dos actos de liquidação dos tributos.

Mas também aqui não tem qualquer razão.

Vejamos porquê.

Como se escreveu no acórdão deste STA de 17/5/2006 (rec. n. 16/06) o artigo 78.º da Lei Geral Tributária prevê a revisão do acto tributário "por iniciativa do sujeito passivo" ou "da administração tributária", aquela "no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade", e esta "no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços".

Todavia, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão.

Tal resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade – art. 266º, n. 2 da CRP.

Como se refere no Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, recurso n. 26.580:

"Face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições, sendo que «o dever de pronúncia constitui, de resto, um princípio abertamente assumido pelo art. 9º do CPA, no domínio do procedimento administrativo mas aqui também aplicável por mor do disposto no art. 2º do mesmo código".

E, mais adiante:

"É claro que a revisão do acto tributário, na sua dimensão de acto a favor do contribuinte, que é a dimensão que aqui importa ter em conta, acaba por implicar um alargamento do prazo de estabilidade da situação tributária a que se refere. Mas uma tal consequência não é uma objecção que o intérprete possa colocar (...) pois a adopção, pelo legislador, da possibilidade de revisão do acto pressupõe exactamente o equacionamento dessa questão e a sua resolução no sentido de fazer, dentro de certos condicionalismos (...) outros valores para além da segurança jurídica a prazo certo".

E de lei escrita.

Na verdade, o próprio artigo 78º, n. 6, refere o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.

E o artigo 86º, n. 4, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário menciona o "pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo".

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência, que se crê uniforme, do STA.

Cfr., por todos, os acórdãos de 20 de Março de 2002 citado, de 19 de Novembro de 2003 recurso n. 1181/03, de 17 de Dezembro de 2002 recurso n. 1182/03, de 29 de Outubro de 2003 recurso n. 462/03, de 02 de Abril de 2003 recurso n. 1771/02, de 20 de Julho de 2003, recurso n. 945/03 e de 30 de Janeiro de 2002 recurso n. 26.231.

Improcede assim esta questão nuclear do recurso interposto.

As conclusões seguintes (16ª a 24ª) ou não têm relevância prática para a discussão em causa (quando se reportam ao procedimento de revisão oficiosa por parte da AT) ou colidem com a doutrina atrás exposta, e que aí foi objecto de apreciação, pelo que igualmente improcedem.

Resta tratar a última questão ("erro imputável aos serviços" – conclusões 25ª a 31ª).

O referido artigo 78º, n.º 1 da Lei Geral Tributária prevê a revisão oficiosa "com fundamento em erro imputável aos serviços".

Que, no entender do recorrente, e no caso, só poderia ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade.

Mas não é assim.

O "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie artigo 78.º, n. 2 in fine ([2]).

É o que este STA tem uniforme e reiteradamente afirmado, a propósito do artigo 43.º da LGT.

Como se refere no acórdão de 12 de Dezembro de 2001, recurso n. 26.233: "havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro" já que "a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (artigos 266º, n. 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços".

Cfr., no mesmo sentido, e por todos, os acórdãos de 6 de Fevereiro de 2002, recurso n. 26.690, de 5 de Junho de 2002, recurso n. 392/02, de 12 de Dezembro de 2001, recurso n. 26.233, de 16 de

Janeiro de 2002, recurso n. 26.391, de 30 de Janeiro de 2002, recurso n. 26.231, de 20 de Março de 2002, recurso n. 26.580 e de 10 de Julho de 2002, recurso n. 26.668.

Nem contrariam o exposto os nºs 3 e 4 daquele artigo 78º, uma vez que ressalva "o disposto nos números anteriores".

Ou seja: pode ser efectuada essa revisão, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo que não exista erro imputável aos serviços.

Cfr. Leite de Campos e outros, LGT Anotada, 2 edição, p. 346, nota 7 e Lima Guerreiro, ibidem, p. 346, nota 7.

De outro modo, sairia frustrado o dever da Administração, de plenamente reconstituir a legalidade ofendida, em violação do princípio da legalidade que deve ser observado na actuação administrativa (artigos 266º, n. 2 da Constituição da República Portuguesa e 55º da Lei Geral Tributária).

Aliás, a mesma lei – artigo 78º, n. 2 – considera erro imputável aos serviços, o erro na autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo, do qual está liminarmente excluído qualquer erro material praticado pela Administração Tributária ([3]).

Em suma: improcedem todas as conclusões das alegações de recurso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Pimenta do Vale.*

([1]) *Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª Edição, pág. 20*
([2]) *Acórdão citado de 17/5/2006*
([3]) *Acórdão citado*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

IRC. Convenção para evitar a dupla tributação. Retenção na fonte. Não residente. Dispensa. Substituição tributária. Constitucionalidade.

Sumário:

I — As convenções sobre dupla tributação constituem um complexo de normas convencionais que atribuem a competência tributária ao Estado da residência fiscal dos beneficiários dos rendimentos em prejuízo do Estado da fonte.

II — A certificação das residências para efeito do accionamento das Convenções terá de ser feito pelas Autoridades Fiscais do Estado do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente.

III — De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, fica o substituto fiduciário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

IV — O regime especial de prova e o conceito de tributação sancionatória estabelecidos no artigo 90.º do CIRC não afrontam os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, bem como da tributação de acordo com a capacidade contributiva.

Processo n.º 810/08-30.
Recorrente: OTIS Elevadores, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - OTIS Elevadores Lda, com os demais sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial

por si deduzida contra a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2003, no montante global de € 108.650,17, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A questão decidenda objecto dos presentes autos está directamente relacionada com o poder de tributação do Estado português, o qual necessariamente pressupõe que se atenda ao poder de tributação dos outros Estados e, por conseguinte, às normas convencionais que permitem a conjugação e repartição internacional de tal poder;

B) A eficácia das normas internas foi totalmente sustida pela ocorrência do facto previsto nos artigos 7º, n.º 1, primeira parte, das CEDT's Portugal/França e Portugal/Espanha, o qual determina a não-sujeição a tributação em território nacional;

C) Em virtude do Estado português ter abdicado do seu poder de tributação, do pagamento dos rendimentos a não residentes não resulta uma relação jurídica tributária que compreenda o dever de entrega de prestação tributária strictu sensu;

D) Deste modo, o único dever que impende sobre a ora Recorrente reconduz-se a uma obrigação acessória de verificação dos pressupostos de aplicação das CEDT's Portugal/França e Portugal/Espanha, inexistindo qualquer obrigação de retenção na fonte de imposto;

E) Não havendo lugar a tributação das entidades não residentes, por falta de poder tributário por parte do Estado, não há lugar a qualquer obrigação, em sede da função de liquidação e cobrança de impostos alheios, própria dos substitutos tributários;

F) A residência das referidas entidades foi confirmada por certificados de residência fiscal emitidos pelas respectivas autoridades fiscais, os quais, tratando-se de documentos autênticos, fazem prova plena da factualidade que atestam, em conformidade com o disposto no artigo 371.º, n.º 1, do CC;

G) A apresentação tardia da prova de não residência não preclude de forma definitiva e irreparável o direito à aplicação da referidas convenções internacionais, consubstanciando o acto administrativo de passagem de um certificado de residência fiscal um acto de mero reconhecimento de aplicação de convenção internacional, limitando-se as autoridades fiscais francesas e espanholas à confirmação dos respectivos pressupostos, não dispondo neste aspecto de qualquer discricionariedade ou margem de apreciação subjectiva;

H) Uma vez preenchidos os pressupostos exigidos para aplicação das referidas convenções internacionais, qualquer pretensão tributária do Estado português sobre os rendimentos auferidos pelas entidades não residentes em referência - ainda que legalmente prevista na legislação ordinária interna - esbarra inevitavelmente com a exclusão de competência determinada convencionalmente, a qual determina uma situação de não-sujeição, consubstanciando uma inadmissível violação do disposto no artigo 8.º, n.º 2, da CRP;

I) O regime especial de prova previsto no artigo 90.º do CIRC viola de per si as referidas convenções internacionais, na medida em que abdica do mecanismo de troca de informações previsto nos artigos 26.º das referidas convenções internacionais, fazendo ao invés depender a sua aplicação da prática de acto administrativo pelas autoridades fiscais francesas e espanholas;

J) Em face do exposto, dúvidas não podem restar quanto à inadmissibilidade de aplicação do regime postulado pelo artigo 90.º, n.º 4, do CIRC, consubstanciando o mesmo uma derrogação inadmissível dos artigos 7.º e 26.º das referidas convenções internacionais - vedada pelo artigo 8.º, n.º 2, da CRP - do que decorre a anulabilidade da liquidação impugnada nos termos do artigo 135.º do CPA;

K) Não obstante as faculdades decorrentes dos regimes previstos nos artigos 26.º das referidas convenções internacionais e da Directiva n.º 77/799/CEE, a Administração Tributária não encetou qualquer diligência tendente à confirmação da residência das entidades beneficiárias dos rendimentos, o que redunda na ilegalidade da liquidação impugnada, por vício de violação de lei, concretamente dos princípios do inquisitório e da verdade material, desdobramentos dos princípios da legalidade e da igualdade, consagrados, respectivamente, no artigo 103.º, n.º 3, e nos artigos 13.º e 266.º, n.º 2, da CRP, e se traduz na sua anulabilidade por força do disposto no artigo 135.º do CPA;

L) Por outro lado, o regime estatuído no artigo 90.º do CIRC, na medida em que assenta num mecanismo de prova necessária - ademais de produção difícil ou mesmo impossível, uma vez que depende da prolação de actos administrativos por Estados estrangeiros - viola o direito da ora Recorrente de acesso ao Direito, bem como o direito a um procedimento ou processo equitativo, conforme ao disposto no artigo 20.º da CRP;

M) Efectivamente, o artigo 90.º, n.º 4, do CIRC acolhe um conceito de tributação sancionatória, não tendo em consideração a existência - ou não - de uma manifestação da capacidade contributiva que deva ser tributada em conformidade com o disposto no artigo 103.º da CRP;

N) Por outro lado, o mecanismo de responsabilidade do substituto tributário, previsto no artigo 90.º, n.º 4, do CIRC, difere daquele que resultaria, prima facie, do artigo 28.º da LGT, decorrendo do n.º 3 desta disposição legal que a responsabilidade do substituto tributário, nos casos em que a substituição determine a retenção na fonte a título definitivo mas não venha a ocorrer, se restringe ao pagamento da quantia que deveria ter sido deduzida e não foi - prevendo-se a responsabilidade subsidiária do substituído por essa dívida;

O) Sendo certo que ao substituto que venha a ser chamado como responsável pelo pagamento do imposto hipoteticamente devido, não assiste qualquer meio de recuperação dos montantes por si a esse título entregues junto dos cofres da Fazenda Pública, faltando-lhe desde logo legitimidade para solicitar o reembolso nos termos do artigo 90.º, n.º 5, do CIRC;

P) Do regime constante do artigo 90.º, n.º 4, do CIRC decorre uma autonomização da relação jurídica tributária, de tal forma que a obrigação de pagamento da dívida tributária por parte do substituto tributário deixa de decorrer de qualquer manifestação de capacidade contributiva do substituído para ter origem no incumprimento de uma obrigação acessória do substituto;

Q) Em face do exposto, conclui-se pela inadmissibilidade constitucional do regime previsto no artigo 90º, n.º 4, do CIRC, por violação dos fins do sistema fiscal e do princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva da ora Recorrente, consagrados nos artigos 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 2, da CRP, do que decorrerá a anulabilidade da liquidação impugnada nos termos do artigo 135.º do CPA;

R) É entendimento da ora Recorrente que a consequência da violação da obrigação de manutenção em sua posse de certificados de residência fiscal com data anterior à do termo do prazo de entrega das retenções na fonte, decorrente dos n.ºs 3 e 4 do artigo 90º do CIRC - ou seja, a responsabilização da ora Recorrente pela totalidade do imposto - colide frontalmente com o princípio da proporcionalidade das normas restritivas dos direitos, liberdades e garantias - consagrado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP e cujo escopo protector abrange, atento o disposto no artigo 17.º da CRP, o seu direito à propriedade privada, consagrado no artigo 62.º, n.º 1, da CRP;

S) Efectivamente, não se vê a necessidade de manutenção de um certificado de residência fiscal emitido em momento anterior ao do termo do prazo de entrega das retenções na fonte - dando-se por demonstrada a natureza meramente declarativa do mesmo -, podendo até argumentar-se que um certificado emitido em data mais recente, posterior à do momento do pagamento dos rendimentos, se revestiria de tanto maior fiabilidade;

T) Quanto à proporcionalidade em sentido estrito do regime previsto no artigo 90.º, n.º4, do CIRC, parece evidente a desmesura e desajustamento do mesmo, não apenas porque faz incidir decisivamente sobre o momento da prova toda a aferição do cumprimento da obrigação acessória que impende sobre o substituto tributário, mas sobretudo porque determina uma obrigação de suportar imposto precludindo a possibilidade de demonstração, ainda que posterior, da inexistência de qualquer efectiva dívida tributária - ou, se se preferir, de qualquer lesão aos interesses patrimoniais da Fazenda Pública;

U) No caso em apreço, a ora Recorrente submete à apreciação desse Douto Tribunal a manifesta desproporcionalidade decorrente do regime de responsabilidade ínsito no artigo 90.º, n.º 4, do CIRC, pugnando pela desaplicação do mesmo, por violação do disposto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP', do que decorrerá a anulabilidade da liquidação impugnada, nos termos do artigo 135.º do CPA;

V) A invalidade da liquidação adicional de imposto acima referida - uma vez reconhecida, por esse Douto Tribunal, em sede do presente recurso, com fundamento nos argumentos acima aduzidos - fará despoletar a invalidade da correspectiva liquidação adicional de juros compensatórios, na medida em que a emissão desta tão - somente resulta da posição - perfilhada pela Administração Tributária - propulsora daquela, a qual no presente caso é insusceptível de legitimar a emissão de qualquer liquidação adicional de imposto, ficando a execução de eventual sentença de procedência proferida por esse Douto Tribunal prejudicada com a manutenção na ordem jurídica da referida liquidação adicional de juros compensatórios;

W) Em consequência, uma vez revogada por esse Douto Tribunal a sentença proferida pelo tribunal a quo e, consequentemente, anulada a liquidação adicional de imposto objecto da impugnação judicial acima identificada, não poderá deixar de ser reconhecida a nulidade da correspectiva liquidação adicional de juros compensatórios, nos termos do artigo 133.º, n.º 2, alínea i), do CPA, o que se requer para os devidos efeitos legais;

X) No eventual cenário desse Douto Tribunal não propugnar pela declaração de nulidade da referida liquidação adicional de juros compensatórios - ou mesmo na hipótese de não proceder à revogação do sentido decisório proferido pelo tribunal a quo e, por conseguinte, à anulação da liquidação adicional de imposto objecto da impugnação judicial acima identificada, o que tão-somente se concebe por dever de patrocínio - importa enfatizar depender o eventual direito da Administração Tributária à percepção de juros compensatórios da ocorrência de uma situação de retardamento na liquidação do imposto imputável, a título de culpa, ao contribuinte;

Y) No presente caso, atenta a argumentação jurídica acima aduzida, é de constatar que o elemento objectivo do direito ao pagamento de juros compensatórios - assente no retardamento da entrega do imposto pelo sujeito passivo - não se verifica, tendo a ora Recorrente cumprido integral e tempestivamente as suas obrigações fiscais;

Z) Enquanto as liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios impugnadas não forem anuladas continuarão, ao abrigo do princípio da executoriedade imediata dos actos administrativos previsto no artigo 149.º, n.º 1, do CPA, a produzir efeitos na ordem jurídica, carecendo o presente recurso jurisdicional de efeito suspensivo;

AA) Neste contexto, terá a ora Recorrente direito ao ressarcimento do prejuízo causado pela Administração Tributária, resultante de erro imputável aos seus serviços na emissão das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios supra referidas, naturalmente equivalente à indisponibilidade dos montantes indevidamente pagos e impugnados;

BB) Assim sendo, reconhecendo esse Douto Tribunal no âmbito do presente recurso padecerem as liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios acima referidas do vício de violação de lei, atenta a errónea interpretação e aplicação, por parte dos serviços da Administração Tributária, da norma ínsita no artigo 90.º, n.º 4, do CIRC, assiste à ora Recorrente o direito ao pagamento de indemnização com fundamento em erro imputável aos referidos serviços da Administração Tributária;

CC) Termos em que se conclui que, na medida do reconhecimento por esse Douto Tribunal do erro imputável aos serviços da Administração Tributária na prolação das liquidações adicionais de imposto impugnadas, terá a ora Recorrente, em conformidade com o disposto no artigo 43º, n.º 1, da LGT, direito ao pagamento de juros indemnizatórios;

DD) Em consequência, requer-se a esse Douto Tribunal o reconhecimento do erro imputável aos serviços da Administração Tributária, o reembolso dos montantes indevidamente pagos e a satisfação do direito da ora Recorrente ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4% ao ano, computados sobre o montante global a restituir e contabilizados desde as datas do seu pagamento indevido até à emissão da respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, 61.º, n.º 3, do CPPT, e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril;

EE) Por último, tendo a ora Recorrente apresentado - ainda que em momento superveniente ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que alegadamente deveria ter sido deduzido - os certificados de residência fiscal das entidades beneficiárias dos rendimentos cuja correspondente liquidação de imposto se pretende ver anulada, dúvidas não podem restar quanto à aplicação ao presente caso do regime de afastamento da responsabilidade do substituto tributário previsto na actual redacção do artigo 90.º-A, n.º 6, do CIRC;

FF) Sendo certo que, perante o preceituado no artigo 48.º, n.º 4, da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, inexistem motivos que possam impedir a aplicação retroactiva do disposto no artigo 90.º-A, n.º 6, do CIRC, na medida em que, não obstante ter havido lugar ao pagamento do imposto, a impugnação judicial acima identificada ainda se encontra pendente de decisão, uma vez que a propositura do presente recurso jurisdicional impediu o seu trânsito em julgado e, por conseguinte, que a mesma se cristalizasse na ordem jurídica;

GG) Em consequência, e independentemente do sentido decisório perfilhado por esse Douto Tribunal no que concerne à argumentação jurídica expendida pela ora Recorrente nos pontos anteriores, dúvidas não podem restar quanto ao facto do normativo acima exposto, introduzido pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, fazer precludir a pretensa responsabilidade tributária da ora Recorrente, na qualidade de substituta tributária das entidades não residentes acima referidas, e, por conseguinte, de implicar a anulabilidade - ainda que a título superveniente - da liquidação de imposto objecto da impugnação judicial supra identificada;

HH) Não obstante o exposto, e caso a liquidação de imposto impugnada venha a ser anulada por esse Douto Tribunal por força das regras introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2008, a argumentação jurídica expendida pela ora Recorrente nos pontos anteriores não perde a sua razão de ser, designadamente para efeitos de apreciação do erro imputável aos serviços da Administração Tributária nos termos do artigo 43º da LGT e, consequentemente, do pagamento dos correspectivos juros indemnizatórios.

2 – A Fazenda Pública não contra-alegou.

3 – O Mmº Juiz do Tribunal Central Administrativo Sul proferiu a fls. 332 despacho nos seguintes termos: “Por manifesto lapso foi ordenada a remessa dos autos a este TCA Sul pelo que se promove sejam ordenadas as necessárias diligências para a respectiva rectificação e subsequente remessa dos autos àquele Venerando STA”.

4 – Notificada do teor desse despacho, a recorrente respondeu nos termos que constam de fls. 335, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

5 - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer em que conclui no sentido do improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A)

A impugnante desenvolve a actividade de venda e instalação de elevadores e respectiva manutenção, encontrando-se colectada em IRC, no exercício de 2001, pelo regime geral de tributação, e nos exercícios de 2002 e 2003, pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. (Fls. 8 do p.a. em apenso)

B)

A impugnante foi objecto de uma acção inspectiva, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 200400553 de 29.10.2004, tendo início a 16 de Setembro de 2005. (Fls. 8 do p.a. em apenso)

C)

A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de conclusões elaborado pelos serviços de Inspecção Tributária e exerceu tal direito. (Cfr. Docs a fls. 33 e 119 a 134 do p.a. em apenso)

D)

Na sequência da acção inspectiva referida na alínea B) do probatório foi elaborado o Relatório Final de Inspecção, do qual destacamos:

«III- FACTOS E FUNDAMENTOS DE CORRECÇÕES MERAMENTE ARITEMÉTICAS À MATÉRIA COLECTÁVEL

(...) Analisadas as contas dos fornecedores estrangeiros em que havia divergências por comparação com o VIES, bem como outros com residência fora da comunidade, verificou-se a existência de facturas relativas a aquisição de serviços de subempreitada respeitantes a estudos e projectos de engenharia, estudos e pareceres, serviços de instalação e adaptação de programas informáticos, formação, mão de obra e instalação e montagem de elevadores. Estamos, assim, perante rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português sujeitos a IRC nos termos do já citado art. 4º do CIRC.

A empresa não fez prova de possuir, à data da colocação à disposição daqueles rendimentos, os competentes certificados de residência fiscal, emitidos e autenticados pelas autoridades fiscais do Estado da residência dos beneficiários dos rendimentos, para efeitos de aplicação das Convenções entre Portugal e os países de residência, para que assim, se pudesse verificar a não sujeição desses rendimentos ao imposto português. (...)

Assim, verificou-se falta de retenção na fonte de IRC sobre rendimentos pagos a não residentes e correspondente falta de entrega nos cofres do Estado, dos seguintes montantes de imposto, conforme apuramento efectuado no Mapa 1 que se anexa:

2001- 36,680,37 €

2002- 48,848,25 €

2003- 101.117,07€». (Cfr.Doc. a fls. 119 a 134 do p.a. em apenso)

E)

No seguimento da acção de fiscalização, a Administração Tributária emitiu as liquidações adicionais de IRC n.º das liquidações nºs 2005 00001275596, 2005 00001275597, 2005 00001275599, no total de € 108.650,37, todas com termo de pagamento a 18 de Janeiro de 2006. (Cfr. documentos n.º 3 a 5 juntos à p.i.)

F)

A impugnante foi notificada a 16 de Dezembro de 2005 das liquidações adicionais de IRC referidas na alínea anterior. (Cfr. documentos nºs 3 a 5 juntos à p.i.)

G)

O imposto foi pago em 23 de Março de 2007. (Cfr. documento n.º 6 junto à p.i.)

H)

Sob os documentos n.º 7, 8, 9, 10 juntos à p.i. e n.º 1 junto em 26.03.07, a impugnante juntou aos autos cinco certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades fiscais dos respectivos países relativos às sociedades beneficiárias dos rendimentos.

I)

A impugnante deu entrada da presente impugnação judicial via postal, conforme atesta registo dos CTT expresso de 18.04.2006. (Cfr. Doc. a fls. 117 dos autos).

7- A sentença recorrida vem impugnada no segmento em que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC n.º 200500001275559, relativa ao exercício de 2003, no montante de € 108.650,17 e respectivos juros compensatórios, mantendo na ordem jurídica o acto tributário aí consubstanciado.

Para tanto, ponderou-se na decisão, em suma, que a ora recorrente não fizera a prova da observância do requisito formal traduzido na prévia obtenção dos certificados de residência oficial relativos aos fornecedores estrangeiros para efeitos de aplicação das Convenções celebradas entre Portugal e os países de residência (Espanha e França) destinadas a eliminar a dupla tributação dos rendimentos auferidos (n.º 3 do artigo 90.º do CIRC) e daí que estivesse obrigada a efectuar a retenção respectiva retenção na fonte de IRC.

Concluindo-se nos seguintes termos: "*Não se apresentando, efectuada tal prova até ao termo do prazo para entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter deduzidos nos termos da lei, assim decorre do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC.*"

Na sua alegação de recurso, a recorrente defende, no fundamental, a falta de conformidade constitucional do regime estabelecido nos n.º 3 e 4 do artigo 90.º do CIRC (redacção da Lei n.º 32-B/2002, de

30 de Dezembro), sem prejuízo do que pugna ainda pela anulação dos juros compensatórios liquidados, o reembolso dos montantes indevidamente pagos e pagamento de juros indemnizatórios, assim como pela aplicação retroactiva do disposto no artigo 90.º, n.º 6 do CIRC (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

Vejamos.

Estabelecem os nºs 2, 3,4 e 5 do artigo 90.º do CIRC (redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro) o seguinte:

Artigo 90.º

Dispensa de retenção na fonte

1-……...

2 - Não existe ainda obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial ou, 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 do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

3 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência.

4 - Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

5 - O sujeito passivo não residente, quando não tenha efectuado a prova no prazo referido no número anterior, pode requerer à Direcção-Geral dos Impostos o reconhecimento dos benefícios resultantes de convenção destinada a eliminar a dupla tributação e solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, no prazo de dois anos a contar da data da verificação do facto gerador do imposto, mediante apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças.

É sabido que as Convenções sobre dupla tributação constituem um complexo de normas convencionais que atribuem a competência tributária ao Estado da residência fiscal dos beneficiários dos rendimentos em prejuízo do Estado da fonte.

No caso, os artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e a França (DL n.º 105/71, de 26 de Março) e Portugal e a Espanha (Decreto do PR n.º 14/95, de 28 de Janeiro) dispõem que os lucros de um 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.

Prevê ainda o artigo 4.º das mesmas Convenções que residente de um país "…significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção, ao local de constituição ou qualquer outro critério de natureza similar…".

Daí que resulte evidente que a certificação das residências para efeito do accionamento das Convenções terá de ser feito pelas Autoridades Fiscais do Estado do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente.

Por outra parte, não são as Convenções que regulamentam os procedimentos a adoptar para a comprovação dos pressupostos legais para a sua aplicação e de que depende a exclusão da 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 Dupla Tributação entre Portugal e França–DL n.º 105/71, de 26/3) estabelecendo uma série de requisitos que devem ser comprovados pelos Estados contratantes.

É neste contexto que surge a previsão normativa constante do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei n.º 32-B/2002, de 30/12), a estabelecer que, quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto a prova da verificação dos pressuposto legais da aplicação da Convenção destinada a eliminar a dupla tributação, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

Como assim, a apresentação no prazo aí cominado da prova da não residência configura um pressuposto essencial para a aplicação das aludidas Convenções, só então se podendo afirmar que o

Estado português abdica do seu poder de tributação e, nessa medida, dispensa a retenção na fonte do IRC devido por parte da entidade que, em princípio, estava obrigada e efectua-la.

Torna-se, deste modo, legítimo à AT exigir tal imposto ao substituto tributário, enquanto responsável pela retenção que não foi efectuada, sem que tal actuação viole as convenções internacionais e, muito menos, o disposto no artigo 8.º, n.º 2 da CRP-cfr. acórdão de 31-01-08, no processo n.º 888/07.

Por outra parte, esse inciso constitucional também não resulta violado em face do regime especial de prova previsto no artigo 90.º do CIRC, ao invés do que defende a recorrente.

Na verdade, pese embora o mecanismo de troca de informações previsto nos artigos 7.º e 26.º das referidas Convenções Internacionais, de resto apenas aplicável no caso de resultarem dúvidas quanto aos certificados apresentados pelo contribuinte e nunca à míngua total da respectiva apresentação, o certo é que o legislador interno se encontrava legitimado para exigir a certificação dos requisitos exigíveis à aplicação do regime aí previsto, mormente da residência do beneficiário, como decorre da Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 Junho (cfr. 11 a 13/a), constituindo ainda uma decorrência do já acima citado artigo 4.º das Convenções em causa.

Nessa medida, não se vê que esse regime de prova revista uma dimensão violadora dos princípios da legalidade e da igualdade consagrados nos artigos 13.º 103.º, n.º 3 e 266.º, n.º 2 da CRP, tão pouco se podendo afirmar que ponha em crise o direito a um processo equitativo com reflexos obstaculizantes no acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, tanto mais que a certificação exigida não se pode qualificar de difícil obtenção tendo em conta que provem de um Estado contratante, donde decorre uma natural reciprocidade dos procedimentos exigidos.

Defende ainda a recorrente que o regime previsto no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, acolhendo um conceito de tributação sancionatória sem ter em conta a existência de capacidade contributiva, viola os artigos 103.º n.º 1 e 104.º, n.º 2 da CRP.

A este propósito aceita-se a afirmação de que do regime previsto no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC decorre uma autonomização da relação tributário em resultado da responsabilização do substituto tributário pelo pagamento da totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido, sendo certo que a este falece legitimidade para solicitar o reembolso nos termos do n.º 5 do mesmo normativo.

Trata-se de uma responsabilização com afinidades com a prevista no artigo 28.º da LGT, uma vez que em ambos os casos se reporta a uma situação de incumprimento da obrigação de retenção na fonte de importâncias e posterior entrega nos Cofres do Estado.

Todavia, daí não decorre que ocorra um afrontamento a princípios constitucionalmente consagrados a respeito do sistema fiscal, nomeadamente os previstos no n.º 1 do artigo 103.º e n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

Entende ainda a recorrente que o regime previsto no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, por desmesura e desajustamento do mesmo, viola o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 18.º, n.º 2 da CRP.

Não se acompanha esse entendimento.

De facto, perante a necessidade de salvaguardar o direito do Estado a uma eficaz cobrança dos impostos, nada justificando, no caso, o incumprimento da obrigação de retenção na fonte do IRC devido pelos beneficiários dos rendimentos, posto que estes não tinham comprovado ser fiscalmente não residentes, a medida de responsabilização do substituto tributário perfilhado no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC apresenta-se como adequada e ajustada.

Na verdade, a entidade obrigada a efectuar a retenção na fonte só deve eximir-se a tal obrigação no caso do beneficiário comprovar ser fiscalmente não residente, muito embora essa prova possa ser feita até ao termo do prazo do pagamento do imposto, daí se compreendendo a sua responsabilização pelo pagamento do imposto devido.

Improcedem, deste modo, as conclusões A) a U).

A recorrente, em seguida, vem questionar a legalidade da liquidação dos juros compensatórios, argumentando para tanto que o eventual direito da AT à percepção desses juros dependeria da ocorrência de uma situação de retardamento da liquidação do imposto imputável, a título de culpa, ao contribuinte.

Acontece que a questão da liquidação dos juros compensatórios exorbita do objecto do presente recurso jurisdicional, já que se trata de questão que não foi apreciada na sentença recorrida e não é de conhecimento oficioso.

Daí que, não devendo essa questão ser objecto de conhecimento nesta instância de recurso, improcedam as conclusões V) a BB).

O conhecimento da questão relativa aos juros indemnizatórios suscitada pela recorrente nas conclusões CC) e DD) encontra-se prejudicado pela posição que antes se tomou a respeito das restantes questões já conhecidas, da qual resulta necessariamente a inexistência por parte da Administração Tributária de qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito no acto de liquidação adicional impugnado.

Por último, a recorrente vem defender a aplicação ao presente caso do regime de afastamento da responsabilidade do substituto tributário previsto na actual redacção do artigo 90.º-A, n.º 6 do CIRC (introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro), alegando para tanto que, ainda que em

momento superveniente ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que alegadamente deveria ter sido deduzido, apresentara os certificados de residência fiscal das entidades beneficiárias dos rendimento cuja correspondente liquidação de imposto pretende ver anulada.

Dispõem os n.ºs 5 e 6 do artigo 90.º-A do CIRC (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro) o seguinte:

Artigo 90.º-A

5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.º 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

Prevê, por outra parte, o n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro:

Artigo 48.º

4 - O afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90.º e no n.º 6 do artigo 90.º-A do Código do IRC, na redacção que lhes foi dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

Certo é que no caso "sub judicio" deu-se como provado que a impugnante juntou aos autos cinco certificados de residência fiscal emitidos pela autoridades fiscais dos respectivos países relativos às sociedades beneficiárias dos rendimentos e que, muito embora o imposto tenha sido pago, se encontra pendente a presente impugnação judicial relativamente ao exercício de 2003 (G), H) e I) do probatório).

Isto significa que a recorrente, como defende, reúne os requisitos previstos nos citados incisos normativos para afastar a sua responsabilidade, enquanto substituto tributário, pela entrega da totalidade do imposto que deveria ter deduzido nos termos legais.

Como assim, em razão de estatuição normativa superveniente, desaparece da ordem jurídica o pressuposto de responsabilidade jurídico-tributária que conferiu legalidade à liquidação adicional impugnada, pelo que se impõe a respectiva anulação.

Por outra parte, como resulta ainda do que acima se disse a respeito da argumentação jurídica produzida pela recorrente, torna-se manifesto que aos serviços da AT nenhum erro pode ser assacado na liquidação do imposto objecto da presente impugnação, donde que não lhe assista o direito a que se arroga de atribuição de juros indemnizatórios.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e assim se julgando procedente a impugnação, anulando-se, em consequência a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2003.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Declaração de ilegalidade de normas. Função administrativa. Função legislativa. Competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Sumário:

I — À luz do direito positivo vigente, é lei todo o acto que provenha de um órgão com competência legislativa e assuma a forma de lei ou decreto-lei.

II — A declaração de ilegalidade de uma tal norma está excluída da jurisdição administrativa e fiscal, nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 2, alínea a) do ETAF.

Processo n.º 811/08-30.
Recorrente: APEC – Associação Portuguesa de Escolas de Condução.
Recorridos: Assembleia da República e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A APEC – Associação Portuguesa de Escolas de Condução, não se conformando com o acórdão do TCAS que na acção administrativa especial por si intentada absolveu da instância as entidades recorridas, dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) Na presente acção administrativa especial a recorrente impugnou os actos de cobrança da extinta DGV (hoje IMMT) destinados ao fundo de fiscalização a que se refere o artigo 13.º do Dec.-Lei n.º 254/92, de 20/11, ex vi do artigo 25.º-A do Dec.-Lei n.º 209/98, de 15/07;

B) A impugnação em causa resultou de violação da lei por considerar que havia uma desconformidade entre o conteúdo do acto e as normas aplicáveis;

C) Para a recorrente havia ainda uma confluência de funções legislativas e administrativas no que toca à aprovação do artigo 25.º-A do Dec.-Lei 175/91, de 11 de Maio;

D) O exercício do poder administrativo também se manifesta na emanação de normas de carácter administrativo concluindo-se que, do texto dos motivos subjacentes à aprovação daquele dispositivo legal, resulta a prossecução das duas funções administrativas: o funcionamento da Direcção-Geral de Viação e a (suposta) prossecução do fim público;

E) A norma em causa é dotada de operatividade imediata;

F) A norma em causa é uma norma administrativa com eficácia externa lesiva dos direitos da recorrente porquanto a obrigação de pagamento se vence decorrido o prazo consignado nesta, sem a necessidade da prática de um acto administrativo de intermediação da sua aplicação;

G) A recorrente, nos termos do artigo 268.º, n.º 5 da CRP, tinha e tem o direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos;

H) A caracterização do suposto encargo como imposto acarreta a sua inconstitucionalidade material e orgânica;

I) Tal direito resulta ainda dos artigos 72.º, n.º 1 e 73.º, n.º 2 do CPTA;

J) As normas administrativas podem ser incidentalmente desaplicadas no âmbito do processo de impugnação de um acto administrativo quando esta impugnação se fundamente na ilegalidade (ou mesmo na inconstitucionalidade) dessa norma;

K) A restrição do artigo 72.º, n.º 2, só vale para a declaração de ilegalidade com força obrigatória geral;

L) O artigo 52.º, n.º 1 do CPTA reitera o princípio de que a impugnabilidade dos actos administrativos não depende da forma sob a qual eles tenham sido praticados;

M) Este artigo segue o princípio vertido e consignado no artigo 268.º, n.º 4 da CRP;

N) Um acto administrativo pode, portanto, ser impugnado mesmo que surja inserido num acto legislativo (por exemplo num decreto-lei);

O) O pedido formulado no caso sub judice foi a declaração de invalidade do acto administrativo de cobrança;

P) Os Venerandos Juízes Desembargadores ao falarem na impugnação das normas no exercício da actividade legislativa contradizem o pedido formulado;

Q) Não há uma impugnação do acto sem uma impugnação das normas porque esta depende directa e necessariamente da apreciação da ilegalidade das normas;

R) A sentença consubstanciada no Acórdão proferido é nula, nos termos do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Contra-alegando, diz o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, IP, que:

a) O pedido principal da ora Recorrente na Acção Administrativa Especial Conexa com a Impugnação de Normas e de Acto Administrativo foi o de "*declaração da ilegalidade do art.º 25.º-A do Decreto-Lei n.º 175/91, de 11 de Maio, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 209/98, de 15 de Julho, e pela Lei n.º 21/99, de 21 de Abril, por inconstitucionalidade, material e orgânica*";

b) O artigo 72.º, n.º 1 do CPTA restringe a impugnação em contencioso administrativo às normas emanadas pela Administração no exercício da respectiva função administrativa;

c) Acresce que a norma impugnada, tendo em conta o disposto no n.º 2 do art.º 73.º do CPTA, não pode ser objecto de impugnação, na medida em que tal norma não é imediatamente lesiva, dependendo a respectiva lesividade da existência de acto administrativo concreto de aplicação da mesma;

d) A norma que a Recorrente pretendeu que o TCA Sul apreciasse e declarasse inconstitucionalmente orgânica é da autoria da AR, por força de procedimento de apreciação parlamentar;

e) A alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do ETAF exclui do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios cujo objecto seja a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa;

f) Em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 281.º da CRP, compete ao Tribunal Constitucional apreciar de forma autónoma e principal as questões de constitucionalidade, as quais não podem ser apreciadas pelos Tribunais Administrativos nos processos de impugnação de normas regulamentares;

g) Não tem assim, ao contrário do que pretende a Recorrente, o TCA Sul competência para a fiscalização abstracta da constitucionalidade da norma em causa;

h) A supracitada incompetência trata-se, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 493.º e na alínea a) do artigo 494.º, ambos do CPC, ex vi do artigo 1.º do CPTA, de uma excepção dilatória que obstou a que o referido Tribunal conhecesse do mérito da causa e absolvesse da instância as entidades Rés na referida Acção Administrativa Especial, entre elas o ora Recorrido;

i) Assim, não se mostram verificados os fundamentos do presente recurso, não estando a sentença recorrida inquinada de nulidade nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Também a Assembleia da República, contra-alegando, vem dizer que:

No que toca à impugnação de norma (art.º 25.º-A do DL 195/91, na redacção da Lei 21/99), que a Autora cumula com a impugnação de actos tributários (de liquidação e cobrança), o pedido tinha de ser rejeitado por falta de verificação dos pressupostos legais para a utilização do meio processual previsto no art.º 73.º, n.º 2 do CPTA, ou seja, por inidoneidade do meio processual utilizado – impugnação de norma administrativa, a título principal, ainda que com efeitos restringidos ao caso concreto -, uma vez que, cumulativamente:

1- A norma impugnada não é uma norma emanada ao abrigo de disposições de direito administrativo – contrariamente ao exigido no art.º 72.º, n.º 1 do CPTA (e no art.º 38.º c) do ETAF);

acrescendo, além disso, que

2- A norma impugnada não é uma norma imediatamente operativa – contrariamente ao exigido no art.º 73.º, n.º 2 do CPTA -, verificando-se, no caso concreto, a existência de actos administrativos de aplicação;

devendo, em consequência, ser mantida e confirmada a absolvição das Rés determinada pelo Acórdão de 8/4/2008, ora sob recurso.

Por sua vez, nas contra-alegações que apresentou, diz o Primeiro Ministro que:

1. A Recorrente intentou uma acção especial de impugnação da norma contida no art.º 25.º-A do Decreto-Lei n.º 175/91, nos termos dos artigos 72.º e 73.º do CPTA, e foi esse o pedido que formulou na alínea a) da petição inicial.

2. Este pedido é inadmissível, uma vez que as normas contidas no Decreto-Lei n.º 175/91, à luz de uma jurisprudência constante, segundo a qual uma norma contida num diploma legal é sempre uma norma legislativa (cfr., por todos, o Acórdão do STA de 5 de Dezembro de 2007, proferido no Processo n.º 01111/06).

3. Ora, a acção prevista nos artigos 72.º e 73.º do CPTA não tem por objecto a declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas legais, pelo que não se verificam os pressupostos legais dessa acção.

4. Além disso, tratando-se da impugnação de uma norma emanada ao abrigo da função legislativa, esse pedido está excluído do âmbito da jurisdição administrativa, nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 2, alínea a), do ETAF, pelo que se verifica também uma incompetência absoluta do Tribunal.

5. Pela mesma razão, essa norma não pode ser impugnada através da acção administrativa especial prevista nos artigos 72.º e seguintes do CPTA.

6. Por isso mesmo, é despiciendo saber se a norma é imediatamente exequível porquanto, mesmo nesse caso, a impugnação nos termos do artigo 73.º do CPTA só é admissível se se tratar de uma norma administrativa, nunca uma norma legal.

7. Apesar dos tribunais administrativos poderem desaplicar quaisquer normas que julguem inconstitucionais, essa desaplicação tem de ocorrer sempre e só em via incidental, na sequência da impugnação de um acto administrativo, o que não acontece no caso vertente, uma vez que a Recorrente não intentou nenhuma acção de impugnação de actos, mas, pelo contrário, impugnou em via principal, através da acção de impugnação de normas, uma norma legislativa.

8. A possibilidade de impugnação de actos administrativos contidos em actos legislativos também nada tem a ver com o caso em apreço.

9. Primeiro, porque a Recorrente não impugnou nenhum acto administrativo.

10. Segundo, porque não existe, na situação em apreço, nenhum acto administrativo sob a forma de lei – a própria Recorrente sempre falou em normas e na sua impugnação e defendeu mesmo, durante todo o processo, que se trataria de uma norma inconstitucional por ser da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, o que é contraditório com a sua qualificação como norma administrativa.

11. Aliás, segundo uma jurisprudência unânime, "*à luz do direito positivo vigente, é lei todo o acto que provenha de um órgão com competência legislativa e que assuma a forma de lei*", pelo que, "*a declaração de ilegalidade de uma tal norma está excluída da jurisdição administrativa, nos termos do disposto no artigo 4.º, número 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais*" (cfr. o Acórdão do STA de 5 de Dezembro de 2007, proferido no Processo n.º 01111/06).

12. Assim, não se verificam os pressupostos para intentar uma acção de impugnação de normas, nos termos dos artigos 72.º e 73.º do CPTA, e existe uma incompetência absoluta do Tribunal, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, alínea a) do ETAF e do artigo 14.º, n.º 2 do CPTA.

13. Nestes termos, existem, efectivamente, duas excepções dilatórias, de acordo com o disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do CPTA, bem como no artigo 494.º, alínea a) do CPC, o que acarreta a absolvição da instância, nos termos do artigo 493.º, n.º 2, do mesmo diploma.

Por último, também o Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações contra-alega, dizendo:

1- A decisão constante no douto Acórdão sob recurso apreciou o pedido e as questões colocadas pela A. e pelas entidades demandadas, de acordo com o que se dispõe no artigo 95.º, n.º 1 do CPTA e, como regra geral aplicável ex vi do disposto no artigo 1.º deste Código, no artigo 660.º, n.º 1 do Código de Processo Civil.

2- Decidindo no sentido de que a norma constante no art.º 25.º-A, na versão conferida em apreciação parlamentar da Assembleia da República pela Lei n.º 21/99, se encontra excluída da jurisdição administrativa e fiscal, com os fundamentos elencados, a sentença recorrida aplicou a lei e insere-se na orientação perfilhada em numerosa jurisprudência desse Supremo Tribunal.

3- Não se encontram fundamentos que sustentem a aplicação do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC e a revogação do Acórdão impugnado, pelo que deve ser negado provimento ao presente recurso.

Notificado o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal para, querendo, se pronunciar, nos termos do artigo 146.º, n.º 1, do CPTA, o mesmo silenciou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) A ora recorrente é uma associação de duração limitada e sem fins lucrativos que tem por finalidade, designadamente, a promoção e defesa dos interesses dos seus associados, e promover e implementar centros de realização de exames de condução para todas as categorias de veículos;

b) Em Dezembro de 2004, na sequência do requerimento com a referência 118/04/AC/EG, de 3 de Dezembro, a recorrente suscitou, pela primeira vez, a ilegalidade do pagamento para o fundo de fiscalização (vd. doc. n.º 2, apenso à p.i.);

c) No mesmo requerimento, a recorrente suscitou também a omissão da emissão dos recibos relativos às quantias depositadas para o referido fundo – omissão que não ocorre, dado que a DGV já emitiu e enviou à recorrente todos os recibos de quitação referentes aos pagamentos do fundo por esta efectuados;

d) Em resposta, a DGV emitiu vários ofícios, no sentido da manutenção da reclamação dos valores destinados ao fundo de fiscalização (vd. docs. n.ºs 3, 4, 5 e 6);

e) Ao contrário do que se alega no ponto 5.º da p.i., foi dada resposta ao requerimento de 3/12/2004 (vd. fls. 53-4 dos autos);

f) Pelo ofício n.º 2760, datado de 4/12/2006, a DGV manteve a interpelação para o pagamento dos valores acima referidos (vd. doc. n.º 8);

g) A recorrente opôs-se ao referido ofício por carta datada de 28/12/2006 (doc. n.º 9);

h) Em 24/1/2007, a DGV remeteu à ora recorrente o ofício n.º 217 (vd. doc. n.º 10), no qual procedeu ao esclarecimento do enquadramento jurídico do fundo de fiscalização e da obrigatoriedade da realização do pagamento;

i) A recorrente veio reiterar a sua posição em 29/1/2007, através de carta constante dos autos como doc. n.º 11;

j) Em 27/2/2007, a DGV remeteu à recorrente o ofício n.º 555 (vd. doc. n.º 12);

k) Ao referido ofício, a recorrente respondeu através de carta datada de 5/5/2007 (vd. doc. n.º 13);

l) Em 25/5/2007, a DGV remeteu à recorrente o ofício n.º 10782 (vd. doc. n.º 14);

m) A presente acção foi interposta em 17/7/2007.

III – Veio a APEC, ora recorrente, intentar acção administrativa especial conexa com impugnação de normas e de acto administrativo, ao abrigo do disposto nos artigos 38.º, alínea c) do ETAF e 72.º, n.º1, e 73.º, n.º 2, do CPTA, pedindo fosse declarada a ilegalidade da norma ínsita no artigo 25.º-A do DL 175/91, de 11/5, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo DL 209/98, de 15/7, e pela Lei 21/99, de 21/4.

Por acórdão de 8/4/2008, declarou o TCAS não se verificarem os pressupostos para intentar uma acção de impugnação da norma em apreço e ser o tribunal incompetente para conhecer dessa acção.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora a recorrente interpor recurso da mesma para este Tribunal, alegando, em síntese, que a norma em causa é uma norma administrativa com eficácia externa lesiva dos seus direitos, uma vez que a obrigação do pagamento da taxa nela prevista se vence decorrido o prazo consignado na norma, não havendo, por via disso, a necessidade de praticar um acto administrativo, pelo que lhe assiste assim o direito de impugnar tal norma, ao abrigo do disposto nos artigos 268.º, n.º 5 da CRP e 72.º e 73.º do CPTA, que os tribunais administrativos podem desaplicar incidentalmente quaisquer normas no âmbito da acção de impugnação do acto administrativo, designadamente se forem julgadas inconstitucionais, e que o artigo 52.º, n.º 1 do CPTA também prevê a possibilidade de impugnação de um acto administrativo independentemente da sua forma.

Como supra se referiu, no acórdão recorrido, o TCAS não só se declarou incompetente materialmente para conhecer do pedido formulado de declaração de ilegalidade de norma como considerou, por outro lado, não se verificarem os pressupostos para a instauração da acção proposta pela ora recorrente.

O conhecimento desta questão fica, porém, necessariamente prejudicado, caso se mostre acertada a decisão, afirmada no acórdão recorrido, no sentido da incompetência material do tribunal.

Vejamos. A norma cuja ilegalidade se pede seja declarada é a norma ínsita no artigo 25.º-A do DL 175/91, de 11/5, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo DL 209/98, de 15/7, e pela Lei 21/99, de 21/4.

Tal norma determina que as associações autorizadas ficam obrigadas ao pagamento de uma importância igual a 8 % do valor da emissão das cartas de condução por cada exame realizado para o Fundo de Fiscalização da DGV (agora IMTT).

Compete aos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares directamente fundados em normas de direito administrativo ou fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito administrativo ou fiscal (al. a) do n.º 1 do artigo 4.º do ETAF).

Está, por outro lado, excluída do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objecto a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa (al. a) do n.º 2 do artigo 4.º do ETAF).

Entendendo-se a função legislativa como a actividade permanente do poder político que consiste na elaboração de regras de conduta social de conteúdo primacialmente político, revestindo determinadas formas previstas na Constituição e a função administrativa como o conjunto de actos de execução de actos legislativos, traduzida na produção de bens e na prestação de serviços destinados a satisfazer necessidades colectivas que, por virtude de prévia opção legislativa, se tenha entendido que incumbem ao poder político do Estado-colectividade (v. Ac. do STA de 16/3/2004, in recurso 1343/03).

Todavia, ao contrário do que a recorrente afirma, a norma que ela pede seja declarada ilegal não é uma norma administrativa mas sim uma norma legislativa, emitida no desempenho da função legislativa, da competência do Governo e da AR.

E a impugnação de normas no contencioso administrativo prevista no artigo 72.º, n.º 1 do CPTA tem por objecto apenas a declaração da ilegalidade de normas emanadas ao abrigo de disposições de direito administrativo, ou seja, apenas podem ser impugnadas as normas emanadas pela Administração no exercício da função administrativa, isto é, regulamentos e não normas legais.

Neste sentido, veja-se o que a esse respeito dizem Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Cadilha, in Comentário ao CPTA, a p. 373: «*Como resulta da primeira parte do n.º 1 deste artigo (72.º do CPTA), as normas que podem ser objecto do pedido de declaração de ilegalidade são apenas as normas administrativas, ou seja aquelas que sejam emanadas ao abrigo de disposições de direito administrativo. Trata-se assim de normas editadas pela Administração (estadual, directa ou indirecta, regional, autárquica) no exercício da função administrativa.*».

Por outro lado, o facto de a norma em questão ser ou não imediatamente exequível por si própria pouco importa, neste caso, pois a sua impugnação, nos termos do artigo 73.º, n.º 2 do CPTA, só seria admissível se se tratasse de uma norma administrativa e não de uma norma legal, como sucede.

Acresce que a acção prevista nos artigos 72.º e 73.º do CPTA também não tem por objecto a declaração de inconstitucionalidade de normas legais.

É que, muito embora os tribunais administrativos e fiscais possam não aplicar uma norma que considerem inconstitucional, tal só ocorre a título incidental e não a título principal, pois estes tribunais não têm competência para a fiscalização abstracta da constitucionalidade das normas.

Como dizem Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, in CPTA e ETAF anotados, p. 440, «*Excluída da competência dos tribunais administrativos encontra-se a declaração de inconstitucionalidade (material, orgânica ou formal) com força obrigatória geral de quaisquer normas administrativas, por se tratar de matéria constitucionalmente reservada ao Tribunal Constitucional (alínea a) do artigo 281.º da CRP). O que se permite aos tribunais administrativos é coisa diferente: é que, num processo que não tenha por objecto a declaração da ilegalidade com força obrigatória geral*

do regulamento, mas uma outra pretensão ou pedido, desapliquem o regulamento inconstitucional ou qualificadamente ilegal aos feitos submetidos a julgamento, é dizer, que julguem incidentalmente dessas questões e vícios regulamentares, com efeitos circunscritos ao processo em causa.».

Por último, a norma em questão também se não apresenta como simples desenvolvimento ou concretização de qualquer lei anterior, de que pudesse considerar-se execução, antes se revestindo de carácter inovador.

E, na falta de um critério de definição da fronteira material entre o domínio legislativo e o domínio regulamentar, a distinção só pode fazer-se, como se diz no acórdão deste STA de 5/12/07, no recurso 1111/06, no plano formal e orgânico.

Assim sendo, à luz do direito positivo vigente, é lei todo o acto que provenha de um órgão com competência legislativa e que assuma a forma de lei ou decreto-lei.

No caso em apreço, a norma em questão consta de Decreto-Lei que é um acto legislativo proveniente do exercício pelo Governo da função legislativa.

E, nessa medida, não há dúvida que estamos perante uma norma legislativa, pelo que a apreciação e declaração da sua eventual ilegalidade e/ou inconstitucionalidade cabe ao Tribunal Constitucional (artigo 281.º, n.º 1, alíneas a) e b) da CRP), estando excluída da jurisdição administrativa e fiscal (artigo 4.º, n.º 2, alínea a) do ETAF), como bem decidiu o acórdão recorrido.

A procedência desta questão prejudica o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos.

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

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

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Caducidade do direito de liquidação. Erro na forma de processo. Adequação à forma própria. Impugnação judicial.

Sumário:

I — A petição inicial de oposição à execução fiscal, em que se apresente como causa de pedir a caducidade da liquidação da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de oposição à execução fiscal, mas a forma de processo de impugnação judicial.

II — O erro na forma de processo, enquanto não dever considerar-se sanado, constitui nulidade de conhecimento oficioso.

III — O erro na forma de processo importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (regra do aproveitamento ou princípio da economia de actos).

IV — A adequação processual à forma estabelecida na lei tem como condição, desde logo, a tempestividade do exercício do direito da acção apropriada.

V — Verificado o erro na forma de processo, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de proceder-se à anulação de todo o processado, e à absolvição da instância.

Processo n.º 832/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Deonilde Rodrigues Gaião.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que, nestes autos de oposição à execução fiscal, determinou «a extinção da execução contra a oponente» Deonilde Rodrigues Gaião.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as conclusões seguintes, que submetemos a alíneas.

a) A sentença de que se recorre enferma de incorrecta aplicação das normas aplicáveis ao caso *sub judicio* e ainda errónea interpretação dos preceitos aplicados.

b) Assim, o despacho decisório desconsiderou a melhor interpretação jurisprudencial que sobre a matéria do meio processual adequado a conhecer da questão da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade diz respeito.

c) Errou, pelo exposto, ao considerar, desde logo, que a oposição à execução fiscal era o meio processual próprio de defesa para arguir a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

d) Quando, na verdade, atento o facto do termo do prazo da caducidade do tributo em causa ter ocorrido em 31.12.2006 e a instauração do respectivo processo executivo ter tido lugar a 23.02.2007, o meio de defesa próprio seria a impugnação judicial.

e) Pelo que, de forma objectiva, a douta sentença de que se recorre enferma de erro na aplicação do direito, atribuindo à factualidade apurada e incontrovertida uma solução legal sem acolhimento nesta, nem na interpretação que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a efectuar, no sentido de considerar desadequada a oposição enquanto meio de defesa para discutir a questão da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade, sempre que o prazo de caducidade ocorra em momento temporal anterior à instauração do respectivo processo Executivo.

f) Ora, no caso dos autos, tal como as partes nem sequer questionam, o tributo em causa foi apenas objecto de instauração do respectivo processo executivo em momento temporal posterior ao transcorrimento do prazo de caducidade.

g) Pelo que, à luz da melhor interpretação jurisprudencial do tribunal *ad quem* e face à clareza da doutrina que dimana do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do recurso n.º 6722, de 27.03.2002, segundo o qual: "(...) instaurada execução fiscal para cobrança coerciva do tributo, antes de decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação da liquidação é fundamento de oposição; se decorrido já aquele prazo, tal falta é fundamento de impugnação judicial. Pois que uma coisa é a ilegalidade da liquidação e outra bem diferente é a inexigibilidade da dívida."

h) Neste conspecto, errou a douta sentença de que se recorre ao considerar a oposição meio adequado para a discussão de tal matéria, quando se impunha nos termos legais o reconhecimento da impropriedade de tal forma de processo e a verificação da existência ou não dos imprescindíveis pressupostos que pudessem dar lugar à sua eventual) convolação para o meio próprio - a impugnação judicial.

i) Deve, pelo exposto, a sentença de que se recorre ser anulada e substituída por outra que considere a presente oposição como meio processualmente desadequado à causa de pedir dela constante;

j) Por mera cautela processual e por dever de patrocínio, e caso assim não venha a ser o entendimento do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, não poderá a Fazenda Pública igualmente conformar-se com a decisão de mérito relativamente à notificação ou não da liquidação no prazo de caducidade.

k) Os sujeitos passivos supra vindos de identificar declararam por sua livre e espontânea vontade, em 29.04.2003 - data da apresentação da modelo 3 de IRS - que a 31 de Dezembro de 2002 (data relevante para efeitos declarativos fiscais) eram casados e com um dependente, tendo, nessa conformidade, declarado os rendimentos de ambos à excepção dos referentes à categoria G, tudo conforme se comprova de Doc. 1 junto aos autos com a força probatória decorrente do preceituado no artigo 34º do CPPT.

l) Ora, nos termos do n.º 7 do artigo 13º do CIRS, a situação pessoal e familiar para efeitos fiscais é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita, sendo que foram estes que livre e voluntariamente declararam que a situação efectiva familiar, a 31.12.2002, era a de "Casados" e não a de "Separados de Facto".

m) Mais a mais, quando é o próprio legislador que já à época previa que sempre que se verificasse uma situação de separação de facto, era legítima a apresentação individual (por cada um dos sujeitos passivos) de declaração modelo 3 (veja-se artigo 59º, n.º 2 do CIRS).

n) Sendo certo que tal não ocorreu no caso dos autos, apresentando a oponente e o seu marido declaração conjunta de rendimentos, declarando o estado civil de "Casados".

o) Razão pela qual, a liquidação adicional de IRS 2002, com origem na correcção à matéria colectável efectuada pela AF, foi notificada ao sujeito passivo A, que *in casu* era nem mais nem menos do que o marido da oponente.

p) Preceitua o n.º 2 do artigo 14º do CIRS que: "Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção."

q) Ora, no caso *sub judice*, temos que os sujeitos passivos do agregado familiar são efectivamente a ora oponente e seu então marido, constituem para efeitos fiscais um agregado familiar, sendo que o n.º 6 do artigo 14º do CIRS expressamente impõe que "As pessoas referidas nos números anteriores não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos."

r) Resulta pois indubitável o facto de a Administração Fiscal estar legalmente vinculada a tributar as mais valias sujeitas a tributação provenientes de ambos os sujeitos passivos pertencentes a um mesmo agregado familiar, no seio desse mesmo agregado familiar e não enquanto sujeitos passivos autónomos.

s) Nesta senda, foi notificado o sujeito passivo A (tal como admite expressamente a oponente), a quem incumbe a direcção do agregado familiar de que a oponente fazia em 2002 parte.

t) Ora, perante este mesmo conspecto factual e o quadro legal vindo de enunciar, não se impunha à Administração Fiscal o dever legal de proceder cumulativamente à notificação do sujeito passivo A (como sucedeu) e da ora oponente, enquanto sujeito passivo B do mesmo agregado familiar, para que esta última se possa considerar notificada, de onde errou a douta sentença ao decidir que a notificação ao então marido da oponente não aproveitava à aqui oponente.

u) Mais a mais, também as regras da experiência comum nos levam a concluir com elevado grau de certeza que também o sujeito passivo B - a oponente - teve conhecimento dessa mesma liquidação, por via da notificação atempada a António Ferreira Batista Mota, pelo que não pode deixar de merecer censura o sentido da douta decisão de que ora se recorre.

v) Pelo que, se deve considerar também a oponente como válida e eficazmente notificada dentro do prazo de caducidade aplicável ao imposto em causa.

Nos termos que antecede e sempre com o douto suprimento de V. Ex.ªs, deve a sentença de que se recorre ser anulada e substituída por Acórdão que julgue o presente recurso jurisdicional procedente nos seguintes termos:

A) Com fundamento na desadequação da causa de pedir à forma de processo *in casu* utilizada pela oponente.

B) Assim não se julgando, deve o presente recurso merecer provimento, desta feita com fundamento na oponibilidade e eficácia da notificação efectuada junto do marido desta (sujeito passivo A) relativamente à ora oponente e em consequência, considerar a liquidação adicional como notificada dentro do respectivo prazo de caducidade.

1.3 A recorrida contra-alegou e apresentou as seguintes conclusões.

1. A oponente em finais de 2002 separa-se de facto, apresentando ainda nesse ano a declaração modelo 3 de IRS conjuntamente com o seu então marido.

2. No ano de 2003 apresenta já a sua declaração de rendimentos na qualidade de separada de facto e altera o seu domicílio fiscal.

3. A 25 de Janeiro de 2005 é decretado o divórcio.

4. A 29 de Dezembro de 2006, procede o Serviço de Finanças de Alcanena à notificação da liquidação adicional de IRS ao ano de 2002, na pessoa do ex cônjuge.

5. A oponente nunca foi notificada dessa liquidação adicional de IRS, ao ano de 2002, para o seu domicílio fiscal.

6. A administração tributária reconhece que a oponente não foi notificada da liquidação.

7. A 8 de Outubro de 2007 é citada do processo executivo, respeitando a dívida à liquidação adicional de IRS levada a efeito pelos serviços de administração tributária, ao ano de 2002.

8. Em conformidade com o que determina a alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, constitui fundamento da oposição à execução.

9. Donde, não há, como bem defende a douta sentença, qualquer erro na forma de processo, justamente por o acto de notificação da liquidação não integrar o acto de liquidação, apenas lhe conferindo eficácia, sendo certo que o vício invocado não respeita à liquidação, mas à ausência de notificação da liquidação à oponente.

10. A oponente, declara, na p.i. de oposição à execução, que apresenta a declaração de rendimentos modelo 3 autonomamente, desde o ano de 2003, sendo certo que no ano de 2002, ainda apresentou conjuntamente com o ex cônjuge.

11. Declara ainda que procedeu no ano de 2003 à alteração do seu domicílio fiscal no cadastro da DGCI, factos que a administração fiscal não contradiz.

12. O ERFP nas suas alegações de recurso, defende situações, que em nada diferem das declaradas pela oponente na p.i. de oposição à execução.

13. Designadamente, ter sido casada, apresentar ainda em 2002 declaração de rendimentos conjunta e a partir de 2003 já apresentar na qualidade de separada de facto.

14. Pelo facto de terem apresentado os cônjuges declaração conjunta no ano de 2002, no contexto de um casamento ainda não dissolvido, presume a oponente que o ERFP quererá dizer, que a liquidação adicional levada a cabo pelos serviços ao ano de 2002, tem de ser notificada ao mesmo agregado familiar, ignorando as alterações posteriores.

15. O que não é verdade, a notificação da liquidação, ocorrendo em momento em que está o casamento dissolvido, tem obrigatoriamente de ser feita na pessoa de ambos os ex cônjuges, a exemplo

de resto com o que faz a administração tributária para o ano de 2004, sob pena de ser preterida uma formalidade legal/essencial.

16. Nunca se pôs em causa que a situação relevante para efeitos de tributação, concretamente para esta liquidação adicional ao ano de 2002, é o estado de casada da oponente.

17. O que está em causa é apenas, não ter sido a oponente notificada da liquidação e respectivos fundamentos, dentro do prazo de caducidade, mas tão só citada da dívida em processo executivo.

18. Quando o devia ter sido, justamente, por fazer parte de outro agregado familiar e ter outro domicilio fiscal desde o ano de 2003, acrescendo que na data em que ocorre a notificação da liquidação adicional ao ex cônjuge (29.12.2006), está divorciada, há já praticamente 2 anos.

19. A conclusão do ERFP, de que *as regras da experiência comum levam-nos a concluir que também o sujeito passivo B - a oponente - teve conhecimento dessa mesma liquidação por via da notificação atempada a António Ferreira Batista Mota* (...), constitui uma ofensa grave à moral da aqui oponente, sendo ainda irreflectida e imponderada, revelando mesmo imaturidade.

Termos em que nos melhores de direito, sempre com o mui douto suprimento de V. Ex.ª devem as presentes alegações ser recebidas, porque em tempo, negando-se provimento ao recurso apresentado pela ERFP, mantendo na ordem jurídica a douta decisão proferida pelo Tribunal *a quo*, na medida em que fez acertado entendimento sobre a forma de processo utilizada e ainda, porque determinou a extinção da execução contra a oponente, justamente por não poder a administração tributária deixar de a notificar da liquidação adicional, na sua própria morada.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O meio processual usado (oposição) tem abrigo na alínea e) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Com efeito, num dos fundamentos das oposições é a falta de notificação das liquidações do tributo no prazo da caducidade.

Quanto ao resto, o julgado é de confirmar, sendo certo que, como resulta da sentença, a A. F., quando notificou a recorrida para a execução fiscal, já sabia que era divorciada, desde 2005, e qual a sua morada actual, não se aplicando, por isso, a regra do art. 13º n.º 7 do CIRS.

Termos em que sou de parecer que o recurso não 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, e mormente da conclusão 17. da contra-alegação, em que se defende que «O que está em causa é apenas, não ter sido a oponente notificada da liquidação e respectivos fundamentos, dentro do prazo de caducidade (…)», a questão que, antes de todas, aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se, no caso, a oposição à execução fiscal constitui a forma processual adequada ao caso.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Foi instaurada execução contra António Ferreira Batista Mota e Deonilde Rodrigues Gaião para pagamento da quantia exequenda no montante de € 59.822,16.

2. A execução fiscal foi instaurada em 23/2/2007 (fls. 26 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. A oponente foi citada para a execução em 8 de Outubro de 2007 (fls. 25 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. A oponente foi casada com António Ferreira Batista, mas desde 25 de Janeiro de 2005 que se encontra divorciada (fls. 19 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2.2 Como é sabido, o processo de oposição à execução fiscal tem por escopo essencial o ataque (global ou parcial) à execução fiscal, visando a extinção desta, ou absolvição do executado da instância executiva, pela demonstração do infundado da pretensão do exequente – cf. Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*¸ 1968, p. 257 e ss..

No entanto, 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. também o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e ainda o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

E, atendendo ao carácter especial e sumário deste meio processual, não é consentido mormente, e em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda – cf. o citado artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [e também o disposto nos artigos 236.º e 286.º, n.º 1, alínea h), do Código de Processo Tributário, e nas alíneas a) e g) do artigo 176.º, e artigo 145.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos].

A proibição de a ilegalidade concreta da liquidação servir de fundamento à oposição funciona qualquer que tenha sido a entidade que procedeu a essa liquidação. A impossibilidade da apreciação, em sede de oposição, 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. 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.

É pacífico, todavia, 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].

E, nos termos do n.º 2, com remissão para a alínea h) do n.º 1, do seu artigo 204.º, o Código de Procedimento e de Processo Tributário admite até casos de oposição à execução fiscal regidos «pelas disposições relativas ao processo de impugnação», «sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» e esteja em causa a «ilegalidade da liquidação da dívida exequenda» e a oposição «não seja baseada em mera questão de direito» – cf. correspondentemente o n.º 2 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário.

De resto, toda a oposição à execução fiscal, ao intentar a extinção do processo em que decorre a cobrança coerciva da obrigação liquidada, tem como objectivo também a eliminação da liquidação tributária. A liquidação da obrigação tributária constitui, no entanto, apenas o seu objecto mediato, pois que o objecto imediato da oposição é a própria execução fiscal, tendo em vista a extinção desta, total, ou apenas parcial.

Aliás, alguns dos fundamentos de impugnação da liquidação, pela sua particular gravidade, são também fundamentos de oposição à execução dessa mesma liquidação. São, por exemplo, os casos de ilegalidade em abstracto da liquidação exequenda, como a inconstitucionalidade de normas que suportam e regem a liquidação e a execução fiscal; e o pagamento, como pressuposto ou fundamento da existência de duplicação de colecta. Nestes casos, apesar de se discutir a legalidade da liquidação, pode-se lançar mão de um processo de oposição à execução. Nestas hipóteses, reconhecida a sua ilegalidade, não pode a liquidação deixar de ser anulada; e, em consequência, deve declarar-se extinta a respectiva execução fiscal, como consequência directa e necessária da ilegalidade da liquidação. É que, na verdade, o próprio processo de impugnação judicial visa a anulação total ou parcial do acto tributário da liquidação exequenda.

Daí que não exista essencial antítese entre a impugnação judicial e a oposição à execução fiscal – cf. a este respeito os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-5-1992 (recurso n.º 13 840); de 20-10-1993 (o mesmo recurso em Pleno da Secção); e de 2-11-1994, recurso n.º 17 891.

Contudo, dos fundamentos de oposição à execução fiscal, taxativamente elencados no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não consta a falta de notificação da liquidação do tributo.

Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a oposição à execução fiscal pode ter como fundamento a «*Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*».

A lei, com tal expressão ("falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade"), está, em nosso modo de ver, a nomear exactamente a situação elegida para fundamento de oposição à execução fiscal: a "falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade". Ao expressar a previsão de "falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade", como fundamento de oposição à execução fiscal, a lei manifestamente não está a indicar a caducidade do direito à liquidação. Esgotado que esteja o prazo de caducidade do direito à liquidação sem que a esta lhe tenha sido notificada, não pode o contribuinte apresentar a "falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade" como fundamento de oposição à execução fiscal, porque então do que se trata não é de "falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade", mas de ilegalidade da liquidação, por caducidade do direito do Estado à mesma liquidação. Passado o prazo de caducidade do direito de liquidar, já a falta de notificação da liquidação exequenda não é fundamento legal de oposição, por não estar essa falta de notificação prevista na lei como fundamento de oposição à execução fiscal. Decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação do tributo, sem que tenha havido notificação da respectiva liquidação, o processo próprio para atacar a ilegalidade da liquidação, por caducidade do direito de liquidar, é o processo de impugnação judicial, e não o processo de oposição à execução fiscal.

Cf., por pioneiro neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-2-2002, proferido no recurso n.º 26 722, e que se acha sumariado do modo que segue: a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos precisos termos do artº 204º n.º 1 alínea e) do CPPT; decorrido aquele prazo, tal falta integra-se na própria caducidade com atinência à ilegalidade da liquidação, *ut* art. 45º da LGT, e não à inexigibilidade da dívida exequenda, pelo que é fundamento de impugnação judicial, que não de oposição; discutindo-se, em oposição à execução fiscal, a legalidade da liquidação da dívida exe-

quenda, em termos não consentidos pelo artº 286º do CPT, pode aquele meio processual "convolar-se" em impugnação judicial desde que não seja manifesta a sua improcedência ou extemporaneidade e a respectiva petição se mostre idónea para o efeito.

De outra banda, diremos – e segundo o ensinamento de Alberto dos Reis, no *Código de Processo Civil Anotado*, II, p. 291, e em anotação ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 19-2-1952, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 85.º, pp. 222 e 223 –, que o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstractamente figurado pela lei tem de ser coincidentes; se assim acontecer, terá sido bem empregado o processo; se, pelo contrário, o pedido não se ajustar à finalidade para que a lei concebeu o processo, há erro na forma de processo; o erro na forma de processo utilizada afere-se, pois, pelo desajustamento à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo.

O erro na forma de processo é de conhecimento até ao trânsito em julgado da decisão final, e, nesse âmbito, o Tribunal deve operar oficiosamente, sem necessidade de qualquer acção ou requerimento dos interessados, de harmonia com os termos dos artigos 202.º e 206.º, n.º 2, do Código de Processo Civil – compêndio subsidiariamente aplicável em processo judicial tributário, por força da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E, de acordo com os artigos 199.º e 202.º ainda do Código de Processo Civil, o erro na forma de processo, quando não deva considerar-se sanado, importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei; e não devem aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu. Aliás, no mesmo sentido apontam também os princípios da celeridade e da economia processual – princípios dos quais se desprende a regra da economia de actos e de formalidades inserta no n.º 1 do artigo 138.º do Código de Processo Civil.

Verificado o erro na forma de processo, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de anular-se todo o processado, e absolver-se o réu da instância, nos termos do artigo 288.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil – cf., neste sentido, Alfredo de Soveral Martins, *Lições de Processo Civil (Pressupostos Processuais), Apontamentos*, Coimbra, 1969, p. 263 e 264; cf. também, por exemplo, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-2-1990, no *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-1992, pp. 25 a 28.

Frise-se, porém, que a absolvição da instância não obsta a que outra acção (apropriada) seja proposta sobre o mesmo objecto – de acordo com os termos do artigo 289.º do Código de Processo Civil.

Em princípio, não existem obstáculos processuais insuperáveis a que o processo de oposição à execução fiscal possa ser conformado, convertido ou convolado em processo de impugnação judicial da legalidade da liquidação que nessa execução fiscal se cobra coercivamente. Assim, sendo certo que o pedido de anulação da liquidação tributária pode (e deve, em princípio) ser expresso na forma de impugnação judicial, para que o processo, iniciado na forma de oposição à execução fiscal, possa ser convertido em impugnação judicial, ponto é que, no caso concreto, ocorram todos os requisitos legais do processo de impugnação judicial, desde logo, a tempestividade da respectiva petição inicial, a necessidade e o interesse em agir do contribuinte, e a adequação e a conformidade da causa de pedir ao pedido próprio da forma processual de impugnação judicial, que é o de anulação da liquidação tributária – conforme é jurisprudência corrente desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Cf. tudo o que vem de ser dito, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-1-2009, proferido no recurso n.º 887-08.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida considera sobremodo que a oponente, ora recorrida, «na data em que foi notificada da liquidação já caducara o direito à liquidação»; que «a notificação da liquidação não faz parte da liquidação»; «portanto, se a liquidação foi feita no prazo legal, mas notificada ao sujeito passivo depois de decorrido esse prazo, o "vício" não está na liquidação, mas na notificação»; e que «não há, portanto, qualquer erro na forma de processo».

Como se vê, a sentença recorrida assume abertamente que no caso – tendo a liquidação sido «notificada ao sujeito passivo depois de decorrido esse prazo» de caducidade do direito de liquidar – não há «qualquer erro na forma de processo» pelo emprego da forma processual de oposição à execução fiscal.

Por nós, e pelo que acima se deixou dito, julgamos que a falta de notificação da liquidação do tributo, passado que seja o prazo de caducidade do direito à liquidação, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, pois do que se trata não é de "falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade", mas de notificação para além do prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação – ilegalidade impugnável por meio de processo de impugnação judicial.

Como assim, os presentes autos têm vindo a ser processados na forma errada de oposição à execução fiscal, devendo, diferentemente, ter seguido a forma de processo de impugnação judicial.

E para a adequação processual pertinente não concorrem no caso as condições legais necessárias, desde logo, de tempestividade da impugnação judicial. Na verdade, a liquidação exequenda, dita em 1. do probatório, tem como data limite de pagamento voluntário o dia 1-2-2007 (cf. o documento de

fls. 32) e a petição inicial da presente oposição à execução fiscal deu entrada no dia 6-11-2007 (cf. carimbo de entrada a fls. 4) – portanto, muito para além do prazo legal de 90 dias em que a impugnação judicial poderia ter sido interposta [cf. os termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário].

Razão por que é forçoso concluir que, em resposta ao *thema decidendum*, a oposição à execução fiscal não constitui a forma processual adequada ao caso – ficando na circunstância prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

E, então, a terminar, havemos de convir, em súmula, que a petição inicial de *oposição à execução fiscal*, em que se apresente como causa de pedir a *caducidade da liquidação* da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de *oposição à execução fiscal*, mas a forma de *processo de impugnação judicial*.

O *erro na forma de processo*, enquanto não dever considerar-se sanado, constitui nulidade de *conhecimento oficioso*.

O erro na forma de processo importa a *anulação* dos actos que não possam ser aproveitados, e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (regra do aproveitamento ou *princípio da economia de actos*).

A *adequação processual* à forma estabelecida na lei tem como *condição*, desde logo, a *tempestividade* do exercício do direito da acção apropriada.

Verificado o *erro na forma de processo*, a petição inicial deve ser indeferida, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de proceder-se à *anulação de todo o processado*, e à *absolvição da instância*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se todo o processado e absolvendo-se da instância a Fazenda Pública nestes autos de oposição à execução fiscal.

Custas pela contra-alegante recorrida, fixando-se a taxa de justiça em um sexto.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa* [vencido. Entendo adequado o meio processual utilizado (oposição à execução fiscal) e negaria provimento ao recurso].

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Processo n.º 835/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Óscar Filinto Pinto Olhero.
Relator: juiz conselheiro Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Analisando o acórdão de fls. 51 e seguintes ressalta um manifesto erro material, fruto de erro de impressão informática, do qual resultou a omissão das duas primeiras linhas de fls. 5 desse acórdão.

Importa, pois proceder à rectificação desse erro material (artigo 716.º do CPC), acrescentando os dizeres que foram omitidos, sendo certo que o segmento do texto do acórdão que a seguir se transcreve é o que corresponde ao que foi discutido e votado na sessão de julgamento:

Fls. 5- Julho, Agosto e Setembro de 1995 não se encontram prescritas, ao invés do decidido na sentença recorrida.

Mais se rectifica a fls.1 a identificação do oponente de Óscar Filinto Pinto Olheiro para Óscar Filinto Pinto Olhero.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Concurso de infracções. Cúmulo jurídico.

Sumário:

Tendo o contribuinte praticado várias contra-ordenações fiscais, deve ser punido com uma coima única, nos termos do artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias [segundo a redacção do artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009)].

Processo n.º 928/08-30.
Recorrente: Mundiporta – Comércio e Montagem de Portas e Divisórias, SA.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Mundiporta-Comércio e Montagem de Portas e Divisórias, SA" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que, nestes autos de contra-ordenação fiscal, julgou improcedente o recurso por ela interposto e manteve a coima que lhe foi aplicada.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. No presente processo, a Recorrente foi acusada da prática de uma contra-ordenação por ter apresentado a declaração periódica de IVA no prazo legal embora não acompanhada do respectivo meio de pagamento.

2. A mesma infracção (relativamente a outros períodos) realizada pela ora Recorrente foi-lhe imputada noutros processos de contra-ordenação referentes ao período entre o início de 2003 e o final de 2005.

3. Por isso, à Recorrente não deverá ser imputada a prática de uma contra-ordenação isolada, mas sim de uma contra-ordenação continuada, porquanto se verificam, *in casu*, todos os pressupostos legais do art. 30.º, n.º 2 do Código Penal, aplicável por força do art. 3º b) e 19º RGIT e art. 32º RGCO.

4. Tal como o crime continuado, a contra-ordenação continuada é punível com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação.

5. Tendo a Administração Tributária instaurado um processo de contra-ordenação por cada um dos períodos em relação aos quais não foi pago o imposto, aplicando uma coima por cada um dos comportamentos omissivos, violou as normas respeitantes à previsão e punição das infracções continuadas, nomeadamente, o art. 19.º do RGCO, 20.º, n.º 2 e 79.º do Código Penal, aplicáveis subsidiariamente em matéria de contra-ordenações fiscais por força dos arts. 3.º, alínea b) do RGIT e 32.º do RGCO.

6. Assim, o presente processo de contra-ordenação é ilegal, devendo ser arquivado e, em seu lugar, ser instaurado um único processo de contra-ordenação por todos os comportamentos omissivos da Recorrente ao qual deverá ser aplicável a coima prevista no art. 114.º, n.º 2 do RGIT, com o agravamento previsto no art. 26.º, n.º 4 do mesmo código, sendo os respectivos intervalos determinados pela mais elevada prestação tributária em falta.

Nestes termos, deverá o presente processo de contra-ordenação ser extinto, revogando-se a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância; devendo, em consequência, iniciar-se um novo processo por contra-ordenação continuada, para todas as condutas omissivas de que a Recorrente é acusada, neste e nos restantes processos pendentes, referentes ao período entre o início de 2003 e o final de 2005, com as demais consequências legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Afigura-se-me que o presente recurso não merece provimento conforme sublinha o MP na sua resposta de fls. 65 e segs. que merece a minha concordância.

Daí que importe apenas sublinhar, para além do que já foi dito, que no caso sub judice está em causa a falta de entrega de prestação tributária em que a obrigação de entrega era de natureza periódica.

Assim sendo haverá tantas contra-ordenações quantos os períodos a que respeitar a obrigação tributária, levando-se ao cúmulo material dos respectivos crimes (artº 25º do R.G.T.I).

Termos em que somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) Em 07/01/2006 foi levantado o auto de notícia de fls. 6 contra a arguida, ora recorrente, imputando-lhe a prática de uma infracção prevista e punida nos arts 40º, n.º 1, alínea a) e 26º, n.º 1, do CIVA e 114º, n.º 2 e 26º, n.º 4 do RGIT, porquanto, registada em IVA no regime normal de periodicidade mensal, fez a entrega da declaração periódica do IVA relativa ao período de Outubro de 2005, cujo prazo de apresentação terminou em 12/12/2005, sem a prestação tributária necessária para satisfazer totalmente o imposto exigível, no montante de € 36.820,07;

B) A arguida foi notificada, para os efeitos do art. 70º do RGIT, nos termos do ofício cuja cópia consta de fls. 8 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida;

C) Por despacho do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, datado de 13/07/2006, foi proferida a decisão que consta de fls. 10 e 11 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, a qual aplicou à arguida a coima de € 8.321,33;

D) O comportamento de que a Recorrente foi acusada nos presentes autos, repetiu-se ao longo do intervalo de tempo compreendido entre o início de 2003 e finais de 2005.

2.2 Sob a epígrafe "*Concurso de contra-ordenações*", o artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na redacção da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, preceituava que «*As sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente*».

No entanto, e por força do artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro [Orçamento do Estado para 2009], o mesmo artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias passou a ter a seguinte redacção.

1. Quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima cujo limite máximo resulta da soma das coimas concretamente aplicadas às infracções em concurso.

2. A coima aplicável não pode exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra--ordenações em concurso.

3. A coima a aplicar não pode ser inferior à mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.

Pelo que se vê, o artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias previa o simples cúmulo material das coimas. E, agora, com a Lei do Orçamento para 2009, opera-se a alteração da regra de cúmulo das coimas aplicáveis. Ou seja: a anterior regra de cúmulo material é substituída por uma regra de cúmulo jurídico. Determina-se agora que quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima única com o valor máximo da soma das coimas aplicadas, desde que este não ultrapasse o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso e o valor mínimo correspondente ao valor da mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.

O regime assim introduzido apresenta-se abstractamente mais favorável aos contribuintes.

E, por isso, o regime do (novo) artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias deverá ser aplicado retroactivamente aos processos contra-ordenacionais pendentes, se da sua aplicação ao caso concreto redundar uma sanção mais favorável para o acoimado.

Na verdade, o artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe "Aplicação da lei criminal", preceitua, no seu n.º 4, que «*Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais grave do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido*».

E o princípio constitucional da aplicação retroactiva da lei penal mais favorável ao arguido tem expressa consagração no Código Penal - aplicável também às contra-ordenações fiscais, por força da remissão do artigo 32.º do Regime Geral das Contra-Ordenações [Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro], e do artigo 3.º, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Com efeito, o n.º 4 do artigo 2.º do Código Penal estatui que «*Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinja o limite máximo da pena prevista na lei posterior*».

De outra banda, em caso de concurso de contra-ordenações, sendo aplicada uma coima única, recomenda-se que seja organizado pela autoridade competente um único processo e seja proferida uma única decisão de aplicação de coima – cf. a este respeito o n.º 1 do artigo 36.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro), aplicável subsidiariamente às contra--ordenações fiscais por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias; e cf. também Germano Marques da Silva, no *Curso de Processo Penal*, I, Verbo, Lisboa, 2000, p. 196.

2.3 No caso <u>*sub judicio*</u>, a ora recorrente conclui mormente que «Tendo a Administração Tributária instaurado um processo de contra-ordenação por cada um dos períodos em relação aos quais não foi pago o imposto, aplicando uma coima por cada um dos comportamentos omissivos, violou as normas respeitantes à previsão e punição das infracções continuadas, nomeadamente, o art. 19.º do RGCO, 20.º, n.º 2 e 79.º do Código Penal, aplicáveis subsidiariamente em matéria de contra-ordenações fiscais por força dos arts. 3.º, alínea b) do RGIT e 32.º do RGCO».

A sentença recorrida, porém - seguindo, aliás, doutrina e jurisprudência correntes no domínio anterior ao regime instituído pela Lei do Orçamento para o ano de 2009 -, considerou, além do mais, que «situações em que o mesmo arguido praticava *sucessivos factos* integradores do mesmo tipo legal de contra-ordenações, como era o caso da falta de entrega de prestações tributárias em que a obrigação de entrega era de natureza *periódica*, havendo, nesse caso, tantas contra-ordenações quantos os períodos a que respeitava a obrigação tributária, devendo haver um cúmulo material das respectivas coimas».

Contudo, o que é ponto assente é que, na circunstância, «O comportamento de que a Recorrente foi acusada nos presentes autos, repetiu-se ao longo do intervalo de tempo compreendido entre o início de 2003 e finais de 2005».

Assim, é irrecusável que, na situação presente, tendo o contribuinte praticado *várias contra-ordenações fiscais,* deve ser punido com uma *coima única*, nos termos do artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias [segundo a redacção do artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009)].

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida para contemplação da situação à luz da (nova) redacção do 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Anulação de acto de liquidação. Erro dos serviços. Vício de forma. Preterição do direito de audição.

Sumário:

Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável aos serviços sobre os pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação anulado com fundamento em vício de forma, por preterição do direito de audição.

Processo n.º 945/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Edifícios Europa - Sociedade de Investimentos Imobiliários, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Publica não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por "Edifícios Europa – Sociedade de Investimentos Imobiliários Lda", melhor identificada nos autos, e, em consequência, anulou a liquidação adicional de IRC n.º 8310011610 referente ao exercício de 1993, no valor global de € 914.933,57 (183.427.711$00), por vício de forma decorrente de preterição do direito de audição e condenou a Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A douta sentença ora posta em crise, ao anular a liquidação impugnada referente a IRC, relativa ao ano de 1993, condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante da liquidação efectivamente pago.

2. Ao julgar a acção procedente, a douta sentença centrou o quid decidendum na análise da questão do vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzido na omissão da concessão do direito de audição, resultando prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas, nos termos do art. 660º, n.º 2 do C.P.C.

3. A douta sentença delimitou a questão a "saber se in casu era ao tempo exigível, ou não, a notificação do impugnante para o exercício do direito de audiência, nos termos do artº 100º do CPA e, na hipótese afirmativa, se cumpria reconhecer, ou não, à impugnante o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artº 24º do CPT".

4. Por fim, concluiu a douta decisão em reconhecer à impugnante o direito ao pagamento de juros compensatórios, estribando o seu fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzido na omissão da concessão do direito de audição logo que findo a inspecção e antes da liquidação.

5. Os pressupostos do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte resultam expressos no artº 43º n.º 1 da LGT, e assentam na existência de erro imputável aos serviços, requisito indispensável de que lei faz depender o direito àqueles juros.

6. O direito a juros indemnizatórios provém de um dever de indemnização resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte e constitui-se pela comprovação dos seus pressupostos em reclamação graciosa ou impugnação judicial.

7. Ora, o vício de forma da falta de audição reconhecido na sentença e fundamento de anulação da liquidação, não se insere no âmbito dos requisitos de "erro imputável aos serviços", fonte do direito a juros indemnizatórios.

8. Tendo a sentença decidido a anulação do acto, na sequência da apreciação do vício de forma da falta de audição e, depois de se ter verificado a sua existência, tendo declarado prejudicadas as restantes questões suscitadas, subsiste a apreciação dos pressupostos necessários à determinação ou não da existência de erro imputável aos serviços.

9. O vício que conduz à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração e esta nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido ou não da prestação tributária.

10. Face ao direito substantivo, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, em consequência, da anulação não se pode extrair a conclusão de ter havido um prejuízo que mereça reparação.

11. Finalizando, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presume o seu valor, fixando juros indemnizatórios.

12. Deverá, isso sim, determinar-se que seja restituído apenas o que foi recebido.

13. Pelo que, decidindo como foi efectivamente decidido, é nossa convicção que a douta sentença ora posta em crise incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciado este em errada interpretação e aplicação das normas legais citadas, violando, o disposto no artigo 43º n.º 1 da LGT (artº 24º do CPT, à data dos factos).

2 - A recorrida não apresentou contra-alegações.

3 - O Ministério Público junto deste tribunal emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"A tese da recorrente exprime o entendimento de que não são devidos juros indemnizatórios, por inexistência de erro imputável aos serviços, quando o acto de liquidação foi anulado com exclusivo fundamento em vício de forma (in casu preterição do direito de audição).

Esta tese, merecendo o sufrágio do Ministério Público, alinha com jurisprudência consistente do STA - Secção de Contencioso Tributário (acórdãos 5.05.1999 processo n.º 5557-A; 17.11.2004 processo n.º 772/04; 1.10.2008 processo n.º 244/08; 29.10.2008 processo n.º 622/08), cuja argumentação se pode condensar nos tópicos seguintes:

-a utilização da expressão erro e não vício ou ilegalidade inculca a intenção do legislador de eleger como fundamento dos juros indemnizatórios apenas o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito (art. 43º n.º 1 LGT).

-a ocorrência de vício de forma per si, significando a violação de uma norma reguladora da actividade da administração tributária, nada revela sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária, face às normas fiscais substantivas aplicáveis

-a anulação do acto tributário com exclusivo fundamento em vício de forma, permitindo a sua eventual renovação com idêntico conteúdo, não implica uma lesão de um direito ou interesse patrimonial do sujeito passivo que mereça reparação por virtude da atribuição de juros indemnizatórios."

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4 - O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou provada a seguinte matéria de facto:

A) Em 22.07.1998, pelos Serviços da Direcção Distrital de Finanças do Porto - Núcleo de Averiguações Criminais foi elaborado em cumprimento da Ordem de Serviço 94.704, relativamente à impugnante e aos exercícios de 1993, o Relatório de Inspecção Tributária constante de folhas 162 a 174 do PA apenso, no qual se conclui ter ocorrido omissão de proveitos e existência facturas falsas, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos,

B) Finda a inspecção e antes da liquidação, em 1998, a Administração Fiscal não notificou a impugnante nos termos do artigo 100º do C.P.A., para esta se pronunciar (cfr. PA apenso aos presentes autos);

C) Em 03.09.1998 foi adicionalmente liquidada à impugnante o montante de 183.427.711$00 relativamente a IRC concernente ao ano de 1993, conforme liquidação no 1998 8310011610, cuja data limite de pagamento ali fixada era 05.11.1998 (cfr. doc. junto a fls. 81 dos presentes autos);

D) Em 11.01.1999, a impugnante apresentou Reclamação Graciosa da liquidação de IRC n.º 1998 8310011610, concernente ao ano de 1993 (cfr. doc, junto a fls 82 a 126 do P.A. apenso);

E) Em 20.06.2000, a impugnante pagou, em sede de execução fiscal a correr termos no Serviço de Finanças do Porto sob o n.º 3387 99101621.0, 122.025.242$00 relativamente à liquidação n.º 8310011610 concernente a IRC de 1993 (cfr. doc. junto a fls. 155 dos presentes autos);

F) Em 30.04.2003, foi proferido pela Sra. Inspectora Tributária Principal, por subdelegação do DF do Porto um despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela ora impugnante (cfr. fls. 127 do PA apenso cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos);

G) Pelo ofício n.º 2541, datado de 06.05.03, foi a impugnante notificada do despacho proferido em 30.04.2003, bem como, para querendo, dele interpor Recurso Hierárquico em 30 dias ou deduzir impugnação judicial, em 15 dias (cfr. doc. junto a fls. 126 do P.A. apenso e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

H) Em 06.06.2003 a Impugnante interpôs Recurso Hierárquico do despacho proferido em 30.04.2003 dirigido a Exma Senhora Ministra das Finanças (cfr. doc junto a fls. 42 a 43 do P.A. apenso aos presentes autos);

I) Em 19.12.2003, foi proferido despacho que negou provimento ao recurso hierárquico interposto pela impugnante (cfr doc. junto a fls. 27 a 43 cujo teor aqui se dá por integramente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos);

J) Pelo ofício n.º 243, datado de 20.01.2004, foi a impugnante notificada do despacho proferido em 19.12.2003, bem como, para querendo, dele interpor Recurso Hierárquico em 30 dias ou deduzir impugnação judicial, em 15 dias (cfr. doc. junto a fls. 126 do P.A. apenso e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

L) A presente impugnação foi apresentada em juízo em 21.04.2004.

5 - A questão que vem suscitada no presente recurso prende-se em saber se no caso de anulação de acto de liquidação com fundamento em vício de forma decorrente de preterição do direito de audição deve ou não haver lugar a pagamento de juros indemnizatórios por parte da Administração Tributária.

Importa assinalar que os juros indemnizatórios se encontram previstos nos artigos 24.º do CPT (aplicável no caso "sub judice") e 43.º n.º 1 da LGT, sendo que em ambos os casos se alude a erro imputável aos serviços e não a vícios, enquadrando-se na matéria de responsabilidade civil extracontratual, tendo guarida constitucional no artigo 22.º da CRP.

Ora, a verdade é que, tendo em conta esse enquadramento normativo/constitucional, a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender de forma reiterada e uniforme que os juros indemnizatórios não são devidos quando a impugnação do acto de liquidação procede com fundamento em vício de forma, no caso em apreço de natureza procedimental por preterição do direito de audição-cfr acórdãos de 5/5/99, 17/11/04, 1/10/08 e 29/10/08, nos recursos n.ºs 5557A, 772/04, 244/08 e 622/08.

Acompanhamos por inteiro esse entendimento jurisprudencial.

A propósito desta questão escreve Jorge Lopes de Sousa na anotação 5 ao artigo 61.º do CPPT, anotado e comentado, a fls. 472:

"A utilização da expressão "erro" e não "vício" ou "ilegalidade" para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão "erro" tem um âmbito mais restrito do que a expressão "vício".

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão "vícios" quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos deste Código.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão "erro", tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios.

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende. Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência de esse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.

Isto não significa, que, na sequência de uma anulação judicial originada em vício de forma ou incompetência, o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais, esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito, que lhe é assegurado não só pela Constituição (art. 22.º da CRP), como pela lei ordinária (Decreto-Lei n.º 48051, de 21-11-67), pois neste se faz equivaler ilegalidade a ilicitude (art. 6.º deste diploma).

Para obter esta reparação, porém, o contribuinte terá de fazer, em processo próprio, a demonstração da existência do direito a essa indemnização, à face das regras gerais da responsabilidade civil extracontratual, não havendo qualquer norma constitucional ou legal que imponha que, em todos os casos de anulação de actos administrativos, se presumam os prejuízos, como está ínsito nas normas que prevêem a atribuição de juros indemnizatórios".

Impõe-se, pois, concluir que, no caso em apreço, tendo o acto de liquidação sido anulado com fundamento em vício de forma, por preterição do direito de audição, inexiste suporte legal para atribuição de juros indemnizatórios à ora recorrida.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que reconheceu à impugnante direito a juros indemnizatórios, em tal medida se julgando improcedente a impugnação.

Sem custas neste STA, por a recorrida não ter contra-alegado (artigo 2.º, n.º 1 do CCJ), ficando as custas na 1.ª instância a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Execução fiscal. Graduação de créditos. Instituto do Emprego e da Formação Profissional. Privilégio imobiliário geral. Hipoteca.

Sumário

I — Os créditos resultantes de apoios financeiros concedidos pelo IEFP gozam, de acordo com o disposto no artigo 7.º, alínea b) do DL 437/78, de 28/12, de privilégio imobiliário geral sobre os bens imóveis do devedor, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748.º do CC, nos mesmos termos dos créditos previstos no artigo 2.º do DL 512/76, de 3/7.

II — O direito de crédito garantido por hipoteca só cede, nos termos do artigo 686.º, n.º 1 do CC, perante os créditos garantidos por privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo, devendo, por isso, ser graduado antes dos que sejam garantidos por privilégio imobiliário geral.

III — A alínea b) do artigo 7.º do DL 437/78, de 28/12, é inconstitucional, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da CRP, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário nela conferido ao IEFP prefere à hipoteca.

Processo n.º 953/08-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.
Recorridos: Socnora, L.da e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A Caixa Geral de Depósitos, SA, reclamante nos autos de verificação e graduação de créditos por apenso aos autos de execução fiscal n.º 0892200301001868 e ap., instaurados no Serviço de Finanças de Borba contra Joaquim António Lima Barradas, com os sinais dos autos, por dívidas de CA, IRC e IVA, por reversão da devedora originária SOCNORA, Lda., não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Beja que julgou verificados os créditos reclamados, e procedeu à sua graduação, com vista ao pagamento pelo produto da venda do imóvel penhorado, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A apelante Caixa Geral de Depósitos reclamou créditos no montante de € 57.333,45, reportados a 20.08.2005, acrescendo-lhe € 16,09/dia a título de juros vincendos, com a invocação expressa de uma hipoteca registada a seu favor sobre o prédio urbano sito na Tojeira, Nora, freguesia de Rio de Moinhos, concelho de Borba, inscrito na matriz predial no artigo 2021 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Borba sob o n.º 943, penhorado no processo principal de execução.

2.ª- Pelo Representante da Fazenda Pública foram reclamados créditos, designadamente, do IEFP no valor de € 112.914,14.

3.ª- Na douta sentença recorrida perfilhou-se o entendimento de que "os créditos reclamados pelo IEFP gozam de privilégio mobiliário geral, bem como privilégio imobiliário, devendo ser graduados logo após os créditos referidos no art.º 748.º, n.º 1, alínea a) do CC, como dispõe o art.º 7.º do DL n.º 437/78, de 20/12. Tal privilégio precede mesmo a garantia que tem, no caso (hipoteca) …", verificando-se e graduando-se os créditos, com vista ao pagamento pelo produto da venda do bem penhorado pela ordem seguinte:

a) em primeiro lugar, as custas da execução e que incluem as dos presentes autos;

b) em segundo lugar, o crédito reclamado pelo IEFP (Instituto de Emprego e Formação Profissional);

c) em terceiro lugar, os créditos exequendos de Contribuição Autárquica;

d) em quarto lugar, os reclamados de IMI, juros de mora e custas;

e) em quinto lugar, o crédito hipotecário e reclamado pela reclamante CGD, até ao valor do registo e com 3 anos de juros;

f) em sexto lugar, os créditos reclamados de IRS, relativos aos últimos 3 anos e os juros abrangidos respeitantes aos últimos 2 anos;

g) em sétimo lugar, os créditos exequendos de IRC;

h) em oitavo lugar, os créditos exequendos de IVA.

4.ª- O crédito do IEFP está garantido por um privilégio imobiliário geral;

5.ª- O princípio geral ínsito no art.º 751.º do CC é insusceptível de aplicação a quaisquer privilégios imobiliários gerais, por estes serem de natureza excepcionalíssima e não incidirem sobre bens determinados.

6.ª- O privilégio creditório imobiliário do IEFP não incide sobre bens determinados, e, no caso concreto, sobre o imóvel penhorado no processo principal de execução.

7.ª- Não incidindo esse privilégio sobre bens determinados, isto é, não estando envolvido de sequela, o regime aplicável é o dos privilégios creditórios gerais a que se reporta o art.º 749.º do CC.

8.ª- Assim, o segmento normativo do art.º 7.º, alínea b) do DL n.º 437/78, de 28/Dez., ao expressar que o privilégio imobiliário geral a que se reporta é graduado a seguir aos direitos de crédito enunciados nas alíneas a) e b) do art.º 748.º do CC, tem de ser interpretado no próprio contexto, isto é, desde que estejam em causa direitos de crédito do IEFP e os direitos de crédito do Estado ali enunciados.

9.ª- Pelo que, a referida ordem de graduação de direitos de crédito relativamente a bens imóveis penhorados é insusceptível de afectar a prevalência do direito de hipoteca sobre o privilégio imobiliário geral.

10.ª- Em consequência, os direitos de crédito garantidos por privilégio imobiliário geral cedem perante os direitos de crédito garantidos por hipoteca, nos termos da última parte do art.º 686.º, n.º 1 do CC.

11.ª- As normas constantes dos art.ºs 7.º, alínea b), do DL n.º 437/78, de 28/Dez, e 2.º do DL n.º 516/76, de 3/Jul, são inconstitucionais na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido ao Instituto de Emprego e Formação Profissional prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751.º do CC, por violação do princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático consagrado no art.º 2.º da Constituição da República Portuguesa e do art.º 18.º, n.º 2 da mesma Lei Fundamental.

12.ª- O crédito reclamado pelo IEFP não tem preferência sobre os créditos reclamados pela CGD, por estes se mostrarem garantidos por hipoteca.

13.ª- O crédito do IEFP só poderá ser pago pela parte que remanescer do produto da venda do prédio penhorado, depois de terem sido pagos em primeiro lugar as despesas de justiça feitas no interesse comum dos credores para conservação, execução ou liquidação do bem imóvel, em segundo lugar o crédito exequendo de Contribuição Autárquica, em terceiro lugar o crédito reclamado de IMI e em quarto lugar o crédito reclamado pela CGD, até ao valor do registo da hipoteca e com 3 anos de juros.

14.ª- Assim não tendo decidido a douta sentença recorrida violou o preceituado nos art.ºs 686.º, n.º 1 e 751.º do CC e nos art.ºs 7.º, als. b) e c) do DL n.º 437/78, de 28/Dez, e 2.º do DL n.º 512/76, de 3/Jul.

15.ª- A douta sentença recorrida é nula, por a Mma. Juíza ter deixado de pronunciar-se sobre questão que deveria ter apreciado.

16.ª- E deve ser reformada pela Mma. Juíza, suprindo ela a apontada nulidade nos termos conjugadamente previstos no art.º 668.º, n.ºs 1, alínea d) e 4 do CPC, ex vi do art.º 2.º, alínea e) do CPPT, graduando-se os créditos pela ordem seguinte:

a) em primeiro lugar, os das despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores, para conservação, execução ou liquidação do imóvel penhorado – art.ºs 743.º e 746.º do CC e art.º 455.º do CPC;

b) em segundo lugar, o crédito exequendo de Contribuição Autárquica;

c) em terceiro lugar, o crédito reclamado de IMI, juros e custas;

d) em quarto lugar, os créditos da CGD garantidos pela hipoteca, até ao valor do registo e com 3 anos de juros – art.ºs 686.º, n.º 1 e 751.º do CC;

e) em quinto lugar, o crédito reclamado do IEFP – art.ºs 7.º, als. b) e c) do DL n.º 437/78, de 28/Dez, e 2.º do DL n.º 512/76, de 3/Jul;

f) em sexto lugar, os créditos reclamados de IRS, relativos aos últimos 3 anos e os juros abrangidos respeitantes aos últimos 2 anos;

g) em sétimo lugar, os créditos exequendos de IRC;

h) em oitavo lugar, os créditos exequendos de IVA;

i) em nono lugar, a parte remanescente dos créditos reclamados pela CGD.

Não foram apresentadas 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 assentes os seguintes factos:

A) Em 2000-03-15, foi registada a hipoteca voluntária a favor da CGD do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2021;

B) Em 2005-08-30, nos autos de execução fiscal n.º 0892200301001868 e ap., instaurados no Serviço de Finanças do Concelho de Borba, por dívidas de CA, de IRC e de IVA, por reversão da devedora originária SOCNORA, Lda., foi lavrado auto de penhora do prédio melhor identificado na alínea A) supra;

C) Nessa mesma data, a penhora melhor identificada na alínea B) supra foi registada a favor da Fazenda Nacional;

D) O executado por reversão é devedor à Fazenda Pública de créditos referentes a diversos impostos melhor identificados e discriminados de fls. 35 a 56 e de fls. 79 a 82 dos autos;

E) O executado é, outrossim, devedor à reclamante CGD de crédito garantido pela hipoteca melhor identificada na alínea A) supra.

III – Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, a Mma. Juíza "a quo" julgou verificados os créditos reclamados e procedeu à sua graduação, com vista ao pagamento pelo produto da venda do bem penhorado, da seguinte forma:

1. as custas da execução e que incluem as dos presentes autos;
2. os créditos reclamados pelo IEFP;
3. os créditos exequendos de Contribuição Autárquica;
4. os créditos reclamados de IMI, juros de mora e custas;
5. o crédito hipotecário e reclamado pela reclamante CGD, até ao valor do registo e com 3 anos de juros;
6. os créditos reclamados de IRS, relativos aos últimos 3 anos e os juros abrangidos respeitantes aos últimos 2 anos;
7. os créditos exequendos de IRC;
8. os créditos exequendos de IVA;

IV – Vem o presente recurso interposto pela reclamante CGD da graduação de créditos efectuada pela Mma. Juíza do TAF de Beja nos presentes autos, com vista ao pagamento pelo produto da venda do bem penhorado (um imóvel), por não se conformar com o facto de o crédito reclamado pelo IEFP ter sido graduado preferencialmente em relação ao seu crédito hipotecário.

Relativamente a tal crédito, entendeu a Mma. Juíza "a quo" na decisão recorrida que o mesmo gozava de privilégio imobiliário, devendo ser graduado logo após os créditos referidos no art.º 748.º,

n.º 1, alínea a) do CC, como dispõe o artigo 7.º do DL n.º 437/78, de 28/12, e que tal privilégio precedia mesmo a garantia que o bem penhorado tinha no caso (hipoteca).

Ora, é relativamente sobre este entendimento que a recorrente se não conforma, alegando que, estando o seu crédito garantido por hipoteca, há-de gozar de prioridade, na sua graduação, sobre os créditos do IEFP, que beneficiam apenas de um privilégio imobiliário geral.

E, na verdade, assiste-lhe razão.

Com efeito, estabelece o art.º 7.º, 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 art.º 2.º 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, como já se fez no acórdão deste Tribunal de 31/1/2008, proferido no recurso n.º 612/07, que "o predito art.º 7.º, 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. art.ºs 601.º a 614.º do CC).

Por outro lado, o privilégio previsto no citado art.º 2.º 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.".

Por outro lado, o direito de crédito garantido por hipoteca só cede, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 686.º do CC, perante os créditos que disponham de privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo, e isso porque dos privilégios creditórios só os especiais, porque envolvidos de sequela, se traduzem em garantia real de cumprimento de obrigações, limitando-se os gerais a constituir mera preferência de pagamento e sendo apenas susceptíveis de prevalecer em relação a titulares de créditos comuns.

Razão por que os direitos de crédito garantidos por hipoteca devem ser graduados antes dos que sejam garantidos por privilégio imobiliário geral.

Acresce que o Tribunal Constitucional no acórdão 362/2002, de 17/9/02, publicado no DR, I Série A, de 16/10, declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas constantes do artigo 11.º do DL 103/80, de 9/5, e do artigo 2.º do DL 512/76, de 3/7, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do CC, por violação do princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP.

Ora, sendo os créditos do IEFP, por força do artigo 7.º do DL 437/78, de 28/12, graduados nos mesmos termos dos créditos da Segurança Social, não faria sentido que a interpretação daquele preceito segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido tem preferência sobre as hipotecas não fosse também pelas mesmas razões inconstitucional.

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 no lugar em que o foi, já que não prefere ao crédito da recorrente garantido por hipoteca (cfr. art.º 686.º, n.º 1 do CC).

O recurso deve, por isso, proceder.

V – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao 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, devendo a graduação dos créditos reclamados nos presentes autos ser feita do seguinte modo:

a) Em 1.º lugar, as custas da execução;

b) Em 2.º lugar, o crédito exequendo de Contribuição Autárquica;

c) Em 3.º lugar, o crédito reclamado de IMI, juros de mora e custas;

d) Em 4.º lugar, o crédito hipotecário e reclamado pela reclamante CGD, até ao valor do registo e com 3 anos de juros;

e) Em 5.º lugar, o crédito reclamado do IEFP;

f) Em 6.º lugar, os créditos reclamados de IRS, relativos aos últimos 3 anos e os juros abrangidos respeitantes aos últimos 2 anos;

g) Em 7.º lugar, os créditos exequendos de IRC;

h) Em 8.º lugar, os créditos exequendos de IVA;
i) Em 9.º lugar, a parte remanescente do crédito reclamado pela CGD.
Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Execução fiscal. IVV. Representação em juízo. Fazenda Pública. Dispensa de prova testemunhal. Reclamação de decisão de órgão de execução fiscal. Subida imediata. Subida diferida.

Sumário:

I — A representação em juízo do Instituto da Vinha e do Vinho cabe ao representante da Fazenda Pública.
II — Nos termos do artigo 13.º do CPPT, aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer, mas tal não significa que o juiz esteja obrigado à realização de todas as diligências que sejam requeridas pelos intervenientes processuais, pois o que ressalta do aludido preceito é que o alegado dever de realizar e ordenar diligências se deve limitar apenas às que o tribunal considere úteis ao apuramento da verdade, sob pena de violação do princípio processual geral de proibição de actos inúteis, previsto no artigo 137.º do CPC, a que o tribunal deve também obediência.
III — Sobem imediatamente as reclamações das decisões proferidas na execução fiscal pelo órgão da administração fiscal que a tramita sempre que a sua retenção as torne completamente inúteis.
IV — Só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado.
V — Não preenche tal condicionalismo a reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.

Processo n.º 1017/08-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Cruz & Companhia, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que indeferiu a arguição da nulidade da contestação apresentada pela Fazenda Pública, em representação do IVV, e dispensou a produção de prova testemunhal, dela interpôs recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1) Na ausência de lei expressa nesse sentido, não cabe ao representante da Fazenda Pública representar em juízo os interesses do IVV no processo judicial tributário, designadamente apresentar uma contestação em sede de impugnação judicial.

2) Tal nulidade do processo foi arguida em tempo pela recorrente.

3) A decisão recorrida contraria o disposto nos artigos 15.º, n.º 1, alínea a) do CPPT e 201.º, n.º 1 do CPC.

4) Deverá, por conseguinte, ser a dita contestação ser considerada nula, e consequentemente ser a mesma desentranhada, com as devidas e legais consequências.

Sem prescindir

5) O princípio constitucional da divisão de poderes, na qualidade de princípio positivo, assegura uma justa e adequada ordenação das funções do Estado e, consequentemente, intervém como esquema relacional de competências, tarefas, funções e responsabilidades (Cfr. J.J.Canotilho, in Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.ª Edição, pág. 250).

6) Ora, no caso concreto, dispõe o artigo 15.º do CPPT que compete ao representante da Fazenda Pública, nos termos da lei, representar quaisquer outras entidades públicas no processo tributário e no processo de execução fiscal.

7) Por outro lado, o presidente do IVV tem poderes para constituir mandatário e para o representar em juízo e fora dele.

8) Deste modo, a dimensão normativa explanada pelo douto despacho de 27/02/2008 viola o princípio constitucional da divisão de poderes, pelo que o mesmo deverá ser declarado nulo.

Ainda sem prescindir

9) Nos termos do artigo 13.º do CPPT, o juiz deve realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade.

10) Por outro lado, o n.º 1 do artigo 115.º do CPPT dispõe que são admitidos os meios de prova geral.

11) É certo que a prova testemunhal pode ser afastada se o facto for susceptível de ser provado por documento, contudo tal afastamento não pode ter carácter prévio e absoluto, sob pena de conduzir a resultados iníquos.

12) Pois a força probatória de um documento, quer seja particular quer seja autêntico, diz apenas respeito à materialidade das declarações nele inscritas e não à exactidão das mesmas.

13) Por isso, ainda que um determinado facto seja susceptível de ser provado por prova documental, deve ser sempre permitida a prova por testemunhas – quanto mais não seja para interpretar o conteúdo dos documentos ou completar a prova documental – sob pena de não ser possível apurar a verdade material dos factos.

14) Ainda que a recorrente venha a juntar prova documental sobre os referidos factos, a verdade é que, ao rejeitar a inquirição de testemunhas, o Tribunal *a quo* não dá oportunidade à recorrente de fazer prova plena dos factos por si alegados, não assegurando a esta um estatuto de igualdade no exercício de faculdades e no uso dos seus meios de defesa processual.

15) Ao rejeitar previamente a prova testemunhal, o Tribunal *a quo* não está, com todo o respeito que merece, ainda que involuntariamente, a realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade.

16) Não se tendo pronunciado sobre o pedido formulado pela recorrente, o Tribunal *a quo* não pode afastar o meio de prova testemunhal, presumindo a existência de documentos susceptíveis de provar os factos alegados pela recorrente.

17) Assim, o douto despacho recorrido viola o disposto nos artigos 13.º, 114.º e 115.º do CPPT, o artigo 3.º-A do CPC.

18) Atendendo a que a rejeição prévia da prova testemunhal apresentada pela recorrente influi decisivamente no exame e boa decisão da causa, o douto despacho recorrido é nulo, nos termos do artigo 201.º do CPC, pelo que mesmo deverá ser revogado, com as legais consequências.

Por despacho do Mmo. Juiz "a quo" foi o recurso admitido, a subir com o recurso interposto da decisão final.

Igualmente inconformado com esta, dela interpôs, então, também a reclamante recurso, desta vez para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1) A decisão recorrida louva-se em fundamentos que, na verdade e salvo o devido respeito, são contraditórios, pois o Meritíssimo Juiz *a quo* perfilha simultaneamente duas soluções opostas.

2) Por um lado, perfilha que são prejuízos irreparáveis aqueles que resultam da prática e execução da decisão reclamada.

3) Todavia, mais à frente, acaba por admitir que: «*Na situação em análise o "prejuízo" que se verifica traduz-se tão só, usando as palavras do doutrinador supra referido, nos inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela de direitos. Termos em que temos de concluir não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável alicerçador da subida e apreciação imediata da reclamação.*».

4) Ou seja, no capítulo da motivação de direito da mesma decisão, o Meritíssimo Juiz perfilhou fundamentos e entendimentos absolutamente opostos e contraditórios sobre a mesma norma e a sua interpretação (o art.º 278.º, n.º 3 do CPPT), sendo certo que um deles, inevitavelmente, está em oposição com a decisão tomada.

5) Daqui resulta que a decisão proferida (de subida deferida da reclamação) está em oposição com este concreto fundamento de direito (o de não são prejuízos irreparáveis aqueles que resultam da prática e execução da decisão reclamada), o que determina a sua nulidade de acordo com o previsto no art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, nulidade que expressamente aqui se alega para todos os devidos e legais efeitos.

Sem prescindir

6) A sentença proferida pelo Tribunal *a quo* considerou não haver lugar a conhecimento imediato da reclamação por concluir: "não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável alicerçador da subida e apreciação imediata da reclamação" (cf. pág. 8 da douta sentença *a quo*).

7) Compulsada a fundamentação da douta sentença ora recorrida, constatamos que o Tribunal *a quo* deu como provado, no ponto E1), que a ora recorrente tem: "*um activo bruto de 84.577.450,349 € e um passivo exigível de 78.377.778,89 €*".

8) Constatamos ainda que o Tribunal *a quo* deu como provado, no ponto f) da fundamentação da douta sentença recorrida, que: "*Para além da execução a que esta Reclamação respeita pendem no Serviço de Finanças de Tondela outras execuções, dos anos de 2002 a 2007, que no seu conjunto atingem dívidas em montante superior a 16.000.000,00 €, não se encontrando nenhuma suspensa nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*".

9) Contudo, o Tribunal *a quo* decidiu não haver lugar a conhecimento imediato da reclamação, porquanto não se está perante uma situação de prejuízo irreparável.

10) Tal decisão, salvo melhor opinião, mostra-se, com todo o respeito, incongruente com a matéria de facto dada como provada.

11) Com efeito, face aos factos dados como provados e atendendo à matéria alegada pela ora reclamante, no seu articulado de reclamação, e não contrariado pela Fazenda Pública, segundo a qual se as execuções acima referidas derem lugar a penhoras, o desequilíbrio da relação activo/passivo da recorrente aumentará exponencialmente, dúvidas não podem subsistir que tais factos precipitarão a empresa para o incumprimento imediato e generalizado das suas responsabilidades, vendo-se impossibilitada de manter a sua actividade, tendo, portanto, como consequência inevitável a sua insolvência.

12) Aliás, nesse sentido, é o próprio Tribunal *a quo* que afirma que: "*(…) Face ao que ela refere, no bom rigor deveria apresentar-se a tribunal pedindo a sua insolvência*" (cf. pág. 8 da douta sentença *a quo*).

13) Neste caso, salvo melhor opinião, a presente reclamação é um daqueles processos de subida imediata, sob pena de, prosseguindo a acção executiva, se proceder à penhora e venda de bens e, consequentemente, a perda da utilidade da presente reclamação.

14) Face ao exposto, a douta decisão ora recorrida, que considerou não haver lugar a conhecimento imediato da reclamação, faz uma errada apreciação da matéria de facto, violando o artigo 278.º do CPPT, pelo que a mesma deve ser revogada e, em consequência, ser substituída por outra que admita o conhecimento imediato da presente reclamação.

Sem prescindir

15) A douta sentença *a quo* faz uma aplicação da norma contida no art.º 278.º do CPPT na dimensão normativa segundo a qual haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução, dimensão normativa essa que padece de inconstitucionalidade orgânica e material.

Sem prescindir

16) Resulta da douta sentença recorrida que "*(…) o acto reclamado não é por si só lesivo pelo que não é este o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação – dele só se conhecendo após a ocorrência de um acto lesivo, por exemplo, a realização da penhora, a pronúncia sobre a dispensa ou não de garantia, etc.*

III – DECISÃO

*Pelo exposto, após trânsito, remeta os presentes autos ao órgão de execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos devendo subir a este tribunal, se necessário, no momento processual supra referido (*cf. pág. 8 da douta sentença a quo – sublinhado nosso*)*".

17) Entende, pois, o Tribunal *a quo* que, ainda que depois de realizadas a penhora e a venda, a presente reclamação só deverá subir se se verificarem duas situações, a saber: após a ocorrência de um acto lesivo e se a subida for necessária.

18) Ora, salvo melhor opinião, a decisão viola, também por esta razão, o disposto no artigo 278.º do CPPT.

19) Com efeito, atendendo a que a presente reclamação tem por objecto uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos da recorrente, a presente reclamação sempre deverá subir ao Tribunal *a quo* ainda que depois de realizadas a penhora e a venda de bens.

20) Face ao exposto, caso se entenda que a presente reclamação não deve ser objecto de conhecimento imediato, o que sem transigir aqui se refere, deve a sentença recorrida ser revogada e, em consequência, ser substituída por outra que ordene a subida da presente reclamação, logo após uma eventual realização de penhora de bens.

O Mmo. Juiz a quo sustenta a decisão recorrida, mantendo-a na íntegra, por entender que não foi praticada qualquer nulidade.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Por acórdão de 9/10/2008, declarou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso, por versar exclusivamente matéria de direito, sendo, em consequência, competente, então, para o conhecimento de ambos os recursos o STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ambos os recursos serem julgados improcedentes, confirmando-se as decisões recorridas.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – A) É do seguinte teor o despacho interlocutório recorrido:

«Requerimento de fls. 42 e segs.*: Alegou-se a nulidade da contestação da FP, porque é ao Presidente do IVV que cabe contestar.*

O Exmo. RFP ouvido sobre a alegada nulidade manifestou a validade da sua contestação dizendo que ela resulta da conjugação do disposto no Decreto-Lei n.º 99/97, de 26/94 e o art.º 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; que a cobrança coerciva das dívidas ao IVV é feita pelo processo de execuções fiscais.

A propósito do artigo 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante CPPT), Jorge de Sousa, no seu CPPT anotado, 3.ª Ed., pág. 144 diz "... representam toda a Administração Tributária que não tiver representação especial prevista na lei e não apenas a que se integra na DGI e DGAIC.

O IVV criado pelo Decreto-Lei 304/86, de 22-09, reestruturado pela Lei 102/93, de 22 de Abril e Decreto-Lei 99/97, de 26-04. Neste diploma, no artigo 33.º, diz-se que a cobrança coerciva das taxas se realiza no processo de execução fiscal. Nada se estipula quanto à representação do IVV neste processo.

Tudo isto para dizer que não prevendo a lei representação especial para o IVV, vale a regra geral enunciada no penúltimo parágrafo, ou seja, a da representação pela FP.

Assim, não se vislumbrando fundamento para a invocada nulidade, indefere-se o requerido. Custas do incidente.

Requerimento de fls. 56*: Atento o que dele consta, conjugando-se com a petição inicial, mormente com os pontos ali referidos, verifico que o conteúdo da 2.ª parte do despacho de fls. 24, onde se mencionou: "... não estarem alegados factos concretos e historicamente situados que careçam de prova testemunhal" sai reforçado pois os aludidos pontos respeitam a realidades comprovadas ou susceptíveis de ser comprovadas documentalmente: os artigos 8.º a 17.º traduzem realidades extraídas do balanço provisório que constitui o doc. n.º 1; o artigo 7.º é facilmente comprovado com a nota de registo comercial e contrato de sociedade; os artigos 18.º e 19.º podem ser facilmente comprovados com certidão que a reclamante pode requerer no Orgão de Execução Fiscal; os artigos 20.º e 21.º são conclusivos.*

Assim, dispenso a produção de prova testemunhal, podendo a reclamante em cinco dias juntar documentos tidos por pertinentes.

Oportunamente, se nada for dito ou requerido, abra vista ao Exmo. Magistrado do Ministério Público, nos termos e para os efeitos do disposto na última parte do n.º 2 do artigo 278.º do CPPT.».

B) Na decisão final de que se recorre, mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) O Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão de dívida que foi emitida pelo Instituto da Vinha e do Vinho ordenou a instauração contra a ora Reclamante do processo de execução fiscal n.º 2704200701017306 – cfr. fls. 2 a 7 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos.

b) A ora Reclamante foi citada, pessoalmente, na pessoa da sua administradora Georgina da Silva Cruz Santos, em 28/12/2007, para os termos da execução fiscal – vide fls. 9.

c) Em 08/01/2008, apresentou a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, tendo-lhe sido atribuído o n.º de entrada 323 – cfr. fls. 10 dos autos.

d) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da reclamante.

e) De acordo com um balanço provisório realizado a 30-11-2007 (veja-se documento constante de fls. 21 a 23 que a Fazenda Pública não questionou), a ora Reclamante tem:

e1) um activo bruto de 84.577.450,349 € e um passivo exigível de 78.377.778,89€;

e2) um imobilizado líquido com o valor contabilístico de 922.937,14 €;

e3) stocks avaliados ao custo histórico no valor de 33.474.276,24 €;

e4) créditos a receber, a médio e longo prazo, que totalizam o montante de 4.182.032,53 €;

e5) créditos a receber, a curto prazo, que totalizam o montante de 45.998.204,58€;

e6) dívidas a terceiros, de médio e longo prazo, no total de 21.745.175,80 €, sendo 14.000.000,00 € a instituições bancárias;

e7) dívidas a terceiros, de curto prazo, no total de 65.632.603,09 €, sendo:

- a instituições de crédito, no valor de 29.095.250,31 €;
- saldo da conta corrente de fornecedores, no montante de 7.036.890,36 €;
- títulos a pagar a fornecedores, no montante de 12.968.617,77 €;
- dívidas a accionistas, no montante de 2.119.643,36 €;

- total de imobilizados de fornecedores, no montante de 2.119.643,36 €;
- dívidas ao Estado e a outros entes públicos, no montante de 2.119.643,36 €;
- outros credores, no montante de 4.878.579,11 €.

f) Para além da execução a que esta Reclamação respeita pendem no Serviço de Finanças de Tondela outras execuções, dos anos de 2002 a 2007, que no seu conjunto atingem dívidas em montante superior a 16.000.000,00 €, não se encontrando nenhuma suspensa nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – veja-se certidão de fls. 192 e 193.

g) Dívidas cuja validade/regularidade é questionada em processos de impugnação, oposição e/ou reclamação de actos do órgão de execução fiscal – idem anterior, observações a fls. 192 "*in fine*".

III – Vêm interpostos dois recursos: um, directamente para este STA, do despacho interlocutório de fls. 57 e verso, e outro da decisão final que, apesar de interposto para o TCAN, para aqui foi remetido por esse Tribunal, por versar apenas matéria de direito. Vejamos.

QUANTO AO RECURSO DO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO DE fls. 57 E VERSO:

Vem este recurso interposto do despacho do Mmo. Juiz "a quo" que indeferiu a arguição de nulidade da contestação apresentada pela FP, em representação do IVV, e dispensou a produção de prova testemunhal requerida pela reclamante, ora recorrente.

Alega esta que, na ausência de lei expressa nesse sentido, não cabe ao representante da Fazenda Pública representar em juízo os interesses do IVV no processo judicial tributário, designadamente apresentar uma contestação em sede de impugnação judicial.

Convém desde logo referir que não estamos perante uma contestação em processo de impugnação judicial mas sim perante uma resposta da FP no âmbito de reclamação de acto do órgão de execução fiscal em processo de execução fiscal, instaurado contra a recorrente com vista à cobrança coerciva de taxas devidas ao IVV.

E, como já se decidiu no acórdão deste STA de 7/11/2007, proferido no recurso n.º 806/07, em caso idêntico ao dos presentes autos, da conjugação dos artigos 15.º, n.º 1, alínea a), 148.º, n.º 2, alínea a), 151.º, n.º 1, e 152.º do CPPT, com os artigos 1.º e 33.º do DL n.º 99/97, de 26/4, resulta que a representação em juízo do IVV cabe, de facto, ao representante da Fazenda Pública.

A este compete, na verdade, não só defender os interesses específicos da administração tributária mas também representar quaisquer outras entidades públicas, como é o caso do IVV, no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, através do qual são, efectivamente, cobradas as suas dívidas.

Aliás, como se salienta no aresto citado, no tocante à representação deste Instituto da Vinha e do Vinho, não há, de resto, qualquer norma idêntica à do art.º 12.º, alínea l) do DL n.º 78/98, de 27/3, que atribui ao conselho directivo do INGA poderes para o representar em juízo ou fora dele.

Por outro lado, também se não vislumbra como tal representação possa violar o princípio constitucional da divisão de poderes na medida em que o representante da FP se limita a actuar no exercício estrito das suas funções, competências e responsabilidades, claramente definidas na lei e sem o menor atropelo de qualquer outra das funções do Estado.

Daí que tal alegação deva, por isso, soçobrar.

Alega, ainda, a recorrente que, ao dispensar a produção de prova testemunhal, o tribunal "a quo" não está a realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade, violando, assim, o disposto nos artigos 13.º, 114.º e 115.º do CPPT e 3.º-A do CPC.

Mas, também aqui, lhe não assiste razão.

Não há dúvida que, nos termos do artigo 13.º do CPPT, aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer.

Mas tal não significa que o juiz esteja obrigado à realização de todas as diligências que sejam requeridas pelos intervenientes processuais, pois o que ressalta do aludido preceito é que o alegado dever de realizar e ordenar diligências se deve limitar apenas às que o tribunal considere úteis ao apuramento da verdade, sob pena de violação do princípio processual geral de proibição de actos inúteis, previsto no artigo 137.º do CPC, a que o tribunal deve também obediência.

Sendo certo que é o critério do juiz que prevalece no que concerne a determinar quais as diligências que são úteis para o apuramento da verdade, sendo inevitável em tal determinação uma componente subjectiva, ligada à convicção do juiz, o que não significa que a necessidade da realização das diligências não possa ser controlada objectivamente, em face da sua real necessidade para o apuramento da verdade, em sede de recurso (v. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, págs. 168 e 169).

Ora, da análise da petição inicial apresentada pela ora recorrente, e como bem se salienta no despacho recorrido, resulta com clareza a desnecessidade da prova testemunhal requerida, pois os factos alegados, que não são conclusivos, respeitam apenas a realidades comprovadas ou susceptíveis de ser comprovadas documentalmente.

É assim, pois, manifesto, em face da factualidade alegada, que a realização da diligência requerida de produção de prova testemunhal constituiria um acto inútil e, como tal proibido por lei.

Razão por que este recurso necessariamente terá de improceder.

QUANTO AO RECURSO DA DECISÃO FINAL:

Invoca a recorrente, em primeiro lugar, existir oposição entre os fundamentos e a decisão, o que determinaria a sua nulidade, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC.

Para tanto alega que a decisão proferida (subida diferida da reclamação) está em oposição com o fundamento de direito (não são prejuízos irreparáveis aqueles que resultam da prática e execução da decisão reclamada).

Entre os fundamentos e a decisão não pode haver, de facto, contradição lógica: se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença.

Esta oposição não se confunde, porém, com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (v. Lebre de Freitas, in CPC anotado, vol. II, p. 670).

Ora, no caso em apreço, não se vislumbra qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão recorrida.

Com efeito, nesta o Mmo. Juiz "a quo", após fazer uma análise do preceito legal aplicável (artigo 278.º, n.º 3 do CPPT) e respectivos pressupostos, susceptíveis de causar um prejuízo irreparável, concluiu não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável que justificasse a subida e imediata apreciação da reclamação, pelo que decidiu pela sua subida diferida.

Daí que se não tenha na sentença recorrida decidido, pois, de modo oposto ou divergente com a fundamentação que nela se adoptou.

E, muito menos, que nela se tenha feito, ao contrário do que também se alega, uma errada apreciação da matéria de facto.

O que a recorrente pretende dizer é que, perante a factualidade dada como assente, a reclamação deveria subir imediatamente a tribunal para sua apreciação, mas o não ter-se entendido assim não consubstancia erro na apreciação da matéria de facto mas sim eventual erro na subsunção dos factos ao direito, o que não se confunde com a alegada oposição entre os fundamentos e a decisão, mas que, como a seguir se demonstrará, também não ocorre.

Alega, então, a recorrente que a sentença "a quo" faz uma interpretação da norma contida no artigo 278.º do CPPT segundo a qual haverá subida imediata quando ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução, interpretação essa que padece de inconstitucionalidade orgânica e material.

Mas, também aqui não tem razão a recorrente.

Na verdade, o que se diz na sentença recorrida, e ora se reafirma, citando Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. II, p. 667, é que "… o facto de se ter previsto a subida imediata da reclamação como excepção à regra da subida diferida aponta no sentido de poderem apenas ser considerados como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos ou incómodos. Na verdade, embora prejuízos deste tipo possam qualificar-se como irreparáveis, a admitir-se que prejuízos omnipresentes na generalidade das execuções possam relevar para efeitos de subida imediata da reclamação, chegar-se-á à conclusão de que este regime de subida seria a regra, o que estaria em contradição com o n.º 1 deste artigo 278.º, que adoptou a regra da subida diferida. Por isso, a interpretação correcta do regime de subida previsto neste artigo será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução …".

Por outro lado, não basta invocar-se apenas que a subida diferida fará com que a reclamação perca toda a sua utilidade, pois a predita inutilidade não pode deixar de se relacionar com a irreparabilidade do prejuízo.

Como se refere no acórdão deste Tribunal de 9/8/2006, no recurso 229/06, "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".

E 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, CPC anotado, vol. 3, pp. 115/116 (v. acórdão do STA de 23/5/07, no recurso 374/07).

Assim, só é completamente inútil a reclamação com subida diferida quando o prejuízo eventualmente decorrente daquela decisão não possa ser reparado, sendo que não preenche tal condicionalismo a reclamação do acto da instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.

Aliás, a subida da reclamação após a penhora não a torna totalmente inútil, pelo contrário, pois, se deferida a reclamação, o acto processual em causa – a instauração da execução – será anulado, ficando esta sem efeito.

É claro que, como se diz no último aresto citado deste Tribunal, com os prejuízos inerentes mas só a respectiva irreparabilidade é fundamento da subida imediata. A eventual ilegalidade da instauração da execução fiscal não leva, pois, necessária e automaticamente, à subida imediata da reclamação respectiva.

Não procede, também, a invocada violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva pois, como sublinha Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, vol. II, p. 667, "no âmbito da protecção constitucional garantida pelo direito à tutela jurisdicional efectiva não se pode incluir protecção contra os inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela de direitos".

E muito menos procede a alegada inconstitucionalidade orgânica da norma extraída do artigo 278.º do CPPT, na dimensão normativa aplicada, e resultante da violação do disposto na Lei 87-B/98, de 31/12, por incompatibilização com as normas da LGT, designadamente com os seus artigos 95.º e 103.º.

A norma do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT só contenderia com o disposto nos artigos 95.º e 103.º da LGT se a subida diferida fizesse perder qualquer utilidade à reclamação, o que não sucede no caso em apreço, pois o que está em causa é uma reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade, sendo certo que a subida da referida reclamação após a penhora não a torna, como vimos, totalmente inútil.

Por último, defende a recorrente que, caso se entenda não dever a reclamação ser objecto de conhecimento imediato, deve, então, ordenar-se a sua subida logo após a eventual realização de penhora de bens.

Ora, é isso que já decorre necessariamente da decisão recorrida, quando, ao concluir-se não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável alicerçador da subida e apreciação imediata da reclamação, dela só se devendo conhecer após a ocorrência de um acto lesivo, por exemplo, a realização da penhora, a pronúncia sobre a dispensa ou não de garantia, etc., se determina a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a tribunal no momento processual supra referido.

É óbvio que ao acrescentar-se em tal decisão a expressão «se necessário» tal só pode significar que a subida só não ocorrerá se eventualmente surgir qualquer circunstância superveniente que venha a tornar inútil a reclamação anteriormente apresentada e, por arrastamento, a sua subida a final, em nada contendendo com o disposto no artigo 278.º do CPPT.

Razão por que, também este recurso, não poderá, pois, proceder.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento a ambos os recursos.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria devida em 1/6.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 21 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Nulidades processuais. Falta de notificação da oposição da Administração Tributária e do Parecer do Ministério Público e da junção do Processo Administrativo ao recorrente. Ausência de despacho a dispensar a prova testemunhal.

Sumário:

I — No caso de ter sido interposto recurso da decisão do Director-Geral dos Impostos que autorizou o acesso directo às contas e documentos bancários do contribuinte,

a falta de notificação ao contribuinte da oposição deduzida por esta entidade não produz a nulidade com previsão no artº 201º do CPC, constituindo, apenas, mera irregularidade, sem quaisquer consequências, se na mesma não for arguida qualquer excepção e não determinar a lei que tal omissão constitua nulidade, nem interferir no exame da decisão da causa.

II — Por outro lado, só no caso, de no parecer do Ministério Público, terem sido arguidos novos vícios ou questões novas, sobre as quais as partes ainda não tenham tido a oportunidade de se pronunciar, será obrigatória a sua notificação para o efeito, em conformidade com o princípio do contraditório, enunciado no artigo 3.º, n.º 3 do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

III — A apensação do Processo Administrativo ao recurso deve ser notificada ao recorrente para que este o possa impugnar, invocar outras causas de ilegalidade ou para sustentar a falta de fundamentação ou mesmo arguir novos vícios do acto impugnado (cfr. artigo 256.º do CPC), assegurando-se, assim, o princípio do contraditório no processo tributário (cfr. o citado artigo 3.º, n.º 3 do CPC).

IV — Essa omissão tem a virtualidade de influir no exame ou decisão da causa, produzindo, assim, a nulidade com previsão no predito artº 201º, n.º 1, com as consequências previstas no seu n.º 2.

Processo n.º 1106/08-30.
Recorrente: Nuno Alexandre Lopes Cardoso.
Recorrido: Director-Geral dos Impostos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Nuno Alexandre Lopes Cardoso, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente o recurso que interpôs da decisão do Director-Geral dos Impostos que autorizou o acesso directo à suas contas e documentos bancários, relativas aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, dela vem interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1º Nos presentes autos considera o Recorrente que se verificam algumas nulidades processuais, só por si conhecidos com a notificação da douta sentença ora recorrida.

2º A primeira nulidade decorre do facto do Recorrente só ter sido notificado da douta oposição oferecida pelo Director-Geral dos Impostos e do douto parecer do Ministério Público com a notificação da sentença, o que o impediu de exercer o seu direito ao contraditório quanto às excepções suscitadas em ambos os articulados.

3º A segunda nulidade decorre da falta de notificação do processo administrativo ou, pelo menos, de que o mesmo foi junto aos autos e assim já seria possível a sua consulta, o que impossibilitou o Recorrente de conhecer todos os elementos de prova que suportaram o acto recorrido, e, assim, eventualmente apontar-lhe mais ilegalidades.

4º A terceira nulidade decorre do facto do Recorrente ter arrolado três testemunhas (o que vem sendo permitido pela jurisprudência - cfr., por exemplo, o ac. do STA de 07.11.2007, no proc. n.º 0590/07) e protestado a junção de diversos documentos, dado o seu grande número, não tendo, contudo, podido produzir esta prova, sem que exista nos autos prévio despacho interlocutório a justificar tal decisão.

5º As nulidades invocadas, para além de violarem expressamente normas legais (artigos 113º/nºs. 1 e 2 do CPPT e 3º/nº 3 do CPC), violam o princípio do contraditório, e devem ser arguidas com o recurso da sentença que as revelou, conforme jurisprudência dominante.

6º A declaração de nulidade de qualquer uma das nulidades ora arguidas implica a anulação de todo o processado posterior, incluindo a sentença proferida, nos termos do artigo 201º/nº 2 do CPC.

7º Sem prescindir quanto às invocadas nulidades processuais, considera ainda o Recorrente que ocorre falta de fundamentação do acto recorrido, já que o mesmo não se fazia acompanhar da informação técnica em que se baseou, o que determina a sua ineficácia.

8º O recurso ao mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT é mera faculdade do contribuinte, e não sua obrigação; entendimento contrário violará o disposto nos artigos 268º/nº 3 e 20º/nº 1 da CRP.

9º A douta sentença recorrida violou, nesta parte, os artigos 36º/nº 2 do CPPT e 77º/nº 6 da LGT, o artigo 37º do CPPT, e, quanto a este, com a interpretação defendida, os artigos 268º/nº 3 e 20º/nº 2 da CRP.

10º Considera, ainda, o Recorrente que nas situações de levantamento administrativo do sigilo bancário, não é legalmente admissível a fundamentação por remissão, designadamente para informações, o que se justifica dada restrição do direito à intimidade da vida privada, consagrado no artigo 26º/nº 1 da CRP.

11º Ao decidir de modo contrário a este entendimento, violou a sentença recorrida o disposto nos artigos 63º-B/nº 4 do CPPT e 26º/nº 1 da CRP.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 161 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção da sentença recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, devendo a sentença recorrida "ser revogada e substituída por acórdão anulatório da decisão do DGI".

Atenta a natureza urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 29 de Julho de 2008, a Divisão de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças, elaborou um relatório de inspecção tendo por objecto a actividade do aqui Recorrente tendente a instruir um pedido de acesso a informações e documentos bancários cujo teor consta de fls. 6 a 17 do processo administrativo apenso.

b) Considerando verificarem-se os condicionalismos legais para o efeito, o Director de Finanças Adjunto de Braga, ordenou a remessa do dito relatório ao Director-Geral dos Impostos para que este autorizasse o acesso às informações e documentos bancários de que é titular o Recorrente.

c) Em 18 de Agosto de 2008, o Senhor Director Geral dos Impostos lavrou a seguinte decisão: "1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação do Serviço de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga, bem como com os pareceres e despachos nela exarados, verificando-se os condicionalismos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 63º-B da Lei Geral Tributária, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 do citado normativo, autorizo funcionários da Inspecção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas de que seja titular o sujeito passivo Nuno Alexandre Lopes Cardoso, com o NIF 195371836, com referência aos anos de 2005, 2006 e 2007. 2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Braga para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário".

d) Desta decisão foi notificado o Recorrente através do ofício datado de 17 de Setembro de 2008 cujo teor consta de fls. 17 e 18 dos presentes autos e aqui se dá por reproduzido.

e) O presente recurso foi apresentado em 29 de Setembro de 2008.

3 – Como vimos supra, são duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: nulidades processuais e falta e insuficiência da fundamentação da decisão do Director-Geral dos Impostos que ordenou a derrogação do sigilo bancário.

Quanto à primeira das referidas questões, o regime das nulidades na jurisdição tributária está consagrado nos artºs 98º (para o processo judicial) e 165º (para o processo de execução) ambos do CPPT e 63º (para o processo de contra-ordenação) do RGIT.

Aí se faz a indicação exaustiva de quais as nulidades absolutas (nulidades insanáveis) que o legislador consagrou e se declara que as mesmas são de conhecimento oficioso e arguíveis até ao trânsito em julgado da decisão final.

Sendo assim, esta indicação permite-nos concluir que as nulidades não previstas nestes preceitos legais deverão ser qualificadas como nulidades relativas e como não têm tratamento próprio naqueles compêndios processuais, serão reguladas pelos normativos previstos no Código de Processo Civil, ex vi do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT.

Dispõe o artº 201º, n.º 1 do CPC que "...a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produzem a nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou decisão da causa".

Daqui resulta que a prática de uma daquelas irregularidades só constituirá nulidade se a lei expressamente o declarar ou se daí resultarem efeitos para o exame ou decisão da causa.

Por outro lado, nos termos do disposto no artº 487º do CPC na contestação cabe tanto a defesa por impugnação como por excepção (nº 1), defendendo-se o réu por impugnação quando contradiz os factos articulados na petição ou quando afirma que esses factos não podem produzir o efeito jurídico pretendido pelo autor e por excepção quando alega factos que obstam à apreciação do mérito da acção ou que, servindo de causa impeditiva, modificativa ou extintiva do direito invocado pelo autor, determinam a improcedência total ou parcial do pedido (nº 2).

O que bem se compreende, pois as excepções conduzem à absolvição da instância (se dilatórias) ou à absolvição do pedido (se peremptórias).

E se é certo que no processo tributário não está prevista a figura jurídica da réplica, nem por isso se pode desprezar o conhecimento ao contribuinte da invocação de circunstâncias que importem a absolvição da instância ou do pedido. Em tal caso o contribuinte haverá de poder pronunciar-se sobre tal questão, sob pena de violação do princípio do contraditório (cfr. artº 3º, n.º 3 do CPC).

3.1 - Descendo ao caso dos autos, argui o recorrente a nulidade decorrente de não ter sido notificado da oposição oferecida pelo Director-Geral dos Impostos e do parecer do Magistrado do Ministério Público junto da 1ª instância, não obstante terem ambos ali suscitado duas excepções: "a primeira respeitante ao facto de se tratar aqui, apenas, de uma irregularidade da notificação (a Informação que não acompanhou o acto existe mas não foi remetida), e a segunda respeitante ao facto da fundamentação do acto (a Informação) ter-lhe legalmente sido fornecida na pendência dos autos (cfr. artigo 83º da oposição e parecer)".

Mas não tem razão.

Na verdade, o que ambos afirmam é que, não obstante o recorrente ter atacado o acto imputando-lhe vício de falta e de insuficiência de fundamentação, o certo é que os argumentos invocados para esse fim têm mais a ver com a arguição de uma irregularidade resultante da falta de notificação. A notificação não foi acompanhada pela informação detalhada fundamento bastante da decisão e para a qual ela remete, sendo certo que esta irregularidade não afecta a decisão, é um acto distinto, que poderá afectar a sua eficácia e que é sanável nos termos do artº 37º do CPPT.

Ou seja, o que a entidade recorrida e o Ministério Público fazem é uma qualificação jurídica diferente da mesma situação, discutindo desta forma o mérito da causa, para o que invocam elementos novos da mesma questão.

Pelo que não fica, assim, obstaculizada a apreciação desse mérito.

Em consequência, é patente que a entidade recorrida não invoca qualquer excepção na sua oposição.

Ora e como vimos, só no caso de ser invocada essa excepção se torna obrigatória a notificação das partes para sobre ela se pronunciarem.

Daqui decorre que, no caso em apreço, não contendo a oposição qualquer excepção - como é o caso - e não determinando a lei que tal omissão constitua nulidade, nem interferindo no exame da decisão da causa, a falta de notificação da oposição não produz nulidade com previsão no predito artº 201º do CPC, constituindo, apenas, mera irregularidade, sem quaisquer consequências.

Por sua vez e no que ao parecer do Ministério Público diz respeito, mesmo que tivesse sido arguida qualquer excepção - o que, como vimos não acontece - só se este "arguir novos vícios do acto impugnado ou suscitar questões sobre as quais as partes ainda não tenham tido oportunidade de se pronunciar, será também obrigatória a audição das partes, em conformidade com o princípio do contraditório, enunciado no n.º 3 do art. 3.º do CPC, em que se estabelece 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.

Por outro lado, torna-se necessário dar oportunidade de se pronunciarem ambas as partes, como se prevê no n.º 2 deste art. 121.º relativamente às questões que obstem ao conhecimento do pedido" (Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. I, pág. 862).

Ora e do que acima fica exposto, resulta com toda a clareza que no parecer do Ministério Público não são arguidos novos vícios ou questões novas, pelo que não se impunha, assim e também, qualquer notificação.

Acresce que não descortinámos por que razão a omissão ou a remessa, pela entidade recorrida ao recorrente, de todos os elementos do Processo Administrativo, possa influir no exame ou decisão da causa.

Com efeito e como aquela entidade bem anota, esse facto nem sequer foi levado ao probatório, nem o Mmº Juiz "a quo" lhe faz qualquer referência na sentença recorrida.

Deste modo, falece a arguida nulidade.

3.2 – Quanto à segunda das referidas nulidades, argui o recorrente que não foi notificado da junção do processo administrativo pela entidade instrutora.

Desde logo, importa referir que o processo administrativo foi apenso ao presente processo em 14/10/08, logo após a dedução da oposição (vide fls. 104).

Todavia, compulsados os autos, não resulta que o recorrente tivesse sido, efectivamente, notificado dessa mesma junção ou que da existência daquele processo tivesse conhecimento no momento em que apresentou a petição inicial.

Ora, "devendo ser assegurado o contraditório no processo tributário (cfr. artº 3º, n.º 3 do CPC, subsidiariamente aplicável ex vi do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT), a possibilidade de conhecimento imediato dependerá de não haver controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão ou ambas as partes se terem pronunciado sobre a prova produzida em relação a eles. Por isso deve afastar-se o conhecimento imediato nos casos em que forem juntos ao processo pelo representante da Fazenda Pública documentos que seja relevantes para a decisão da causa e sobre os quais o impugnante não tenha podido tomar posição, nomeadamente documentos que não se demonstre que eram do conhecimento do impugnante no momento em que apresentou a petição" (Jorge de Sousa, ob. cit., pág. 818).

Sendo assim, no caso dos autos e no exercício desse princípio do contraditório, a junção do processo administrativo devia ter sido notificada ao recorrente, para que este o pudesse impugnar, invocando

outras causas de ilegalidade ou para sustentar a falta de fundamentação ou mesmo arguir novos vícios do acto impugnado (cfr. artº 526º do CPC).

Daqui decorre, iniludivelmente, que essa omissão teve a virtualidade de influir no exame ou decisão da causa, produzindo nulidade com previsão, como se referiu, no artº 201º, n.º 1 do CPC, com as consequências previstas no n.º 2 do mesmo artigo.

3.3 – Quanto à terceira das referidas nulidades, decorre esta, no entender do recorrente, do facto de o Mmº Juiz "a quo" ter prolatado sentença sem inquirir as testemunhas arroladas pelo recorrente e proferir despacho prévio interlocutório a justificar tal decisão, bem como não ter aguardado pelos documentos que protestou juntar, não conseguindo, assim, esta prova.

Desde logo, importa referir que tal omissão não constitui qualquer nulidade susceptível de influir no exame ou decisão da causa, constituindo, antes, eventual erro de julgamento.

De qualquer forma, sempre se adiantará que, conforme decidiu já o Tribunal Constitucional, o artº 146º-B, n.º 3 do CPPT foi julgado inconstitucional, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível (vide Acórdão do TC n.º 646/06 de 28/11/06).

4 - Nestes termos e na procedência da arguição da nulidade referente à falta da notificação da junção do processo administrativo pela entidade instrutora, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular todo o processado a partir de fls. 104, incluindo a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

IRS. Métodos indirectos. Suprimentos. Ónus da prova. Rendimento padrão.

Sumário:

I — Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

II — Na tabela do n.º 4 desse mesmo artigo, refere-se que, no caso de suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000,00, o rendimento padrão é de 50 % do valor anual.

III — Verificadas tais situações, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito.

IV — Quando o sujeito passivo não faça essa prova, e não existam indícios fundados que permitam à AF fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de suprimentos, é de 50% do valor anual.

V — A alteração dos rendimentos inicialmente declarados (após o envio do projecto de decisão em que se propõe a fixação da matéria tributável de IRS por avaliação indirecta), sem que o contribuinte faça prova do valor e da origem dos rendimentos acrescidos, constitui um "artifício" e uma forma de evitar a tributação pelo rendimento padrão, obtendo dessa forma um benefício ilegítimo.

Processo n.º 37/09-30.
Recorrente: Director de Finanças do Porto.
Recorridos: Raul da Silva Alves Salgueiro e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou procedente o recurso interposto por Raul da Silva Alves Salgueiro e Maria Rosa Nogueira da Silva Salgueiro, residentes no Porto, e, em consequência, anulou a decisão de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do artigo 89.º-A da LGT, com referência ao IRS do ano de 2004, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

A) A douta sentença recorrida ao anular a decisão do Director de Finanças que procedeu à determinação da matéria tributável por métodos indirectos nos termos do art.º 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), com referência ao IRS do ano de 2004, que fixou o conjunto dos rendimentos líquidos no montante de € 299.632,62, com ressalva do devido respeito, enferma de erro na análise da matéria de facto e na aplicação de direito.

B) Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração da aceitação por parte da Administração Tributária da declaração de substituição apresentada pelo sujeito passivo, concluindo pelo não preenchimento do pressuposto estabelecido no n.º 1 do art.º 89.º-A da LGT, face aos rendimentos declarados.

C) Com tal não se conforma o Director de Finanças, porquanto, a declaração de substituição apresentada não foi aceite pela Administração Tributária, preenchendo-se os pressupostos do art.º 89.º-A da LGT para aplicação da determinação da matéria colectável por métodos indirectos.

Vejamos,

D) O recurso à avaliação indirecta nos termos do art.º 89.º-A da LGT teve a sua origem no facto de, durante o ano de 2004, o sujeito passivo ter efectuado a três sociedades comerciais das quais era sócio suprimentos no montante de € 599.265,23, evidenciando dessa forma uma capacidade financeira significativamente maior do que os rendimentos líquidos declarados, no montante de € 39.119,29.

E) Notificado para apresentar prova de que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e de que era outra a fonte das manifestações de fortuna patenteada nos suprimentos efectuados, nada comprovou, não afastando a presunção de evasão fiscal que sobre si impendia.

F) Posteriormente, ainda no decorrer do procedimento inspectivo, apresentou o sujeito passivo uma declaração de rendimentos de substituição, declarando rendimentos de trabalho dependente obtidos em Espanha no montante de € 120.000,00, acrescidos aos rendimentos já antes declarados.

G) Vigorando no ordenamento jurídico o princípio declarativo, prevê a subalínea III) da alínea b) do n.º 3 do art.º 59.º do CPPT que, em caso de erros imputáveis aos sujeitos passivos, quando resulte imposto superior ao anteriormente liquidado, pode a declaração ser substituída até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade.

H) Decorre assim a vinculação da Administração Tributária à realização imediata da liquidação com base na declaração do contribuinte, quando resulte imposto superior ao anteriormente liquidado, sem prejuízo, no entanto, do direito que lhe assiste de proceder ao controlo "a posteriori" dos factos declarados pelos sujeitos passivos, nos termos do n.º 2 do art.º 59.º do CPPT.

I) Em ordem à descoberta da verdade material, pela legitimidade conferida pelo art.º 128.º do CIRS, procedeu a Administração Tributária à fixação de um prazo para apresentação dos comprovativos dos rendimentos auferidos e declarados na declaração de substituição por si apresentada.

J) No entanto, não veio o mesmo apresentar prova da veracidade dos rendimentos declarados, limitando-se a referir que não possuía quaisquer documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, porque a atribuição desses rendimentos não foi declarada à Administração Fiscal Espanhola, não existindo recibo de quitação desse valor, nem extractos bancários reflectores desses rendimentos.

K) Face a este incumprimento dos deveres de esclarecimento que lhe eram exigidos, cessa a presunção de veracidade da declaração de substituição apresentada, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 75.º da LGT, deixando o apuramento da matéria colectável de se fazer com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo de acordo com o n.º 2 do art.º 59.º do CPPT.

L) Cessada a presunção de veracidade da declaração de substituição, procedeu a Administração Tributária à desconsideração da mesma no relatório final do procedimento inspectivo, como aliás resulta do probatório, não tendo sido assim aceite tal declaração de substituição.

M) Ao ter sido apresentado pelo sujeito passivo o recurso da decisão de avaliação indirecta da matéria colectável nos termos do n.º 7 do art.º 89.º-A da LGT, e tal como dispõe este mesmo preceito legal, tem tal recurso efeito suspensivo.

N) Por razão desse efeito suspensivo, a decisão de desconsideração da declaração de substituição ora apresentada e a correcção à matéria colectável, nos termos e montantes fixados, não pode prosseguir com os seus efeitos legais, continuando, consequentemente, a declaração de substituição na prossecução dos seus efeitos, por, e em ordem ao princípio da legalidade, não ser possível a cessação dos mesmos.

O) Com o devido respeito, a douta sentença recorrida não ponderou estes factos relevantes na decisão da causa.

Assim,

P) Ao não ser aceite pela Administração Tributária a declaração de substituição por cessação da sua veracidade, devidamente justificada, e não tendo o sujeito passivo apresentado prova, como lhe competia, de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que foi outra a fonte dos rendimentos necessários para pagamento dos suprimentos efectuados durante o ano de 2004,

Q) sendo o rendimento declarado e aceite pela Administração Tributária em desproporção superior a 50 % para menos (in casu, 87 %), em relação ao rendimento padrão resultante da tabela anexa ao art.º 89.º-A da LGT, encontram-se reunidas as condições legais para se proceder à fixação do rendimento tributável por métodos indirectos, de harmonia com o disposto neste preceito legal.

R) Pelo exposto, demonstrada a cessação da presunção da veracidade da declaração de substituição e sua desconsideração pela Administração Tributária, bem como a verificação dos pressupostos do art.º 89.º-A da LGT, não poderá a douta sentença recorrida manter-se.

Termos em que, deve ser concedido provimento ao recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O MP emitiu parecer no sentido de que devia ser dado provimento ao recurso.

Por despacho da Relatora de 18/12/2008, declarou-se o TCAN incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este ter por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, para o efeito, competente a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. PGA emite parecer no sentido de que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, devendo, por isso, ser revogada.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

a) Os recorrentes foram objecto de uma acção de inspecção levada a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto e que decorreu entre 23/7/2007 e 22/8/2007.

b) No âmbito dessa acção de inspecção foram efectuadas correcções à matéria tributável dos recorrentes relativamente ao ano de 2004, com recurso a métodos indirectos, no montante de € 299.632,62.

c) Do relatório das conclusões da acção de inspecção constantes do processo administrativo apenso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido, consta a fundamentação das correcções efectuadas e onde se escreveu designadamente o seguinte:

«*(...) IV – MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS*

1. Factos

No ano de 2004, Raul da Silva Alves Salgueiro efectuou suprimentos nas sociedades de que é sócio, nos montantes que constam do seguinte quadro:

Sociedade	NIF	Suprimentos (em euros)
M.R.DIVERSÕES M.D.RECREATIVAS	(…)	505.539,73
DIVERARCO – MÁQUINAS DE DIVERSÃO	(…)	48.014,00
NORMAKY – COMÉRCIO GERAL DE MÁQUINAS		45.711,50
Total		599.265,23

No âmbito dos despachos (...) recolheram-se nas sociedades acima referidas as contas correntes, documentos e diários de lançamentos relativos àqueles suprimentos, efectuados pelo contribuinte.

Ora, da consulta à declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, constata-se que nesse ano o rendimento líquido do agregado familiar foi de € 39.119,29.

2. Fundamentação das correcções

O artigo 89.º-A, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) (na redacção dada pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, dispõe que: "(...).

Na tabela do n.º 4 desse mesmo artigo, refere-se que no caso de "Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000,00" o rendimento padrão é de "50 % do valor anual".

Assim, tendo o contribuinte efectuado suprimentos no montante de € 599.265,23, no ano de 2004, o rendimento padrão aplicável, nos termos do artigo 89.º-A da LGT é de € 299.632,62, existindo, por isso, uma desproporção entre o rendimento padrão e o rendimento declarado de € 260.513,33.

Nestes termos, procedeu-se à notificação do contribuinte, em 2007/07/23, para justificar esta desproporção, dando cumprimento ao disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, que prevê: "(...)".

No dia 3 de Agosto de 2007, o contribuinte solicitou que lhe fosse concedido um prazo adicional de quinze dias. Até esta data, tendo já decorrido os quinze dias solicitados, o contribuinte não respondeu à notificação.

V. CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

Assim, não tendo o contribuinte justificado, nos termos do art.º 89.º-A, n.º 3 da LGT, a desproporção entre o rendimento padrão do art.º 89.º-A, n.º 1 da LGT e os rendimentos declarados para efeitos de IRS, no ano de 2004, vai ser corrigido o rendimento do contribuinte nesse ano, nos termos do art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT que dispõe que: "(...)".

***Ou seja, o rendimento tributável do contribuinte no ano de 2004 vai ser de € 299.632,62, a enquadrar na categoria G de rendimentos, em sede de IRS**. (...)*

VI. DIREITO DE AUDIÇÃO

Notificado o sujeito passivo, (...) este apresentou os seguintes argumentos em sua defesa:

1. Em 2007-09-07, entregou uma declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de substituição, acrescentando rendimentos do trabalho dependente, obtidos em Espanha, no montante de € 120.000,00.

2. Em 2007-09-20, entregou um documento no qual declara não possuir quaisquer comprovativos do recebimento daqueles rendimentos em Espanha, já que não foram declarados à administração fiscal espanhola.

(...)

Analisados os factos, constata-se que a alteração dos rendimentos, decorrente da entrega da declaração de substituição de maior rendimento, com vista à não verificação dos pressupostos do art.º 89.º-A da LGT, consignaria um facto jurídico a levar em consideração, não fora o caso de:

1. Não existirem provas do recebimento daquele rendimento de € 120.000,00, já que o contribuinte não apresenta comprovativos, nomeadamente declaração emitida pelas autoridades fiscais espanholas, recibos de vencimento ou meios de pagamento;

2. A divergência entre o rendimento declarado e o rendimento padrão antes e após a entrega da declaração de substituição, é a seguinte:

(...)

Assim, constata-se que a divergência passou de 87 % para 47 %, deixando de ser superior aos 50 % necessários à aplicação da tributação em sede de manifestações de fortuna.

3. A alteração dos rendimentos inicialmente declarados (após o envio do projecto de relatório em que se propõe a fixação da matéria tributável de IRS por avaliação indirecta – incrementos patrimoniais), sem que o contribuinte faça prova do valor e da origem dos rendimentos acrescidos constitui um "artifício" e uma forma de evitar a tributação pelo rendimento padrão.

4. De facto, recorrendo à alteração do rendimento global de IRS para que a desproporção superior a 50 % prevista no art.º 89.º-A, n.º 1 da LGT deixe de existir, o contribuinte obteria um benefício ilegítimo.

5. Ora, refere o n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT que: "(...)".

6. Nestes termos, não apresentando o contribuinte os elementos de prova suficientes, encontram-se reunidas as condições legais para se proceder à fixação do rendimento tributável pelo método indirecto, de harmonia com o disposto no art.º 89.º-A da LGT ou seja pelo rendimento padrão, no valor de 50 % dos suprimentos efectuados no ano, o que corresponde a um rendimento de € 299.632,62, desconsiderando o valor dos rendimentos inscritos na declaração Modelo 3 de IRS de substituição.

IX. PROPOSTAS

Assim, serão de manter as correcções propostas, prosseguindo o processo de tributação em sede de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados previsto no art.º 89.º-A da LGT, nomeadamente quanto aos n.ºs 6 e 8 desse artigo.".

d) Sobre o relatório de acção de inspecção referido em c), pelo Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto foi emitido em 30/10/2007, o seguinte despacho: "Concordo." – cfr. fls. 14 dos autos.

e) Por ofício recebido em 13/11/2007, os recorrentes foram notificados das correcções à matéria colectável referente ao exercício de 2004, nos termos constantes de fls. 13, cujo teor se dá por reproduzido.

f) O presente recurso foi apresentado em 23 de Novembro de 2007 – cfr. fls. ¾ dos autos.

g) Os recorrentes apresentaram uma declaração de substituição Modelo 3 de IRS de 2004, com um anexo J, em que declararam rendimentos auferidos no montante de € 120.000,00.

h) Com base na declaração de rendimentos referida em g), em 20/9/2007, a Administração Tributária emitiu a liquidação de IRS (ano de 2004), no montante de imposto a pagar de € 49.520,36, cuja data para pagamento voluntário ocorreu em 29/10/2007 – cfr. fls. 121/122.

i) Em virtude do não pagamento daquele imposto dentro do prazo de pagamento voluntário, a Administração Tributária instaurou o competente processo de execução fiscal para cobrança da respectiva dívida – cfr. fls. 111.

j) Por despacho de 17/1/2008, foi autorizado o pagamento da referida dívida em prestações – cfr. fls. 112.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou procedente o recurso interposto pelos ora recorridos contra a decisão do Director de Finanças do Porto de determinação da sua matéria colectável por métodos indirectos, nos termos do artigo 89.º-A da LGT, referente a IRS do ano de 2004.

Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" que a AT desconsiderou o valor dos rendimentos inscritos na declaração modelo 3 de IRS de substituição apresentada pelos ora recorridos, quando se os tivesse levado em consideração a divergência entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão seria inferior aos 50 % necessários à aplicação da tributação por métodos indirectos.

Vejamos. Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

Na tabela do n.º 4 desse mesmo artigo, refere-se que, no caso de suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000,00, o rendimento padrão é de 50 % do valor anual.

No caso em apreço, o recurso à avaliação indirecta, nos termos do preceito citado, teve a sua origem no facto de, durante o ano de 2004, os recorridos terem efectuado a três sociedades comerciais de que eram sócios suprimentos no montante de € 599.265,23, evidenciando desta forma uma capacidade financeira significativamente maior do que os rendimentos líquidos por si declarados na declaração modelo 3 de IRS do mesmo ano, no montante de € 39.119,29.

Assim, tendo os recorridos efectuado suprimentos no montante de € 599.265,23 no ano de 2004, e sendo o rendimento padrão aplicável, nos termos do art.º 89.º-A da LGT, de € 299.632,62, existe uma desproporção entre este e o rendimento declarado de € 260.513,33, ou seja bem superior a 50 %.

Razão por que a AT procedeu à notificação dos recorridos para que estes justificassem tal desproporção, dando cumprimento ao disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, de acordo com o qual, verificadas tais situações cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito.

Quando o sujeito passivo não faça essa prova, e não existam indícios fundados que permitam à AF fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de suprimentos, é de 50% do valor anual.

Ou seja, neste caso, para que se procedesse à avaliação indirecta da matéria colectável, de acordo com as disposições legais aqui aplicáveis e supra mencionadas, seria necessário que os recorridos tivessem declarado um rendimento inferior a 50% do rendimento padrão resultante da tabela constante do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

O que, como vimos, não sucedeu.

Não tendo, então, sido justificada a desproporção apurada, procedeu a AT à correcção dos rendimentos declarados, corrigindo-os, nos termos do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, para o rendimento padrão que, neste caso, era de € 299.632,62.

Estando evidenciada manifestação de fortuna, nos termos da tabela referida no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT (suprimentos superiores a € 50.000,00), e sendo o rendimento padrão aí previsto de 50% do valor anual dos suprimentos efectuados (€ 599.265,23), é evidente que o rendimento declarado de € 39.119,29 é inferior a 50 % do rendimento padrão (€ 299.632,62), pelo que se impunha a avaliação indirecta da matéria colectável.

E, verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável, cabia ao sujeito passivo a prova de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada.

Sendo certo que, não fazendo o sujeito passivo tal prova, se deve considerar como rendimento tributável em sede de IRS, pelo menos, o rendimento padrão, ou seja, neste caso, 50% do valor anual dos suprimentos.

Notificados do projecto de decisão de aplicação dos métodos indirectos para determinação do rendimento sujeito a IRS, vieram, então, os recorridos, em sede de direito de audição, dizer que já haviam, entretanto, apresentado nova declaração modelo 3 de IRS de substituição referente ao ano de 2004 aqui em causa, na qual haviam sido acrescentados rendimentos de trabalho dependente recebidos em Espanha, mas de que não possuíam qualquer comprovativo, nem haviam sido declarados à administração fiscal espanhola, no montante de € 120.000,00, pelo que, tendo em conta agora o rendimento declarado, se

não verificavam já os pressupostos do artigo 89.º-A da LGT, uma vez que a desproporção verificada entre os rendimentos agora declarados e o rendimento padrão era inferior a 50 %.

A questão que se coloca é, assim, a de saber se a AT devia ou não ter tido em consideração os elementos constantes da declaração de substituição de rendimentos.

Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" que sim uma vez que a apresentação dessa declaração de substituição tem cabimento legal no artigo 59.º do CPPT e, face aos rendimentos nela declarados, já não se verificariam os pressupostos para a tributação pelos métodos indirectos.

Não se questiona a legitimidade para a apresentação da referida declaração de substituição por parte dos ora recorridos e, se confirmados os elementos nela inscritos, a sua eventual implicação na correcção da liquidação já efectuada.

Todavia, não é isso que aqui está em causa.

O que se questiona é dos efeitos que uma tal declaração, apresentada no momento em que esta o foi, pode produzir no procedimento de determinação da matéria colectável que estava em curso.

Tendo em conta que vigora no nosso ordenamento jurídico o princípio declarativo e o que importa é a tributação dos rendimentos reais, parece que tal declaração deveria em qualquer circunstância ser tomada em consideração, desde que apresentada nos termos e prazos previstos no artigo 59.º do CPPT.

Por outro lado, conjugando o artigo 75.º, n.º 1 da LGT, que dispõe que se presumem verdadeiras as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, com o n.º 2 do artigo 59.º do CPPT, que determina que o apuramento da matéria tributável se fará com base nas declarações dos contribuintes, a declaração não poderia, em princípio, ser desprezada.

Como, de facto, não foi, já que a AT emitiu, com base nela, uma liquidação do imposto que dela resultaria.

Só que não nos podemos esquecer que, como expressamente refere o n.º 2 do artigo 59.º do CPPT, este apuramento da matéria tributável far-se-á com base na declaração do contribuinte desde que forneçam à AT os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.

Ou seja, se, por um lado, a AT está vinculada a liquidar o imposto devido com base na declaração apresentada pelo contribuinte, por outro lado, a ela lhe assiste o direito de proceder ao controlo "a posteriori" dos factos declarados pelos contribuintes.

E foi com base nesse direito, com vista à descoberta da verdade material, que a AT procedeu neste caso à notificação dos ora recorridos para apresentação dos comprovativos dos novos rendimentos declarados na declaração de substituição por eles apresentada.

E, perante tal exigência, os recorridos limitaram-se a dizer que não possuíam quaisquer documentos comprovativos dos rendimentos auferidos em Espanha nem os mesmos haviam sido declarados na administração fiscal espanhola.

Em suma, os recorridos nada provaram nem esclareceram acerca dos presumíveis rendimentos, incumprindo, assim, com os deveres que lhes eram exigidos para esclarecimento da sua verdadeira situação tributária.

E, assim sendo, deixa de valer a presunção de veracidade dos elementos declarados se o contribuinte não cumprir os deveres que lhe cabem de esclarecimento da sua situação tributária ou se o mesmo não fornecer à AT os elementos indispensáveis à verificação da mesma.

Daí que, cessada a presunção de veracidade, se impunha à AT desconsiderar os novos rendimentos declarados e, em consequência, anular a eventual liquidação efectuada com base nos mesmos.

Razões por que tais rendimentos nunca poderiam, como não foram, ser tidos em consideração pela AT para verificação dos pressupostos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Aliás, como se refere no relatório da acção de inspecção levada a cabo, a alteração dos rendimentos inicialmente declarados (após o envio do projecto de decisão em que se propõe a fixação da matéria tributável de IRS por avaliação indirecta), sem que o contribuinte faça prova do valor e da origem dos rendimentos acrescidos, constitui um "artifício" e uma forma de evitar a tributação pelo rendimento padrão, obtendo dessa forma um benefício ilegítimo.

Encontram-se, por isso, preenchidos os pressupostos legais para se proceder à fixação do rendimento tributável dos recorridos, referente ao ano de 2004, de harmonia com o disposto no artigo 89.º-A da LGT.

Nesta conformidade, a sentença recorrida que assim não entendeu não pode, pois, manter-se.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso jurisdicional e, em consequência, revogar a sentença recorrida, negando-se provimento ao recurso judicial/impugnação, e mantendo-se, por isso, a decisão impugnada.

Custas pelos recorridos, apenas na 1.ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Caixa Geral de Depósitos. Inconstitucionalidade orgânica. artigo 9.º n.º 5 do Decreto-lei n.º 287/93, de 20/08. Incompetência dos tribunais tributários.

Sumário:

I — O artigo 9.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 287/93 de 20/08 é organicamente inconstitucional.

II — Sendo assim, os tribunais tributários são incompetentes, em razão da matéria, para conhecer do processo de execução fiscal instaurado pela Caixa Geral de Depósitos e pendentes à data da entrada em vigor daquele diploma legal, o que prejudica o conhecimento do recurso jurisdicional interposto para o Supremo Tribunal Administrativo.

Processo n.º 316/05-30.
Recorrente: Maria Helena de Almeida Pereira Generoso.
Recorrido: Caixa Geral de Depósitos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria Helena de Almeida Pereira Generoso, residente em Sacavém, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II que julgou improcedente a oposição à execução fiscal que correu termos no 4º Serviço de Finanças de Loures, para cobrança coerciva de dívida de que é titular a Caixa Geral de Depósitos, SA com sede em Lisboa, no montante de €15.653,66, dela veio interpor o presente recurso, formulando para tal as seguintes conclusões:

1. A dívida exequenda já não é invocável perante a ora recorrente, por força do decurso do prazo prescricional de 20 anos, sem que esta tenha sido citada, sem que tenha sido requerida a sua citação e sem que tenha tido qualquer intervenção no processo até 30/9/2003, uma vez que as obrigações emergentes do mútuo que celebrou com a Caixa Geral de Depósitos eram invocáveis por esta a partir de 8/11/1982, de harmonia com os artigos 309º e 781º, ambos do Cód. Civil.

2. Se assim se não entender, deve-se considerar que os juros de mora, constantes do título de execução – vencidos, desde 8/11/1982 até 8/3/1986 – foram liquidados erradamente à taxa de 28%, devendo-se antes aplicar a taxa supletiva dos juros comerciais, de harmonia com o art. 102º do Cód. Comercial, às taxas enunciadas no n.º 31 do req. de oposição que aqui se reproduz.

3. Contabilizando-se apenas os últimos 5 anos de juros de mora vincendos após 8/3/1986 às taxas elencadas no último parágrafo do ponto 2 das alegações que precedem as presentes conclusões, que aqui se reproduz.

4. Reduzindo-se, em qualquer dos dois casos enunciados nos dois precedentes números, na dívida exequenda a importância já paga, no montante 15.653,66 €, pelo executado, uma vez que se trata de um pagamento por conta do débito exequendo, cfr. o n.º 2 do art. 264º do CPPT.

5. A decisão recorrida violou todas as disposições legais enunciadas nestas conclusões.

6. Deverá a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que considere improcedente o pedido exequendo por prescrição relativamente à oponente ou, se assim se não considerar, deverá reduzir-se a dívida exequenda em conformidade com o exposto nos precedentes números 2 a 4, destas conclusões.

2-A entidade recorrida não contra-alegou.

3-O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

"1. No domínio das obrigações civis solidárias os prazos de prescrição correm autonomamente; a interrupção da prescrição quanto a um dos condevedores não produz efeitos quanto aos restantes, contrariamente ao regime de prescrição das obrigações tributárias (art. 521º n.º 1 CCivil; art. 48º n.º 2 LGT)

A dívida exequenda relativamente à recorrente está prescrita, considerando:

a) o prazo ordinário de prescrição de 20 anos, aplicável em consequência da natureza não tributária da dívida, embora com cobrança coerciva no processo de execução fiscal (art. 309º CCivil)

b) o seu início em 8.11.1982, data da realização da 1ª prestação do empréstimo, cuja falta determinou o vencimento das restantes (contrato de empréstimo fls. 9/12; arts. 307º e 781º CCivil)

c) a inexistência de causas de interrupção da prescrição quanto à recorrente, na medida em que não foi citada nem reconheceu tacitamente a dívida (arts. 323º n.º 1 e 325º Civil sentença fls. 122 1º parágrafo)

2. A prescrição constitui fundamento de oposição à execução fiscal (art. 204º n.º 1 alínea d) CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de prescrição da dívida exequenda (relativamente à recorrente)
- procedência da oposição à execução."

4- Por despacho do relator a fls. 378 foi aventada a possibilidade de vir a ser considerado que o estatuído no artigo 9.º do DL n.º 287/93, de 20/8, é organicamente inconstitucional e, por via disso, os tribunais tributários incompetentes, em razão da matéria, para conhecer do processo de execução fiscal instaurado pela CGD e que se encontrava pendente à data da entrada em vigor daquele diploma legal, o que obstaria ao conhecimento do presente recurso jurisdicional.

Notificadas desse despacho, as partes vieram responder nos termos que constam de fls. 393 e 394 e seguintes.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- No dia 24/9/1982, a exequente "Caixa Geral de Depósitos, S.A." celebrou com a oponente e marido, António Pexirra Generoso, contrato de empréstimo no montante de € 7.980,77, tendo sido acordada a remuneração do capital mutuado à taxa de juro anual de 26% ao ano, tal como, no caso de mora, a possibilidade da exequente debitar na conta do empréstimo os respectivos juros e quaisquer despesas a cujo reembolso tenha direito, além da possibilidade de cobrança de juros à taxa máxima permitida por lei para operações de prazo idêntico, acrescida da sobretaxa legal, sendo o presente mútuo garantido por hipoteca incidente sobre o imóvel adquirido pelos mutuários (cfr. documentos juntos a fls. 9 a 12 dos presentes autos);

2- Em 24/11/1987, foi instaurado contra a oponente e marido processo de execução fiscal então sob o n.º 5251/87, actualmente a correr termos no 4º Serviço de Finanças de Loures, sob o n.º 3492-02/160784.7, tendo por objecto a cobrança coerciva de dívida de que é titular a "Caixa Geral de Depósitos, S.A.", no montante de € 15.653,66, acrescido de juros vincendos computados a partir de 8/3/1986, a qual deriva do empréstimo não pago e identificado no n.º 1 (cfr. cópia do requerimento inicial e nota de débito juntas a fls. 75 e 76 dos presentes autos);

3- No requerimento inicial da execução e nota de débito junta ao mesmo, a exequente "Caixa Geral de Depósitos, S.A." procedeu à liquidação da quantia que, no âmbito do contrato de empréstimo identificado no n.º 1, a oponente e o marido lhe deviam em 8/3/1986 e ao respectivo agravamento diário a partir de tal data, tudo conforme consta da nota de débito junta a fls. 76 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

4- Com data de 3/3/1993, o marido da oponente juntou ao processo executivo identificado no n.º 2 o requerimento cuja cópia se encontra junta a fls. 14 e 15 dos presentes autos, no qual, além do mais, reconhece a dívida existente para com a "Caixa Geral de Depósitos, S.A.";

5- Em 4/11/1993, o marido da oponente foi citado no âmbito do processo de execução fiscal identificado no n.º 2 (cfr. documentos juntos a fls. 16 e 17 dos presentes autos);

6- Em 5/7/1994, no processo executivo identificado no n.º 2 foi efectuada a penhora do imóvel dado de hipoteca aquando da realização do empréstimo referido no n.º 1 (cfr. documentos juntos a fls. 21 a 23 dos presentes autos);

7- Em 5/1/1998, a exequente "Caixa Geral de Depósitos, S.A." procedeu à liquidação da quantia que, no âmbito do contrato de empréstimo identificado no n.º 1, a oponente e o marido lhe deviam em 17/12/1997 e ao respectivo agravamento diário a partir de tal data, tudo conforme consta da nota de débito junta a fls. 81 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

8- Em 18/7/2002, o marido da oponente efectuou o pagamento da dívida inicial no âmbito do processo de execução identificado no n.º 1, no montante de € 15.653,66 (cfr. documentos juntos a fls. 26 e 27 dos presentes autos; informação exarada a fls. 44 dos autos);

9- No dia 30/9/2003, deu entrada no 4º Serviço de Finanças de Loures a oposição apresentada por Maria Helena de Almeida Pereira Generoso e que deu origem ao presente processo (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos presentes autos);

10- No dia 26/12/1966, a oponente casou com António Pexirra Generoso, casamento este celebrado sem a precedência de convenção antenupcial (cfr. cópia da certidão do assento de casamento que se encontra junta a fls.77 e 78 dos autos).

6- Importa começar por apreciar a questão prévia da competência, em razão da matéria, aludida no despacho do relator a fls. 378, uma vez que o conhecimento da competência logicamente precede o de qualquer outra questão, como, aliás, se estabelece no artigo 13.º do CPTA.

A este propósito convém referir que acompanharemos a fundamentação aduzida no acórdão de 18/06/08, no processo n.º 413/08, subscrito pelo presente relator.

Como primeira nota, cumpre salientar que a execução fiscal em apreço foi instaurada em 24/11/87.

Escreveu-se no acima mencionado acórdão:

"Posto isto e como tem sido jurisprudência pacífica e reiterada deste STA e do Tribunal Constitucional, antes da entrada em vigor do predito Decreto-lei n.º 287/93, os tribunais tributários eram os competentes para as execuções, em que a Caixa Geral de Depósitos é a exequente, para cobrança de um seu crédito proveniente de um contrato de mútuo celebrado no exercício da sua actividade comercial.

De harmonia com o citado diploma legal, a Caixa deixou de ser pessoa colectiva de direito público que era face aos Decretos-lei nºs 48.953 de 5/4/69 e 694/70 de 31/12 - que foram, assim, revogadas -, para passar a ser sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, SA (artº 10 desse diploma), deixando, assim, de ser competentes os tribunais tributários, mas antes os judiciais, para a execução das dívidas à Caixa.

Contudo, o artº 9º, n.º 5 do mesmo diploma legal estabeleceu que as execuções pendentes à data da entrada em vigor do mesmo "continuam a reger-se, até final, pelas regras da competência e de processo vigente nessa data", isto é, pelos tribunais tributários e pelo processo de execução fiscal.

E a questão que aqui se coloca é a da inconstitucionalidade orgânica deste normativo, uma vez que aquele Decreto-lei n.º 287/93 foi emitido ao abrigo da competência legislativa do Governo - art. 201º, n.º 1, alínea a) da CRP -, sendo certo que a legislação sobre competência dos tribunais é da reserva relativa da Assembleia da República - art. 168º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma.

A este propósito, escreve o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, pág. 21, citado pela Magistrada recorrente, que "este art. 9.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/93, parece-nos organicamente inconstitucional.

Com o Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, a Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se Caixa Geral de Depósitos, S.A. (art. 1.0 deste diploma).

Por outro lado, o art. 9.º deste mesmo diploma, nos seus nºs 1, alíneas a) e e 2, alíneas a) e b), revogou expressamente aquelas normas dos referidos Decreto-lei n.º 48953 e Regulamentos.

Está-se, assim, perante modificações de direito, com reflexos a nível da competência dos tribunais tributários para a cobrança das dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos provenientes do exercício da sua actividade comercial, pois, por um lado, esta deixou de ter a natureza de pessoa colectiva pública, imprescindível para inclusão das dívidas referidas na competência dos tribunais tributários (art. 62.º, n.º 1, alínea c), do ETAF, na redacção inicial) e, por outro, deixaram de vigorar as normas especiais contendo a previsão desta competência, exigida também pela mesma alínea.

Assim, deverá concluir-se que, à face das normas referidas, os tribunais tributários deixaram de ser materialmente competentes para a cobrança coerciva de dívidas de que é credora a Caixa Geral de Depósitos, provenientes da sua actividade comercial.

Resulta do art. 8.º, n.º 2 do ETAF, que as modificações de direito posteriores ao momento da propositura da causa são atendidas para efeitos de apreciação da competência dos tribunais tributários se estes deixarem de ser competentes em razão da matéria.

No caso, está-se perante alterações legislativas consubstanciadoras de "modificações de direito", pelo que, implicando elas que os tribunais tributários deixassem de ser materialmente competentes, do referido n.º 2 do art. 8.º do ETAF resulta a atendibildade daquelas, conduzindo à conclusão da incompetência material superveniente dos tribunais tributários para a cobrança coerciva das dívidas referidas.

Com o perceptível objectivo de afastar a aplicação desta regra, quanto às execuções fiscais pendentes no momento da sua entrada em vigor, o referido Decreto-Lei n.º 287/93, no n.º 5 do seu art. 9.º, estabelece que "as execuções pendentes à data da entrada em vigor do presente diploma continuam a reger-se, até final, pelas regras da competência e de processo vigentes nessa data".

Ao emitir esta norma, o Governo legislou em matéria de competência dos tribunais, pois tanto se está a legislar nesta matéria quando se está a atribuir ou retirar directamente determinadas competências a certos tribunais, como quando se estabelecem regras gerais sobre a matéria ou se afasta a aplicação das regras gerais pré-existentes.

Nesta perspectiva, tendo o Governo emitido o Decreto-Lei n.º287/93 ao abrigo da sua competência legislativa própria (art. 201.º, n.º 1, alínea a), da CRP na redacção de 1989, invocado nesse diploma) e inserindo-se a legislação sobre competência dos tribunais na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (art. 168.º, n.º 1, alínea q), da CRP, na mesma redacção), é de concluir que o referido n.º 3 do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 287/93 é organicamente inconstitucional à face do preceituado neste art. 168.º e no art. 201.º, n.º 1, alínea b), da CRP, na mesma redacção".

Sendo assim, é de concluir pela não aplicação, por inconstitucionalidade orgânica do artigo 9.º, n.º 5 do Decreto-lei n.º 287/93, de 20/08 e declarar os tribunais tributários, conceito em que se engloba esta Secção do STA, incompetentes em razão da matéria, desde 1/9/93, para conhecer do processo de execução fiscal em causa de do processo de oposição deduzido, o que prejudica o conhecimento das questões colocadas no recurso jurisdicional interposto para este Supremo Tribunal Administrativo.

Termos em que se acorda declarar a incompetência dos tribunais tributários para a presente execução.

Custas pela recorrente, tanto na instância como neste STA, fixando-se a procuradoria nos dois tribunais em 1/6.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Subida de recurso. Indeferimento de diligências de prova. Subida diferida. Efeito útil do recurso.

Sumário:

Tem subida diferida o recurso de despacho que indefere a realização de diligências de prova.

Processo n.º 434/08-30.
Recorrente: António Augusto Neves de Almeida.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ANTÓNIO AUGUSTO NEVES DE ALMEIDA deduziu oposição a uma execução fiscal no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, que contra si reverteu na qualidade de responsável subsidiário da empresa MERCODIVOR – SOCIEDADE DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTARES DO ALENTEJO, LDA.

O Oponente invocou como fundamentos a oposição a prescrição da dívida exequenda e a sua ilegitimidade por não ter exercido funções de gerente da executada originária.

Após a contestação da Fazenda Pública, a Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja proferiu despacho nos seguintes termos:

Por considerar que nos presentes autos a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos, entendo por desnecessário proceder à inquirição das testemunhas arroladas.

Pelo que, visto o disposto nos art. 113.º n.º 1 e art. 114.º ambos do CPPT, conjugados com o preceituado no art. 3.º n.º 3 do Código de Processo Civil — CPC, dispenso a realização desta diligência de prova.

Notifique.

Inconformado o Oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1. Nos termos e de harmonia com o disposto nos preceitos aplicáveis dos artigos 114.º e 115.º, n.º 1, do Código de Processo de Procedimento Tributário, são, em processo de oposição a execução fiscal, admitidos os meios gerais de prova.

2. Entre os meios gerais de prova a lei permite a inquirição de testemunhas, dispondo o artigo 118.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que podem ser indicadas até dez testemunhas por cada acto tributário impugnado, não podendo, contudo, na respectiva inquirição, serem ouvidas mais do que três por cada facto, e devendo os respectivos depoimentos ser prestados em audiência contraditória, na sequência do que requerido foi na petição da oposição.

3. Ao dispensar a produção de prova testemunhal o Sr. Juiz a quo violou, por um lado, o princípio do contraditório insíto no preceito aplicável do artigo 3 do Código de Processo Civil, e, por outro, o disposto dos preceitos ínsitos nos artigos 114.º, 115.º e 118.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, donde impor-se a revogação do referido despacho e a substituição por acórdão que ordene

a produção de prova testemunhal, isto é a inquirição das testemunhas oportunamente arroladas pelo oponente, ora recorrente, assim se fazendo JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

Por despacho do Relator foi decidido não conhecer do recurso neste momento, por ele apenas dever subir com o que vier a ser interposto da decisão final.

O Oponente, inconformado com este despacho, vem requerer que sobre ele recaia um acórdão, atento o que refere no requerimento de fls. 94 ([1]) e no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 435/08, nele citado, que foi junto aos autos.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Oponente, ora Reclamante, não indica expressamente as razões da sua discordância com o decidido, remetendo para o teor do seu requerimento de fls. 94.

Esse requerimento e acórdão já foram apreciados no despacho reclamado, pelo que, não invocando o Reclamante qualquer argumento novo, não se vislumbra razão par alterar o decidido.

3 – O presente recurso jurisdicional vem interposto de um despacho proferido em processo de oposição à execução fiscal em que se entendeu dispensável a produção de prova testemunhal, por se entender que «*a matéria que se discute é essencialmente de direito, e integrada por factos a provar por documentos*».

O recurso foi admitido com subida imediata, por se entender que a subida diferida compromete o seu efeito útil.

O regime dos recursos de despachos interlocutórios proferidos em processo de execução fiscal é estabelecido pelo art. 285.º do CPPT, em que se adopta a regra da subida diferida com o recurso interposto da decisão final (n.º 1).

De despachos deste tipo apenas há subida imediata dos recursos nos casos em que a não subida imediata do recurso comprometer o seu efeito útil, ou o recurso não respeitar ao objecto do processo, ou ter por objecto indeferimento de impedimentos opostos pelas partes (n.º 2 do mesmo artigo).

Nenhuma destas situações se verifica no caso em apreço.

Na verdade, por um lado, a subida diferida não compromete o efeito útil do recurso, porque, no caso de ele ser provido e ser decidido que é necessária a inquirição de testemunhas, serão anulados os actos subsequentes e essa produção de prova poder vir a ocorrer, com os respectivos reflexos (efeito útil) na decisão final.

Sendo assim, não é de conhecer do recurso neste momento, sem prejuízo da possibilidade de o seu conhecimento poder ocorrer se vier a ser interposto recurso de decisão final.

Quanto ao acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo invocado pelo Oponente ao pronunciar-se sobre esta questão prévia, constata-se que nele não foi apreciada esta questão, decerto por não ter sido suscitada pela partes nem pelo Excelentíssimo Relator, a quem a lei atribui competência para decidir o não conhecimento do recurso por falta de pressupostos processuais (art. 288.º, n.º 2, do CPPT).

Por outro lado, pelo texto do acórdão, nem é perceptível se se trata de um recurso que subiu imediatamente ou apenas a final.

Para além disso, é inquestionável que o que aí fosse decidido não constitui caso julgado em relação ao precedente processo (art. 672.º do CPC).

Por isso, justifica-se o não conhecimento do recurso neste momento, como se decidiu no despacho reclamado.

Termos em que acordam em não tomar conhecimento do presente recurso jurisdicional neste momento e em ordenar a remessa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja para o recurso subir a final, se for caso disso.

Custas desta reclamação pelo Reclamante, com taxa de justiça que se fixa em 5 UC.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) Supõe-se que é este o *«requerimento de fls.»* a que o Reclamação alude.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Processo n.º 475/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Hortencia de Jesus Nunes Pinto.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

No acórdão de 3-12-2008, foi omitido a referência custas.
Assim, nos termos do art. 667.º, n.º 1, do C.P.C., reforma-se o acórdão referido, na parte relativa à condenação em custas, que fica com o seguinte teor:
«*Custas pela Oponente, com procuradoria de 1/6*».

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Sisa. Isenção. Permuta. Taxa. Lei interpretativa.

Sumário:

I — Para efeitos da isenção prevista no artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSD não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico.
II — Sendo a sisa um imposto que se destina a tributar o património, a sua, matéria colectável é constituída pelo património transmitido e, assim sendo, incidirá sobre o valor por que os bens foram transmitidos (cfr. artigo 19.º do Código da Sisa).
III — Deste modo, a taxa a aplicar à liquidação do imposto resultante da caducidade de isenção é a que está em vigor à data da transmissão do imóvel e não à data da sua liquidação.
IV — A Lei n.º 14/03 de 30/5 não é de aplicação retroactiva, nem tem carácter interpretativo.

Processo n.º 642/08-30.
Recorrente: GMS – Construções Imobiliários, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – G.M.S. - Construções Imobiliárias, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de SISA e juros compensatórios, no montante de € 69.770,47, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Mostra-se provado nos autos que a recorrente satisfez os requisitos da lei, nomeadamente do art.º 13-A do CIMSISD, ao comprar para revenda os prédios inscritos na matriz rústica da freguesia de São Mamede do Coronado sob os artigos 46 e 3, com legítimo direito ao benefício da isenção do imposto de Sisa.

II. Mostra-se provado que 21.573 m^2 dos indicados prédios foram alienados no prazo de 3 anos contados da aquisição, através de contrato oneroso de troca ou permuta.

III. A indicada parte dos imóveis entrou assim no activo permutável da recorrente, como mercadoria, e não no seu activo imobilizado, e foi alienada no prazo imposto pela lei, de forma onerosa.

IV. A douta decisão recorrida faz errada interpretação da norma do art.º 16.º, n.º 1 do CIMSSD, ao considerar que a troca ou permuta não constitui acto de revenda, fazendo uso apenas da análise literal do artigo e omitindo os demais critérios que devem presidir à interpretação e integração das normas jurídicas.

V. A interpretação da lei não deve cingir-se a letra da lei – n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil –, a letra da lei constitui o ponto de partida da sua interpretação e o limite para o resultado desta.

VI. Além da letra, o âmbito sistemático e teleológico do art.º 13-A e do n.º 1 do 16.º do CIMSSD autorizam a interpretação de que o acto de permuta integra a previsão normativa de "revenda".

VII. Atenta a troca, a caducidade da isenção não opera no caso em apreço, pelo que a douta sentença recorrida padece do vício de erro de direito e infringe o disposto nos artigos 13-A e 16, n.º 1

do CIMSSD, deve ser revogada, na parte em que não anula a liquidação de Sisa no que respeita aos indicados 21.573 m^2 dos prédios.

Sem prescindir:

VIII. A liquidação efectuada ocorre já na vigência da Lei n.º 14/2003 de Maio, na qual entraram em vigor as novas taxas da Sisa/IMT,

IX. Não obstante, o imposto mostra-se liquidado sobre o valor da compra efectuada pela recorrente e pelas taxas vigentes à data dessa compra - 24 de Novembro de 2000.

X. Tendo ocorrido a liquidação oficiosa na vigência da indicada Lei 14/2003, são as taxas constantes desta lei que devem ser aplicadas para apuramento da colecta - 5% quanto aos prédios rústicos.

XI. A douta sentença violou o disposto no artº 38º n.º 1, do novo Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis, lei fiscal mais favorável à recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, acolhendo, para o efeito, o parecer do MP, a fls. 33 e segs., junto da instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença sob recurso considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 24/11/2000 a impugnante adquiriu por escritura de compra e venda realizada no 1º Cartório Notarial de Santo Tirso, para efeito de revenda, os prédios rústicos situados na freguesia de São Mamede do Coronado, concelho da Trofa, inscritos na matriz sob o n.º 46 e n.º 3 (cf. doc. de fls. 11 a 17 do processo administrativo, doravante apenas PA).

b) Na aquisição, a impugnante beneficiou da isenção do pagamento de sisa ao abrigo do art. 11º, n.º 3 do CIMSSD.

c) Em 21/11/2003 a impugnante permutou com a firma "Megapilar - Investimentos Imobiliários, Lda.", uma parcela de terreno com a área de 21.573m^2 do prédio inscrito na matriz sob o artigo 46 e 3, recebendo várias fracções habitacionais (cf. doc. de fls. 28 a 33 do PA).

d) A impugnante efectuou promoção imobiliária numa parcela de terreno com a área de 4,340m^2, destacada dos prédios rústicos supra mencionados (cf. doc. de fls. 18 e 20 do PA).

e) Em 23/03/2005 foi elaborado o projecto de "Nota de fundamentação da liquidação do Imposto Municipal de Sisa" e a impugnante notificada para efeitos de audição prévia (cf. doc. de fls. 21 a 25 do PA).

f) A impugnante pronunciou-se em sede de audiência prévia (cf. fls. 25 a 26 do PA).

g) Em 28/08/2007 foi elaborada a liquidação definitiva do imposto municipal de sisa com base nos fundamentos da "Nota de fundamentação da liquidação do Imposto municipal de Sisa" de fls. 34 a 35 do PA, ali se referindo que "Assim, e nos termos do n.º 5 do art. 115º do Código, deveria a empresa solicitar o pagamento da sisa, até 10/01/2002, quanto à parcela de terreno de 4.340m^2, por lhe ter dado destino diferente, e até 21/12/2003 a sisa quanto aos 21.573m^2 que foram permutados, por também lhe ter dado destino diferente, e se ter dado a caducidade do benefício de isenção".

3 – São duas as questões suscitadas pela recorrente nas conclusões da sua motivação do recurso, a saber: se a troca ou permuta constitui ou não acto de revenda para efeito de concessão de isenção do pagamento de SISA, nos termos do disposto no artº 11º, n.º 3 do CIMSISD e, tendo a liquidação do referido imposto sido efectuada na vigência da Lei n.º 14/03 de 30/5, qual a taxa a aplicar no caso de um imóvel ter sido adquirido para revenda e não lhe ter sido dado esse destino: se a taxa em vigor no momento da transmissão (8%) ou no momento da liquidação (5%).

Quanto à primeira das referidas questões, dispõe o artº 11º, n.º 3 do CIMSISSD que "ficam isentos de sisa…as aquisições de prédios para revenda nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda".

Por sua vez, estabelece o citado artº 13º-A do mesmo diploma legal que "a isenção prevista no n.º 3.º do artigo 11.º não prejudica a liquidação e o pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda".

No seu parágrafo 1º dispõe que "para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim".

E no seu parágrafo 2º que "quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção".

Estatui, finalmente, o artº 16º, n.º 1 do CIMSISSD que "as transmissões de que tratam os n.ºs 3.º… do artigo 11.º…deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique, respectivamente:

1º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda".

As isenções tributárias, na medida em que constituem excepção à regra da igualdade ou generalidade tributária, têm de constar expressamente da lei, sob o risco de os impostos serem devidos sempre que se verifiquem os respectivos pressupostos legais (cfr. Pessoa Jorge, in Curso de Direito Fiscal, 1964, págs. 63 e 64).

Levada em linha de conta esta natureza excepcional, os preceitos que estabelecem estas isenções haverão de interpretar-se restritivamente.

Convocando as já atrás citadas disposições legais, diremos que a isenção da sisa está dependente da verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

a) da apresentação, pelo contribuinte, da declaração a que alude o artigo 11º, n.º 3, antes da aquisição do prédio, para revenda;

b) da manifestação, explicita ou implícita, da vontade de revender o prédio adquirido - artigos 11.º, n.º 3, 13º-A e 16º, n.º 1;

c) da revenda do prédio no estado em que foi adquirido - artigos 13º-A e 16º, n.º 1;

d) da realização da revenda no prazo de três anos - artigos 13º-A, parágrafo 2º, e 16.º, n.º 1;

e) de que a revenda, efectuada naquele prazo legal, não tenha como finalidade nova revenda - artigos 13º-A e 16º, n.º 1.

Ora, "revender é vender de novo, ou vender o que se tinha comprado, ainda que sem aquele propósito, e torna-se por demais evidente que só através da venda se opera a revenda, e não…mediante simples troca ou permuta dos bens originariamente adquiridos" (Acórdãos Doutrinais, n.º 257, pág. 644).

Do referido artº 11º, n.º 3 há que aproximar o n.º 1 do predito artº 16º, quando dispõe que "aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda", daqui decorrendo que o vocábulo "revenda" utilizado pela lei, se referia, apenas, às operações comerciais a que se reporta o artº 11º, n.º 3, compra e venda, por ter sido esta a actividade que, tributada em IRC, se pretendia isentar de sisa.

Sendo assim, só a revenda assume relevância para efeitos de isenção de sisa, não a tendo a troca ou a permuta.

Pelo que, nesta parte, a sentença recorrida não é, assim, passível de censura.

4 – Quanto à segunda questão, já vimos que estabelece o artº 11º, n.º 3 do CIMSSD que ficam isentas de sisa "as aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A".

Por sua vez e como também já vimos, estabelece o seu artº 16º, n.º 1 (na redacção do Decreto-Lei n.º 91/89 de 27/03) que as transmissões de que trata, entre outros, o artº 11º, n.º 3, deixarão de beneficiar da isenção se aos prédios adquiridos para revenda for dado destino diferente ou os mesmos não forem revendidos no prazo de três anos ou o forem novamente para revenda.

E o artº 91º do mesmo diploma legal prescreve que, no caso de ficar sem efeito a isenção ou redução de sisa nos termos do artº 16º, deverão as pessoas ou entidades sujeitas ao seu pagamento solicitar, no prazo de trinta dias, a respectiva liquidação.

Por outro lado, dispõe o artº 45º do Código da Sisa que este imposto será liquidado pela taxa em vigor ao tempo da transmissão.

Dito isto é altura de tomarmos posição sobre a querela que é submetida à nossa consideração.

Ora, no caso dos autos, os factos que constam do probatório permitem-nos concluir que a recorrente adquiriu, em 24/11/00 e para revenda, os prédios rústicos inscritos na matriz sob o n.º 46 e n.º 3 (al. a) do probatório).

Na aquisição, a impugnante beneficiou da isenção do pagamento de sisa (al. b)).

Em 21/11/03 permutou com a firma "Megapilar – Investimentos Imobiliários, Lda, uma parcela de terreno com a área de 21.573m^2 dos prédios supra referido (al. c)).

Em 28/8/07, foi elaborada a liquidação definitiva do imposto municipal de sisa (al. g)).

Sendo assim e perante esta factualidade, não podia a sentença recorrida decidir de modo diferente daquele que fez.

Na verdade, o imposto municipal de sisa é um imposto que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis qualquer que seja o título por que se operem (cfr. artºs 1º e 2º do Código da Sisa).

Porque se trata de um imposto que se destina a tributar o património a sua matéria colectável é constituída pelo património transmitido e, assim sendo, incidirá "sobre o valor por que os bens foram transmitidos" (cfr. artº 19º do Código da Sisa)

Por isso, no caso dos autos, tudo se "passa como a liquidação tivesse ficado suspensa no momento da transmissão já que a esta data se deve reportar a não consolidação da referida isenção".

Neste sentido, vide, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 27/1/99, in rec. n.º 22.537; de 6/10/99, in rec. n.º 23.381 e de 22/11/00, in rec. n.º 25.394.

Deste modo, não podemos deixar de concluir, como o fez a sentença recorrida, que deve ser aplicada à liquidação do imposto resultante da caducidade da isenção a taxa em vigor à data da transmissão do imóvel (8%) e não a taxa em vigor à data da sua liquidação (5%).

5 – E, sendo assim, não é de acolher o argumento que a recorrente pretende retirar com entrada em vigor, em 31/5/03, da Lei n.º 14/03 de 30/5, que fixou em 5% a taxa da sisa na aquisição de prédios rústicos.

O que, aliás, está de acordo com o princípio básico fixado no artº 12º do CC, de que a lei só dispõe para o futuro, presumindo-se ressalvados, quando retroactiva, os efeitos já produzidos pelos factos que ela se destina a regular (nº 1).

E se confirma na primeira parte do seu n.º 2. Aí se estabelece que, "quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida que só visa os factos novos".

Deste modo e como regra geral, resulta que as relações jurídicas nascidas anteriormente à entrada em vigor de uma lei se regularão pelas normas que vigorarem na data da sua ocorrência, salvo se o legislador tiver expressamente determinado que o campo da aplicação da lei nova atinge relações jurídicas que lhe são anteriores.

Como escrevem F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, in CIMSISD, anotado, 4ª ed., pág. 181, "Sendo a incidência um dos elementos essenciais que integram a obrigação tributária à qual a Constituição da República Portuguesa reserva à lei formal juntamente com as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artigo 106.º n.º 2), não deve, em princípio, ser afectada pela sucessão de leis no tempo, devendo, antes, ser regulada segundo a lei vigente no momento em que se produziram os factos que originaram a transmissão".

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 24/10/01, in rec. n.º 25.881.

Aliás e quanto à aplicação retroactiva da predita Lei n.º 14/03, não encontrámos em nenhum ponto do seu articulado que o legislador se tivesse expressado em termos que possam, sequer, sugerir que foi sua intenção a aplicação deste diploma legal às relações jurídicas nascidas antes da sua entrada em vigor.

6 – Contudo, só assim não será se a lei nova tiver um carácter interpretativo, visto neste caso se integrar na lei interpretada (cfr. artº 13º do CC), formando ambas um conjunto incindível.

Considera-se que tem carácter interpretativo "a lei que sobre um ponto em que a regra de direito é incerta ou controvertida vem consagrar uma solução a que a jurisprudência, por si só, poderia ter adoptado" (Baptista Machado, in Aplicação das Leis no Tempo no Novo Código Civil, pág. 286 e segs.).

O que significa que, para se poder afirmar que uma lei tem aquela natureza é necessário que, de substancial, ela nada tenha trazido em relação à lei interpretada e se tenha limitado a resolver uma incerteza ou controvérsia jurídicas, dando-lhe um entendimento que a jurisprudência, se o tivesse querido, já poderia ter adoptado.

A norma interpretativa visa, pois, pôr fim à controvérsia que se instalou sobre o sentido que se devia dar a determinada lei, fixando ela própria o sentido que esta deve ter desde a sua publicação, a qual será vinculante.

Trata-se de uma interpretação autêntica que se destina a conferir uma maior certeza e igualdade na aplicação da lei.

Ora, no caso em apreço, se bem analisarmos o predito diploma legal, este mais não faz do que alterar a taxa a que deve ser liquidada a sisa na aquisição de bens rústicos, a partir da sua entrada em vigor.

Não vem interpretar o diploma anterior, mas fixar uma nova taxa na liquidação de sisa, inferior à anterior.

Ao assim prescrever, a Lei n.º 14/03 de 30/5 não teve, pois por finalidade resolver qualquer incerteza ou controvérsia na interpretação do artº 33º do Código da Sisa.

Pelo contrário, o que aquele diploma legal introduziu foi uma alteração na taxa da liquidação da sisa consagrada na lei existente.

E, sendo assim, é inquestionável que a mesma tem um carácter inovador e não interpretativo.

Daí que a alteração introduzida pela predita Lei 14/03 só se possa aplicar aos factos ocorridos após a sua entrada em vigor.

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 17/1/07, in rec. n.º 725/06.

7 – 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, 28 de Janeiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Nulidade do acórdão. Pedido de aclaração e reforma do acórdão.

Sumário:

I — A falta de fundamentação, que constitui nulidade da sentença prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º CPC, apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos, e não quando a justificação seja apenas deficiente, visto o tribunal não estar adstrito à obrigação de apreciar todos os argumentos das partes.

II — A contradição entre os fundamentos e a decisão, que a verificar-se constituiria nulidade da sentença, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º CPC, só ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada naquela.

III — É nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação (artigos 668.º, n.º 1, alínea a) e 660.º, n.º 2 do CPC).

IV — Porém, o juiz não está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas nem a considerar todos os argumentos que, segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito, as partes tenham deduzido (artigos 664.º e 511.º do CPC).

V — Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha (artigo 669.º, n.º 1, alínea a) do CPC).

VI — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alínea a), e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão, quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos.

VII — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que tem que ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Processo n.º 667/08-30.
Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Verde.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Verde, com os sinais dos autos, notificada do acórdão proferido nos presentes autos a fls. 79 a 82, vem, ao abrigo dos artigos 668.º, n.º 1, alíneas b), c) e d) e 669.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, alíneas a) e b) do CPC, arguir a nulidade, requerer a aclaração e a reforma do acórdão, alegando, em síntese que: a) o acórdão não fundamenta, nem de facto nem de direito, os motivos pelos quais a decisão foi no sentido de não considerar a redução da coima, nem esclarece qual a razão porque a recorrente não beneficia da aplicação dos princípios constitucionais, designadamente do princípio da proporcionalidade; b) existe oposição entre os fundamentos e a decisão; c) falta de pronúncia sobre a questão essencial que foi o facto de a recorrente ter pago o imposto e ser a AF a liquidar os juros e não o contribuinte; d) a decisão não é clara, é ambígua e é superficial; e) houve manifesto lapso na aplicação da norma jurídica aplicável.

Notificada do requerimento apresentado pela recorrente, veio a representante da Fazenda Pública dizer que não existe no acórdão proferido nenhum dos vícios invocados, nem qualquer obscuridade a aclarar, mas tão só manifesta discordância com o teor do julgamento.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Da nulidade do acórdão

Vem a recorrente arguir a nulidade do acórdão com fundamento em falta de fundamentação, oposição dos fundamentos e a decisão e omissão de pronúncia.

Nos termos das disposições legais citadas, é, de facto, nulo o acórdão quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão ou quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

Quanto à nulidade resultante da falta de fundamentação, têm a doutrina e a jurisprudência entendido que a mesma apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos, e não quando a justificação seja apenas deficiente, visto o tribunal não estar adstrito à obrigação de apreciar todos os argumentos das partes.

No acórdão de que a recorrente ora reclama os fundamentos, quer de facto quer de direito, existem e estão expressos na decisão, só que a requerente não os aceita como bons; só que isso, a ser verdadeiro, poderia integrar eventual erro de julgamento, mas nunca nulidade por falta de especificação dos fundamentos da mesma.

Não ocorre, pois, a nulidade prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 668.º do CPC.

Do mesmo modo que também não ocorre a alegada contradição entre os fundamentos e a decisão, que a verificar-se constituiria nulidade, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º CPC.

Com efeito, esta nulidade só ocorre quando os fundamentos invocados deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada naquela.

Como decorre do texto daquela norma, só releva, para este efeito, a contradição entre a decisão e os respectivos fundamentos e não eventuais contradições entre fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou contradição entre decisões, fundamentadas ou não, por outro (v. Ac. deste Tribunal de 6/2/07, no recurso n.º 322/06).

Também esta oposição se não confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta: quando, embora mal, o juiz entende que dos factos apurados resulta determinada consequência jurídica e este seu entendimento é expresso na fundamentação, ou dela decorre, encontramo-nos perante o erro de julgamento e não perante oposição geradora de nulidade (v. Lebre de Freitas, in CPC Anotado, vol. 2.º, pág. 670).

Ora, no acórdão em causa, depois de se citarem os preceitos legais aplicáveis à pretensão da recorrente (direito à redução da coima aplicada), e de se referir que a pretendida redução da coima dependia, em regra, de um pedido de pagamento da coima com redução ou da regularização da sua situação tributária, desde que não houvesse tributo a pagar, conclui-se que, no caso em apreço, quer por a recorrente não ter requerido em momento algum tal pedido, como lhe era exigido, quer por haver tributo a liquidar, não se mostravam preenchidos os pressupostos necessários para que a recorrente pudesse beneficiar da redução da coima pretendida

Daí que não exista qualquer contradição lógica entre os fundamentos e a decisão.

Por último, também não ocorre a alegada falta de pronúncia.

O acórdão só seria nulo, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, se não se tivesse pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) – v. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

Vindo o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que manteve a decisão da Direcção de Finanças de Braga na parte em que não concedeu à ora recorrente o benefício da redução da coima previsto nos artigos 29.º, n.º 1, alínea b), 30.º, n.º 4 e 31.º, n.º 1 do RGIT, e alegando a recorrente ter direito a beneficiar da redução da coima aplicada por ter regularizado a situação fiscal, reunindo, por isso, em seu entender, os requisitos para o efeito, o que o acórdão tinha de resolver era precisamente a questão que lhe era colocada – tinha ou não a recorrente direito à redução da coima aplicada – e, não há dúvida, que a essa questão o acórdão respondeu ainda que em termos não favoráveis à recorrente e, obviamente, não aceitando os argumentos por ela aduzidos.

Razão por que não ocorre, pois, a arguida nulidade.

- Da aclaração do acórdão

Vem ainda a recorrente pedir o esclarecimento do acórdão por este se não mostrar claro, ser ambíguo e superficial.

Mas também neste aspecto a recorrente não tem razão.

Na verdade, a alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC faculta às partes requerer o esclarecimento do acórdão quando este contenha obscuridades ou ambiguidades. No primeiro caso, o acórdão, ou parte dele, seria ininteligível; no segundo caso, apresentar-se-ia, total ou parcialmente, com um sentido duplo.

Ora, não é isso que sucede no caso em apreço, pois o que a recorrente aqui mais uma vez manifesta é a sua discordância com o teor da decisão proferida, a qual é suficientemente clara e inteligível.

- Da reforma do acórdão

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

"A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444" (acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, proferido no recurso n.º 828/06).

Ora, da leitura do acórdão reformando não se extrai que tenham sido cometidos erros desse tipo.

E o pedido de reforma do acórdão apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz.

Razão por que a pretensão da recorrente não pode proceder.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir quer a arguição da nulidade quer o pedido de aclaração e reforma do acórdão.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Sentença. Omissão de pronúncia devida. Nulidade.

Sumário:

Verifica-se omissão de pronúncia devida – causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil] –, se o Tribunal, em fase final de sentença, previamente ao julgamento de improcedência da impugnação por intempestividade da petição inicial, não se pronunciar sobre a questão suscitada da «extinção da instância por inutilidade superveniente da lide».

Processo n.º 670/08-30.
Recorrente: Eurico António Raposo Oliveira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Eurico António Raposo Oliveira vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em que, «na procedência da excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial, julga-se improcedente a presente impugnação».

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O recorrente invocou justo impedimento para a prática do acto (impugnação judicial) no último dia do prazo, visto que o praticou no primeiro dia útil posterior, incidente esse que instruiu, designadamente, arrolando uma testemunha, que se entendeu não ter de ser ouvida.

2. Foi requerido que se declarasse a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, não tendo a instância objecto subsistente, na medida em que, no decurso do processo, a liquidação que se pretendia atacar foi efectivamente anulada pelos serviços, tendo o 2º Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão comunicado ao impugnante que havia sido feito o estorno do que pagara por não ser devido (ver documento de fls....), o que também não mereceu qualquer decisão.

3. Verifica-se, assim, pelos dois motivos vindos de indicar, omissão de pronúncia e, por isso, a nulidade da decisão recorrida.

4. A decisão recorrida viola as normas dos artigos 125º n.º 1 do CPPT, 146º e 287º alínea e) do Código de Processo Civil.

Termos em que deve julgar-se procedente o presente recurso declarando-se nula a decisão recorrida.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Alega o recorrente nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia sobre as seguintes questões por si invocadas:

- justo impedimento para a prática do acto (impugnação judicial) no último dia do prazo, visto que o praticou no primeiro dia útil posterior, incidente esse que instruiu, designadamente, arrolando uma testemunha, que se entendeu não ter de ser ouvida;

- extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, não tendo a instância objecto subsistente, na medida em que, no decurso do processo, a liquidação que se pretendia atacar foi efectivamente anulada pelos serviços, o que também não mereceu qualquer decisão.

A nosso ver carece de razão.

Em primeiro lugar, e quanto à questão do justo impedimento não há qualquer omissão de pronúncia como decorre, aliás, da sentença impugnada.

O tribunal pronuncia-se expressamente sobre tal questão, e no sentido de que o convencimento de que haveria greve dos funcionários públicos no último dia do prazo não tem cabimento no conceito de justo impedimento previsto no art. 146º do CPC, daí que não houvesse que proceder a qualquer inquirição de testemunhas sobre tal matéria.

O mesmo se diga quanto à pronúncia sobre a inutilidade superveniente da lide.

É que resulta do art. 660º n.º 2 do Código de Processo Civil, na redacção então em vigor, 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.

O referido normativo faz assim apelo a um juízo de precedência lógica no conhecimento dos vários pressupostos processuais em falta.

Ora a caducidade do direito de deduzir a impugnação constitui um facto preclusivo cujo efeito é o de «precludir toda a indagação sobre a situação jurídica controvertida, dispensando averiguar da sua existência».

No caso, demonstrada que foi a procedência da excepção de caducidade do direito de deduzir a impugnação judicial, a sentença recorrida entendeu, e bem, que ficava prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

Pelo que não merece censura, devendo ser confirmada, julgando-se improcedente o recurso.

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 essencial que aqui se coloca é a de saber se ocorre nulidade da sentença recorrida, por omissão de pronúncia devida.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. O impugnante foi notificado para pagar o IRS do ano de 2002, na importância de € 29.686,88, cujo terminus do prazo para pagamento voluntário ocorreu em 23.03.2005, cfr. doc. de fls. 10 e que aqui de dá por integralmente reproduzido.

2. A petição foi apresentada no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, 2º, em 22 de Junho de 2005, cfr. fls. 4 destes autos e que aqui de dá por reproduzida.

2.2 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 decisão judicial é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar.

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente tem sido dito por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, no qual se estabelece que 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, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade – cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 143.

No caso *sub judicio*, a sentença recorrida julgou «improcedente a presente impugnação», «na procedência da excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial», com base nas seguintes considerações, *ipsis verbis*.

O prazo para deduzir a impugnação é de natureza substantiva, contínuo e contado de acordo com as regras do artº 279º do Código Civil: artº 20º n.º 1 do CPPT.

Prescreve o artº 102º n.º 1 do CPPT que a impugnação Judicial será deduzida no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto.

Ora, tendo por base a matéria de facto dada como provada o termo do prazo para o pagamento voluntário da liquidação ora em crise ocorreu em 23.03.2005, pelo que na data em que a presente Impugnação Judicial foi deduzida, ou seja, em 22.06.2005, já se havia esgotado os 90 dias a que alude o artº 102º n.º 1 do CPPT.

A alegação do impugnante, de que se convenceu que havia greve dos funcionários públicos no dia 21.06.2005, não tem qualquer enquadramento no justo impedimento a que se refere o artº 146º do CPC, conforme resulta claramente deste preceito legal.

Assim, face ao exposto e demonstrada que está a procedência da excepção, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas, designadamente do mérito da impugnação: artº 660º n.º 2 do CPC.

Como se vê, a sentença recorrida pronuncia-se expressamente por que a «greve dos funcionários públicos no dia 21.06.2005, não tem qualquer enquadramento no justo impedimento a que se refere o artº 146º do CPC»; e que «na data em que a presente Impugnação Judicial foi deduzida, ou seja, em 22.06.2005, já se havia esgotado os 90 dias a que alude o artº 102º n.º 1 do CPPT».

E a sentença recorrida diz ainda expressamente que, por isso, «fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas».

Deste modo, a sentença recorrida deixou claramente de emitir a mínima pronúncia sobre a invocada questão da «extinção da instância por inutilidade superveniente da lide».

E a verdade é que o impugnante, ora recorrente, havia realmente alegado, como agora o faz, que não tinha «a instância objecto subsistente, na medida em que, no decurso do processo, a liquidação que se pretendia atacar foi efectivamente anulada pelos serviços, tendo o 2º Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão comunicado ao impugnante que havia sido feito o estorno do que pagara por não ser devido».

E o certo é que o conhecimento da suscitada questão da «extinção da instância por inutilidade superveniente da lide», por sobreveniente insubsistência do objecto da impugnação judicial, não está prejudicada, senão que, pela natural precedência lógica da sua resolução, deixará prejudicada a solução das questões do «justo impedimento» e da intempestividade da impugnação judicial.

Objectar-se-á que foi deduzida impugnação judicial e que, só depois, é que terá sido anulada a liquidação impugnada. E que, portanto, quando foi instaurada, tinha objecto a impugnação judicial, pelo que – conhecida a intempestividade da petição inicial, e sem «justo impedimento» – não haveria que tomar conhecimento de questão como a da «extinção da instância por inutilidade superveniente da lide», sobreveniente à fase da petição inicial (intempestiva).

Acontece, porém, que, achando-se a instância efectivamente iniciada e, na realidade, encontrando-se o processo na fase final da sentença, não tem, a nosso ver, justificação jurídica alguma julgar «improcedente a presente impugnação», como o fez a sentença recorrida, sem previamente haver julgado, como lhe foi pedido, se persistia, ou não, o objecto da causa (a liquidação impugnada).

Como assim, é forçoso concluir – e em resposta ao *thema decidendum* – que na situação presente ocorre a nulidade da sentença recorrida, por omissão de pronúncia devida.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que verifica-se *omissão de pronúncia devida* – causa de *nulidade da sentença*, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil] –, se o Tribunal, em fase final de sentença, previamente ao julgamento de *improcedência* da impugnação por intempestividade da petição inicial, não se pronunciar sobre a questão suscitada da «*extinção da instância por inutilidade superveniente da lide*».

3. Termos em que se acorda anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Questão de importância fundamental. Melhoria na aplicação do direito.

Sumário:

I — O recurso de revista previsto no art. 150.º do CPTA, apenas é admitido quando estiver em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II — A importância fundamental da questão há-de resultar quer da sua relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista e esta em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

III — «A melhor aplicação do direito» há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.

IV — Não reúne estas condições a questão da legitimidade da executada Federação Portuguesa de Futebol, na execução pendente contra os clubes de futebol que aderiram à regularização de dívidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, por ser uma questão relativamente à qual não se antevê a possibilidade de repetição num número indeterminado de casos e sobre a qual não se demonstrou existirem divergências jurisprudenciais que apontem no sentido da necessidade de admitir o recurso para promover a uniformidade de jurisprudência.

Processo n.º 673/08-30.
Recorrente: Federação Portuguesa de Futebol.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE FUTEBOL interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24-4-2008, que negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a oposição que deduziu no processo de execução fiscal n.º 1848-05, do Serviço de Finanças de Paredes.

O recurso é interposto ao abrigo do art. 150.º do CPTA.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A) O presente recurso é interposto ao abrigo do art. 150º do C.P.T.A., aplicável por força do disposto no art. 2º-c) do C.P.P.T., tal como já tem admitido jurisprudência do STA (cfr. acórdãos proferidos nos processos 729/06, 854/06 e 357/07).

B) Para os efeitos do art. 150º n.º 1 do C.P.T.A., a possibilidade da melhor aplicação do direito resultará - de acordo com a jurisprudência do STA - da repetição num número indeterminado de casos futuros, tendo com escopo a uniformização do direito, sendo patente o ganho para a justiça se se proceder a tal uniformização, uma vez que se encontram pendentes - tendo por incidência matéria similar - 62 oposições fiscais, que têm vindo a ser julgadas com fundamentações contraditórias, como decorre dos recursos que, acerca desta matéria, já se encontram pendentes no STA sob os nºs 172/08 e 173/08.

C) É manifesto que se prepara um "descalabro" de decisões contraditórias, o que o próprio prestígio da justiça deve evitar através da correspondente uniformização do direito, acrescendo ainda a relevância jurídica e social do tema.

II – DO FUNDAMENTO DA REVISTA

D) A questão dos autos tem a ver com a manifesta ilegitimidade da ora Recorrente, uma vez que - como uma análise, despida de preconceito, reconhecerá - a Recorrente nunca actuou, em nome próprio, no processo da entrega das receitas do totobola a que os clubes de futebol têm direito, a título de dação em pagamento e a favor do Estado, para pagamento das dívidas desses clubes de futebol, nunca tendo assumido tais dívidas.

E) A intervenção do Presidente da Federação Portuguesa de Futebol no auto de aceitação de dação em pagamento de fls.... foi efectuada enquanto Presidente da Federação Portuguesa de Futebol mas para os efeitos de representar o UNIÃO SPORT CLUBE DE PAREDES, nos termos da procuração que consta de fls. 49.

F) No auto de fls.... há expressa referência a que o Presidente da Federação Portuguesa de Futebol actuou ao abrigo de uma procuração "para a assinatura do presente acto, que fica(m) fazendo parte integrante do mesmo", que é precisamente a procuração de fls. 49, supra referida na conclusão anterior, não existindo nenhuma outra nos autos, nem qualquer outro documento que ateste que a sua intervenção foi feita a outro título.

G) A Administração fiscal não quer aceitar esta evidência e os tribunais, ao abrigo de fundamentações contraditórias - que decorrem exactamente da falta de razão desse ponto de vista - ainda não puseram cobro a essa interpretação abusiva, que corrompe e desvirtua o sentido do instituto da representação voluntária, que pura e simplesmente deixou de existir!

H) O acórdão recorrido - e isso é de uma enorme gravidade - violou os princípios gerais da representação voluntária - maxime, o art. 258º do C.C., uma vez que sustenta que a Recorrente actuou em nome próprio no auto de dação em causa, sem invocar qualquer documento ou facto de onde isso se possa extrair, quando é por demais evidente que o seu presidente aí actuou ao abrigo da procuração de fls. 49, como expressamente se refere na parte final no 1º parágrafo do auto de fls.

1) Por outro lado, o acórdão recorrido violou o disposto nos arts. 595º n.º 1 do C.C. e 7º n.º 1 do D.L. n.º 124/96, que estabelecem o enquadramento legal da assunção de dívida em apreço por terceiros, quando tal art. 7º exige que tais terceiros prestem garantia pelo valor desse capital e formulem requerimento nesse sentido, sendo manifesto que nenhum desses requisitos foi preenchido.

Termos em que o recurso deve ser admitido e julgado procedente, com as legais consequências

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de não se verificarem os requisitos expressos no n.º 1 do art. 150.º do CPTA, pelo que o recurso não deve ser admitido.

As partes foram notificadas deste douto parecer e apenas de pronunciou a Fazenda Pública, defendendo, em suma, que não são admissíveis recursos deste tipo no contencioso tributário, que não estão preenchidos os requisitos previstos no art. 150.º do CPTA, e que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não pode ser objecto de recursos de revista.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A jurisprudência maioritária da Secção do Contencioso Tributário é no sentido da admissibilidade deste tipo de recursos no contencioso tributário, inclusivamente em processos de oposição à execução fiscal, como é o caso do presente processo. ([1])

Na linha dessa jurisprudência, a que se adere, entende-se que são admissíveis recursos excepcionais de revista no contencioso tributário, em processos de oposição à execução fiscal.

3 – O art. 150.º do CPTA estabelece que «das decisões proferidas em segunda instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito» (n.º 1).

Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, «a decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo».

No caso em apreço, o recurso é interposto de um acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em segundo grau de jurisdição.

A Recorrente defende que o recurso deve ser admitido por ser necessário para melhor aplicação do direito e atendendo à relevância jurídica e social do tema.

No caso, está-se perante uma oposição à execução fiscal, questionando a Recorrente a sua legitimidade na execução pendente contra os clubes de futebol que aderiram à regularização de dívidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

A questão da admissibilidade do recurso excepcional de revista, nesta precisa situação, já foi apreciada recentemente nos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 2-7-2008, recurso n.º 173/08, e de 14-7-2008, recurso n.º 172/08, de 15-10-2008, recurso n.º 554/08, recursos este também interpostos pela Recorrente e idênticos ao interposto no presente processo.

Por isso, não havendo razões para alterar o sentido do decidido, adere-se aqui à fundamentação do referido acórdão proferido no recurso n.º 172/08.

«Nos termos do n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, "das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente

necessária para uma melhor aplicação do direito", competindo a decisão sobre o preenchimento de tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no seu n.º 5.

O STA tem acentuado repetidamente, nemine discrepante - cfr., por todos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 24 de Maio de 2005, recurso n.º 579/05 - que o recurso de revista daquele artigo 150.º, "quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva".

Na mesma orientação, refere MÁRIO AROSO, que "não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema".

Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

O artigo 150.º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.

E, como se assinala no citado aresto, a relevância jurídica "não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista"; e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

Por outro lado, "a melhor aplicação do direito" há-de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.

Ora, face ao exposto, não se vê que, no caso concreto, se concretizem tais requisitos.

Por um lado, está em causa uma situação meramente singular e específica, sem possibilidade de repetição: a legitimidade da executada Federação Portuguesa de Futebol na execução pendente contra os clubes de futebol que aderiram à regularização de dívidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, através de dação em pagamento de verbas do totobola - o vulgarmente designado totonegócio.

Não se vê como seja possível, aí, extravasar da situação singular, ficando, assim, irremediavelmente prejudicada a exigida expansão da controvérsia.

Pelo que também não está em causa a uniformização do direito. Aliás, não se conhece decisão das instâncias que não tenha decidido num único sentido - a da legitimidade e responsabilidade da recorrente - e identicamente, quanto à mesma questão, ainda que tivesse como interveniente a Liga Portuguesa de Futebol Profissional, o acórdão do STA de 23 de Maio de 2007 - rec. n.º 0233/07, tendo-se ainda concomitantemente pronunciado a Procuradoria-Geral da República - Parecer n.º P000451998 de 15 de Junho de 1998.

E, em consequência, a sua melhor aplicação.

Como se refere no acórdão deste Tribunal, de 30 de Maio de 2007 - rec. n.º 0357/07:

"(...) o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito".

Refira-se finalmente que também a pretendida alteração da matéria de facto não encontra guarida nos referidos pressupostos do n.º 1 do artigo 150.º; aliás, ela é até proibida nos expressos termos dos n.ºs 3 e 4 do mesmo dispositivo legal, ressalvadas apenas situações que não têm a ver com o caso concreto.

Termos em que acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em não admitir o recurso, por não se verificarem os requisitos exigidos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — Jorge de Sousa (relator) — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.

([1]) Admitindo este tipo de recursos no contencioso tributário, podem ver-se, a título de exemplo, os acórdãos de 14-7-2008, recurso n.º 172/08; de 1-10-2008, recurso n.º 365/08; e de 15-10-2008, recurso n.º 554/08.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Informações vinculativas. Orientações genéricas. Princípio da boa fé. Imposto de obrigação única.

Sumário:

I — O teor de uma carta do Secretário de Estado da Segurança Social dando o seu acordo para não fazer incidir sobre prémios anuais de desempenho descontos para a Segurança Social (taxa social única) não pode ser qualificada como orientação genérica à luz da alínea b), n.º 4 do artigo 68.º da LGT e, como tal, vinculativa para a administração tributária.

II — A Constituição da República Portuguesa não coloca qualquer restrição à aplicação do princípio da boa fé aos actos praticados no exercício de poderes vinculados.

III – Todavia, no confronto entre os princípios da legalidade e da boa fé deve ser ponderada cada situação em concreto por forma a poder concluir-se se da prevalência do primeiro, em sentido estrito, resulta um flagrante injustiça para o contribuinte, acarretando-lhe um desproporcionado e intolerável prejuízo.

IV — Só, neste último caso, a violação do princípio da boa fé, na sua dimensão de protecção de confiança dos particulares e enquanto integrante do bloco de legalidade, em sentido lato, deve revestir efeitos invalidantes do acto tributário praticado.

V — As contribuições para a segurança social devem ser qualificadas como impostos de obrigação única.

Processo n.º 699/08-30.

Recorrente: Axa Portugal Companhia de Seguros, S.A. e outra.

Recorrido: Director-Adjunto da Delegação do Porto do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Axa Portugal Companhia de Seguros, S.A. e Axa Portugal Companhia de Seguros de Vida, S.A., com os demais sinais dos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziram contra o acto de liquidação de Contribuição para a Segurança Social relativas aos anos de 1999 e 2000, formulando as seguintes conclusões:

A - As contribuições para a Segurança Social devem ser qualificadas como impostos de obrigação única, e não como impostos periódicos, pois incidem sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não contando, para a formação completa da obrigação tributária, qualquer sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo.

B - Sendo a T.S.U impugnada um imposto de obrigação única, o seu prazo de caducidade, relativamente às prestações de Abril de 1999, findou em Abril de 2003, sem que a respectiva liquidação tivesse sido notificada às Impugnantes (o que só ocorreu em 29 de Outubro de 2003).

C - Tendo o Senhor Secretário de Estado da Segurança Social comunicado o seu acordo a que sobre aqueles prémios anuais em concreto não incidisse a T.S.U., essa comunicação — mesmo não revestindo a forma de circular ou de regulamento - não deixa de constituir uma orientação genérica, com base na qual as Impugnantes efectuaram o cálculo das prestações devidas à Segurança Social.

D - A proposta da Associação Portuguesa de Seguros e a resposta do Senhor S.E.S.S. vão para além de um acordo para futura alteração da lei, referindo-se concretamente à actuação a adoptar de imediato pelos associados da A.P.S. quanto ao pagamento de T.S.U relativa às prestações em apreço.

E - O disposto na alínea b) do n.º 4 do art. 68º da LGT não abrange apenas orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, pois na respectiva previsão normativa a Administração Tributária surge como destinatário e não como fonte dessas orientações genéricas.

F - De resto, é muito frequente, em matéria tributária, existirem circulares e despachos normativos emitidos por membros do Governo, nomeadamente por Secretários de Estado dos Assuntos Fiscais, que obviamente se enquadram no citado artigo 68º, n.º 4.

G - Rejeitar a orientação dada pelo Senhor SESS com o argumento de que a informação prestada não podia contrariar a lei, equivale a esvaziar completamente o disposto no art. 68º da LGT.

H - Como é evidente, o art. 68º da LGT serve justamente para garantir aos contribuintes que podem confiar nas informações (certas ou erradas, legais ou ilegais) que lhes sejam prestadas em matéria tributária.

I - Nada existe na lei que restrinja a aplicabilidade do princípio da boa-fé da administração aos domínios sujeitos à discricionariedade.

J - Nem poderá limitar-se a vinculação da administração tributária às informações prestadas nos casos da denominada informação vinculativa, devendo ela ser reconhecida em todos os casos que a informação prestada seja objectivamente susceptível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda em harmonia com o informado.

K - Pela qualidade do seu Autor e pelas circunstâncias que a rodearam, a orientação dada pelo Senhor Secretário de Estado mereceu total credibilidade aos seus destinatários, gerando uma situação de confiança que os levou a agir em conformidade com a informação prestada, na plena convicção de que actuavam dentro da legalidade.

L - O princípio da unidade da Administração obsta a que uma parte da Administração do Estado proceda de uma forma, e outra parte da mesma Administração possa actuar de modo diametralmente oposto - como sucedeu neste caso.

M - Por isso, também, o IGFSS devia ter respeitado as orientações genéricas que foram enunciadas pelo Secretário de Estado da tutela em 1997.07.14.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Exmo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Na Parte II («Compromissos Vinculativos»), Capítulo V («Produtividade, Condições de Trabalho e Participação») do Acordo de Concertação Estratégica para a legislatura de 1996 a 1999 celebrado em 1996.12.20 na Comissão Permanente da Concertação Social do Conselho Económico e Social entre o Governo, a União Geral de Trabalhadores (U.G.T.), a Confederação de Agricultores de Portugal (C.A.P.), a Confederação de Comércio e Serviços de Portugal (C.C.P.) e a Confederação da Indústria Portuguesa (C.I.P.) foi acordado, além do mais:

«2.2.6 Definir melhor o conceito de retribuição, tendo em vista desenvolver e disciplinar as retribuições variáveis, em condições objectivas, pelo que o artigo 82º da LCT deve ser alterado no seguinte sentido:

Não se consideram prestações regulares e periódicas as que, embora decorrentes de regras aplicáveis ao contrato de trabalho, dependem de condições ligadas ao comportamento profissional do trabalhador, cuja verificação, a fazer-se por períodos de referência, não esteja antecipadamente garantida, como a qualidade do desempenho, a produtividade e a assiduidade e desde que, para este efeito, constem de convenção colectiva ou de regulamento interno aprovado, nos termos do art. 39.º da LCT, contendo as regras objectivas de atribuição; destas regras não poderá resultar, directa ou indirectamente, qualquer forma de discriminação em função dos valores constitucionalmente reconhecidos.

Este princípio não abrange formas de retribuição antecipadamente garantidas na negociação colectiva como integrantes do salário, como as comissões; e não abrange também os valores que ultrapassam 20% da retribuição base anual do trabalhador, limite que é supletivo em relação às convenções colectivas. O limite de 20% não inclui a remuneração de trabalho suplementar nem a participação na distribuição de lucros, desde que a mesma seja igual para todos os trabalhadores, em valor ou percentagem do salário. Os valores compreendidos no referido limite de 20% não serão passíveis de contribuições para a Segurança Social; todavia, nenhuma empresa ou trabalhador poderá, por efeito deste regime, passar a descontar menos do que antes para a Segurança Social, em valor actualizado, pelo menos, à taxa de inflação.»

Facto extraído do alegado no artigo 5.º da douta P.I.

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 31 do processo administrativo em apenso.

Para uma análise integral do acordo de concertação estratégica vd. www.ces.pt/file/doc/17l.

2. Com data de 97.05.05, a Associação Portuguesa de Seguradoras enviou uma carta dirigida ao Ex.mo Senhor Prof. Dr. Fernando Lopes Ribeiro Mendes, Secretário de Estado da Segurança Social com o seguinte teor:

«Senhor Secretário de Estado,

Dando sequência à última reunião havida com Vossa Ex.ª e depois de recebidos os esclarecimentos do Gabinete do Senhor Secretário de Estado do Trabalho, venho pela presente apresentar uma proposta de actuação quanto ao enquadramento de certo tipo de pagamentos feitos pelas seguradoras aos seus trabalhadores, para efeitos de cálculo das contribuições devidas à Segurança Social.

Conforme houve oportunidade de então referir a Vossa Exa., a fluidez e subjectividade do conceito jurídico de retribuição, tal como a lei o formula e a jurisprudência e a doutrina o vêm interpretando

e aplicando, dificulta significativamente a tarefa de saber se, em concreto uma prestação - paga com periodicidade diversa da remuneração base, em função de requisitos pré-definidos, mais ou menos objectivados, que não radiquem na absoluta discricionariedade da empresa - é ou não, de considerar como integrando a remuneração do trabalhador.

Esta realidade, aliada à especificidade e diversidade dos esquemas remuneratórios adoptados por cada seguradora, tem conduzido a situações de fundada e legítima dúvida quanto à caracterização de determinadas prestações.

Podendo o sector segurador ser considerado um sector exemplar no cumprimento das obrigações contributivas para a Segurança Social, naturalmente que apoiará sempre qualquer hipótese de solução justa e equilibrada, de eficácia meramente futura, capaz de eliminar, ou reduzir de forma sensível, as situações de dúvida hoje existentes.

Registamos, por isso, com agrado, e não obstante não termos participado no Acordo de Concertação Estratégica (1996/1999), a proposta de revisão do conceito de retribuição que dele consta e consequente reformulação do artigo 82.º da LCT.

Em nosso entender, esta perspectiva de uma maior objectivação do conceito de retribuição, que agora é proposta, e os critérios estabelecidos, permitem, desde já, e antecipando as soluções da futura lei sobre esta matéria, definir uma primeira linha de orientação uniforme a adoptar pelo sector, que evite discriminações positivas ou negativas dos operadores.

Nesse sentido, vimos propor a Vossa Ex.a que as empresas de seguros passem, a partir de agora, a utilizar como referência, e na medida do possível, os critérios definidos no Acordo de Concertação Estratégica, para distinguirem as prestações regulares e periódicas das restantes e, consequentemente, aferirem da necessidade de procederem, ou não, a descontos para a Segurança Social, sem prejuízo das adaptações que se justifiquem fazer quando a nova lei entrar em vigor. Naturalmente que, neste momento, apenas poderão ter em conta o 2º. parágrafo do ponto 2.2.6. do Acordo de Concertação Estratégica, já que o disposto no 3º. parágrafo apenas poderá ser posto em prática após a publicação da nova lei sobre esta matéria, como de resto é reconhecido nos esclarecimentos prestados pelo Gabinete do Senhor Secretário de Estado do Trabalho.

É certo que este procedimento não resolve definitiva e cabalmente as situações do passado, em que se verifique intervenção dos Tribunais, mas permitirá, daqui em diante, estabelecer um entendimento comum às Seguradoras e à Segurança Social, ultrapassando-se as incertezas que poderiam resultar de eventuais divergências de interpretação.

Esperando que esta nossa proposta de actuação corresponda às expectativas de Vossa Ex.ª ficamos a aguardar a superior decisão que venha a ser tomada e apresentamos os melhores cumprimentos.»

Facto extraído do alegado nos artigos 9.º a 11.0 da douta PI.

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 19 e 20 dos autos.

Cfr. também fls. 32/33 do processo administrativo em apenso.

3. Em carta de 97.07.14 do Senhor Secretário de Estado da Segurança Social, emitida pelo seu gabinete e subscrita pelo seu punho, dirigida ao Ex.mo Senhor Presidente da Associação Portuguesa de Seguradoras Dr. António Reis, foi consignado que:

«Reportando-me ao assunto versado na sua carta, de 5 de Maio passado, pela presente, venho expressar-lhe a minha concordância, na generalidade, com a proposta formulada por V. Ex.ª

Contudo, como V. Exª bem refere, tal procedimento não resolve as situações passadas que, sendo objecto de decisões judiciais, devem ser, obviamente, acatadas.

Por outro lado, no que respeita às chamadas comissões dos angariadores de seguros, previstas nos artigos 11º e seguintes do Decreto-Lei n.º 388/91, de 10 de Outubro, constituindo contrapartida ou preço de uma prestação de serviço desenvolvida no âmbito de um contrato de mediação, não devem aquelas comissões ser passíveis de contribuições para o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem da Segurança Social.

Tal entendimento, que se afigura harmonizável com o ponto invocado do Acordo de Concertação Estratégica, pressupõe, contudo, obviamente, que tais angariadores, porque e como tal não são trabalhadores por conta de outrem, estejam inscritos como empresários em nome individual ou prestadores de serviços independentes como profissionais livres de mediação. Com os melhores cumprimentos, pessoais.».

Facto alegado nos artigos 12.º a 13.º da douta PI.»

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 21 dos autos.

Cfr. também fls. 34 do processo administrativo em apenso.

4. A Associação Portuguesa de Seguradoras reagiu à carta a que alude o n.º anterior por nova carta de 97.07.17 dirigida ao Ex.mo Senhor Prof. Dr. Fernando Lopes Ribeiro Mendes, Secretário de Estado da Segurança Social com o seguinte teor:

«Senhor Secretário de Estado,

Venho pelo presente agradecer a carta de Vossa Exª de 14 de Julho p.p.

Em conformidade com o acordado iremos divulgar o entendimento perfilhado junto das nossas Associadas.

Ficamos, entretanto, ao inteiro dispor de Vossa Exª para qualquer assunto em que a nossa colaboração possa ser útil.

Com os melhores cumprimentos e a estima pessoal.».

Facto alegado no artigo 14.º da douta P.I.

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 22 dos autos.

Cfr. também fls. 35 do processo administrativo em apenso.

5. Em 97.07.31, a Associação Portuguesa de Seguradoras enviou uma circular às suas Associadas com o seguinte teor:

«Na sequência do diálogo que, ao longo de mais de um ano, fomos mantendo com o Senhor Secretário de Estado da Segurança Social, quanto ao enquadramento de certo tipo de pagamentos feitos pelas seguradoras aos seus trabalhadores, para efeitos de cálculo das contribuições devidas à Segurança Social, vimos dar conhecimento a V. Ex.ª do consenso alcançado quanto a esta matéria.

Para mais fácil identificação do assunto, juntamos cópia da correspondência trocada, bem como do Acordo de Concertação Estratégica (1996/1999), na parte relativa à revisão do conceito de retribuição e no qual se define - no 2º. parágrafo - os critérios a usar.

Gostaríamos de lembrar que a adopção deste entendimento, para o futuro, por parte das empresas do sector é condição necessária para que os serviços da Segurança Social ultrapassem as eventuais divergências de interpretação e aplicação da lei relativamente às situações do passado, e permitirá às Seguradoras pautar a sua actuação, de agora em diante, por regras uniformes.

Esperando poder contar com a colaboração e adesão dessa Seguradora à forma de procedimento proposta na carta da APS de 5 de Maio, que mereceu a concordância do Senhor Secretário de Estado da Segurança Social, apresento os melhores cumprimentos.».

Facto alegado no artigo 15.º da douta PI.

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 36 do processo administrativo em apenso.

6. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 23/2002, de 2002.12.17, os serviços da inspecção da Direcção de Inspecção dos Contribuintes do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social procederam a inspecção à escrita da Impugnante, em resultado da qual foi elaborado, em 2003.02.10, o relatório preliminar de inspecção de que se junta cópia de fls. 89 a fls. 92 do processo administrativo em apenso e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais consta o seguinte:

«VIII - Descrição dos factos averiguados

Analisados os documentos acima referidos verificamos que a empresa nos anos de 1998 a 2002 pagou aos seus trabalhadores, para além do salário de base, (...) um prémio de desempenho anual, uma verba a que denominou de "rappel" e um subsídio de transporte, incorrectamente designado nos recibos de vencimento como "ajudas de custo" não tendo sobre estas prestações feito incidir a taxa social única.

O Prémio de desempenho anual foi pago a todos os trabalhadores da empresa, o "rappel" aos trabalhadores da área comercial, e o subsídio de transporte aos trabalhadores que foram transferidos de local de trabalho.

Esta omissão, e no que respeita ao prémio de desempenho e "rappel", apenas se verificou no ano de 1998, 1999 e 2000, tendo a empresa no ano de 2001: e até à presente data incluído estas prestações nas respectivas Declarações de Remunerações.

Verificou-se, ainda, que a empresa para além do "rappel" que pagou aos seus funcionários, pagou ainda um "rappel" aos funcionários de uma empresa do grupo, a AXA Portugal Companhia de Seguros de Vida, S.A. nosso contribuinte n.º 132.535.997, verba essa que denominou "Rappel vida" e que também não declarou para a Segurança Social.

Nesta empresa, a "AXA Portugal, Companhia de Seguros de Vida, S.A." e após verificação dos recibos de vencimento dos seus funcionários, apurou-se igual omissão no que respeita ao prémio de desempenho e ao subsídio de transporte.

Questionados os responsáveis das empresas quanto às referidas omissões, estes alegaram que, no que respeita ao prémio de desempenho e ao "rappel" esta derivou da existência de um "Acordo de Cavalheiros" celebrado pelo então Secretário de Estado da Segurança Social e o Presidente da Associação Portuguesa de Seguradoras, com base num suposto pré Acordo obtido numa reunião de Concertação Estratégica (1996/1999).

Neste suposto acordo, estariam plasmados os critérios que permitiriam distinguir as prestações regulares e periódicas das restantes e, consequentemente, da necessidade de procederem, ou não, a descontos para a Segurança Social. Com efeito, e aderindo ao entendimento constante naquele suposto Acordo, as empresas não declararam para efeitos de Segurança Social os valores das citadas prestações que não excederam 20% da retribuição de base anual do trabalhador.

(...) Face aos documentos que nos foram fornecidos até à presente data, verifica-se que o valor total anual daquelas prestações pagas por ambas as empresas aos seus trabalhadores e que não foram objecto de incidência contributiva foram:

Ajudas de Custo 388 523.20 €

Rappel 982 924.40 €

Prémio de Desempenho 6 440 810.00 €

Total 7 812 257.60 €

IX - Conclusão

As prestações acima referidas, pagas aos funcionários das empresas, são prestações certas e regulares, sujeitas à taxa social única nos termos do D.R. 12/83 de 12/02, com a redacção que lhe é dada pelo D.R. 53/83 de 22 de Junho.»

Extracto de págs 2 a 5 do relatório para que se remete

Confirmado pelo documento de que se junta cópia a fls. 36 do processo administrativo em apenso.

7. Notificada para tal, a Impugnante exerceu o direito de audiência prévia pela forma constante do doc. de fls. 133 a fls. 134 do processo administrativo em apenso, que aqui se dão também por reproduzidas e onde, além do mais, remetia para o «entendimento aprovado por S. Excelência o Senhor Secretário de Estado da Segurança Social, por oficio enviado à Associação Portuguesa de Seguros em 14.07.1997».

8. Tendo sido solicitada orientação superior ao Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, elaborou este organismo a informação de que se junta cópia de fls. 165 a fls. 168 do processo administrativo em apenso, que aqui se dá igualmente por reproduzida e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«13 No que respeita ao Acordo de Concertação Estratégica, o mesmo não teve qualquer expressão legislativa uma vez que o artigo 82º da LCT não foi alterado. Já no que concerne a troca de correspondência entre o Presidente da Associação Portuguesa de Seguradores e o Secretário de Estado da Segurança Social a mesma não tem qualquer força vinculativa. Com efeito, trata-se de uma mera concordância com a proposta formulada pelo Presidente da Associação Portuguesa de Seguradores, inexistindo qualquer despacho ou outro acto com força jurídica que perfilhe a posição jurídica do contribuinte. (...)

14 - Nos termos supra expostos, é improcedente a argumentação dos contribuintes com fundamento no Acordo de Concertação Estratégica.».

9. Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu deliberação do Conselho Directivo no sentido de dar o seu acordo à proposta de indeferimento da pretensão dos Contribuintes, pelas razões dela constantes, cfr. despacho de 2003.10.16 do vogal daquele Conselho inserto na mesma informação.

Fls. 165 do processo administrativo em apenso.

10. Em 2003.11.24, os serviços de inspecção da Direcção de Inspecção dos Contribuintes do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social lavraram relatório final de inspecção nos termos que constam do documento de fls. 176 a fls. 178 do processo administrativo em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«II) NOSSA POSIÇÃO APÓS ANÁLISE DA RESPOSTA DO CONTRIBUINTE

6- A empresa na sua resposta veio, para além do mais, afirmar que, a ser legal a nossa exigência, o valor das contribuições por nós apuradas nunca seria de 2 040.781,29 «mas sim de 1.798.315,88» e isto porque a mesma já havia pago a taxa social única na parte daquelas prestações que excedia 20% da retribuição base anual, de cada trabalhador.

7- Aceitamos esta posição do contribuinte, por ser verdadeira, pelo que este facto é dado, aqui e agora, como definitivamente fixado.

8- Relativamente à questão essencial alegada pela empresa na sua defesa, que consta do documento 2, anexo, que aqui se volta a reproduzir, afirmamos que não concordamos com a mesma, e isto nos termos de facto e de direito inscritos no documento 3, anexo que aqui se junta e dá, integralmente, como reproduzido (Deliberação do Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, de 16/10/2003, a qual aqui e agora, a assumimos como nossa, e isto na sua totalidade) (DOC.3).

III) CONCLUSÃO

Concluindo, entendemos que as contribuições referidas no ponto 6, supra, são devidas à Segurança Social, e isto face aos factos e ao direito acima referidos (pontos 2, 6, 7 e 8).

Assim, e em decorrência, deverá liquidar-se, oficiosamente, as respectivas contribuições em falta, no valor total de 1.798.315,88 E.»

11. Sobre o relatório a que alude o n.º anterior incidiu despacho do Senhor Director Adjunto da Delegação do Porto do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de 2003.10.24 nos seguintes termos: «Concorda-se com a proposta pelos fundamentos inscritos no relatório».

Fls. 176 do processo administrativo em apenso.

12. Por carta registada com aviso de recepção datada de 2003.10.28 e recebida a 29 do mesmo mês, foi a primeira Impugnante notificada da decisão a que alude o n.º anterior e para pagar a importância de € 1.798.315,88, relativa a contribuições à Segurança Social.

Fls. 25 a 26 dos autos.

13. Por carta registada com aviso de recepção datada de 2003.10.28 e recebida a 29 do mesmo mês, foi a segunda Impugnante notificada da decisão a que alude o n.º anterior e para pagar a importância de € 387.666,83, relativa a contribuições à Segurança Social

Fls. 43 a 44 dos autos.

14. Em 2003.11.26, a primeira Impugnante interpôs recurso hierárquico da decisão a que aludem os números anteriores, dirigido ao Exmo. Senhor Ministro da Segurança Social e do Trabalho, pedindo a anulação do acto impugnado.

Fls. 217 a 236 do processo administrativo em apenso.

15. Entretanto, por carta datada de 2003.11.13, a primeira Impugnante havia requerido fosse relevado o pagamento dos juros de mora relativos ao montante de € 1.798.315,88, tendo sido deliberado pelo Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social também «indeferir o pedido de isenção do pagamento de juros de mora por ausência de enquadramento legal».

Fls. 214/215 e 239/245 do processo administrativo em apenso.

16. Apresente impugnação judicial deu entrada no T.A.F. do Porto em 2004.01.22.

Cfr. carimbo aposto no cabeçalho da douta PI.

Mais se provou que:

17. As importâncias atribuídas aos trabalhadores das Impugnantes sob a designação de "prémio de produtividade" e "rappel" foram processadas nos vencimentos respectivos dos meses de Abril de 1998, 1999 e 2000.

Facto extraído do alegado no artigo 68.º da douta PI.

Não foi impugnado pela parte contrária e é confirmado pelos documentos de fls. 44 a 61 do processo administrativo em apenso.

5- A sentença recorrida começou por responder negativamente às duas questões de direito que definira como fundamentais para a decisão a proferir, a saber: 1.ª- a carta que o então Senhor Secretário de Estado da Segurança Social endereçou à Associação Portuguesa de Seguradoras em 97.07.14 tem natureza vinculativa para as instituições de segurança social? 2.ª- o princípio da boa fé impunha que a Entidade Impugnada se abstivesse de liquidar as referidas importâncias, atendendo à posição emanada pela Secretaria de Estado em 1997?

Para tanto, ponderou-se, no essencial, quanto à primeira questão que os contactos mantidos entre as entidades acima referidas, que culminaram na carta de 97.07.14, não se enquadravam no procedimento de informação vinculativa previstos nos então artigos 72.º e 73.º do CPT e agora nos artigos 68.º da LGT e 57.º do CPPT, uma vez que não se estava perante um pedido de informação sobre um procedimento a tomar ou uma interpretação da lei, mas antes um pedido de aval para um procedimento ancorado num texto de acordo firmado num órgão de concertação económico e social, não dirigido ao dirigente máximo do serviço, mas ao órgão da tutela, sendo certo que não dizia respeito aos deveres fiscais acessórios.

Relativamente à segunda das questões enunciadas, em suma, considerou-se na decisão que os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança constituem postulados do exercício da actividade discricionária da Administração, o que não acontece na aplicação das normas de incidência tributária, sendo certo que a boa fé que deve nortear as relações entre os contribuintes e a Administração não permite que aqueles se possam valer de "instruções (porventura indevidas ou ilegais) para obter benefícios injustificados à face da lei".

Vejamos.

A respeito da primeira das questões acima mencionadas, as recorrentes vêm defender que, reconhecendo embora que o procedimento seguido não se enquadrava no procedimento de informação vinculativa, a carta do SESS (3. do probatório) constitui um orientação genérica (alínea b) do artigo 68.º da LGT), com natureza vinculativa, mesmo não revestindo a forma de circular ou de regulamento, na qual se dava o acordo para não fazer incidir sobre, nomeadamente, os prémios anuais de desempenho descontos para a Segurança Social (taxa social única).

Não cremos que o conteúdo da aludida carta do SESS possa ser qualificado como uma orientação genérica à luz da alínea b), n.º 4 do artigo 68.º da LGT e, como tal vinculativa, para a administração tributária.

De facto, para além do conteúdo dessa carta não ter sido objecto de divulgação pelos serviços do Instituto de Segurança Social através de circulares ou publicado em regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, certo é que aí não estava em causa uma interpretação de qualquer norma tributária, antes, no horizonte de uma pretendida alteração legislativa acordada no quadro de concertação social, se dava conta da concordância, na generalidade, de uma proposta feita pela Associação Portuguesa de

Seguradoras (2. do probatório) no sentido da adopção de procedimentos quanto ao cálculo de contribuições para a Segurança Social.

Certo é ainda que, como se assinala na sentença recorrida, a proposta de actuação não foi dirigida ao dirigente máximo dos serviços da Segurança Social, mas antes ao órgão da tutela, sendo sabido que as instituições de segurança social são pessoas colectivas de direito público integradas na administração descentralizada do Estado, gozando de personalidade jurídica e autonomia administrativa.

Neste contexto, ao Ministério da Solidariedade e da Segurança Social são atribuídas funções tutelares, sem efectivas funções de direcção (cfr. DL n.º35/96, de 2 de Maio).

Importa, pois, concluir que o conteúdo da carta do SESS de 97-07-14 não consubstancia orientações genéricas, com natureza vinculativa, antes se definindo como uma tomada de posição pessoal desse membro do Governo.

No entanto, não vindo questionado, nomeadamente pela entidade recorrida, que as ora recorrentes interpretaram a questionada carta como concretizando o acordo do SESS a que sobre os prémios anuais de desempenho não incidisse a taxa social única, cumpre de seguida enfrentar a segunda das questões acima enunciadas e que tem a ver com a eventual violação do princípio da boa fé.

Como vem alegado pelas recorrentes, dúvidas não restam que "pela qualidade do seu autor e pelas circunstâncias que a rodearam, a orientação dada pelo Senhor Secretário de Estado mereceu total credibilidade aos seus destinatários, gerando uma situação de confiança que os levou a agir em conformidade com a informação prestada, na plena convicção de que actuavam dentro da legalidade".

A este propósito importa salientar que por força do preceituado nos artigos 103º e 266.º da CRP, a administração tributária, para além de dever subordinar-se ao interesse público, terá de estar em sintonia com os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.

Princípio este da boa fé que determina que a administração deve relacionar-se com os particulares de acordo com as regras da boa fé, ponderando os valores fundamentais do direito, designadamente, a confiança suscitada pela sua actuação e o objectivo a alcançar (artigo 6.-A do CPA), o qual encontra também reconhecimento na actual LGT nos seus artigos 59.º n.º 1 e 68.º- cfr. LGT, anotada e comentada, 2.ª edição, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, anotação 6 ao artigo 55.º.

Embora tenha o seu domínio primacial de aplicação no que toca aos actos praticados no exercício de poderes discricionários, a verdade é que tem vindo a ser colocada a possibilidade, nomeadamente, do princípio da boa fé ser aplicado no caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados, já que o texto do artigo 266.º da CRP não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa – ver anotação 7 à obra acima citada.

Todavia, no confronto entre os princípios da legalidade e da boa fé deve ser ponderada cada situação em concreto por forma a poder concluir-se se da prevalência do primeiro, em sentido estrito, resulta uma flagrante injustiça para o contribuinte, acarretando-lhe um desproporcionado e intolerável prejuízo.

Só neste último caso, a violação do princípio da boa fé, na sua dimensão de protecção da confiança dos particulares e enquanto integrante do bloco de legalidade, em sentido lato, deve revestir efeitos invalidantes do acto tributário praticado.

Ora, no caso "sub judicio", sendo de realçar que não foram liquidados juros moratórios, a liquidação das contribuições em dívida à Segurança Social encontra respaldo na lei, o que as recorrentes - de resto - não contrariam, sendo justificada por razões de interesse publico e de acordo com regras de incidência tributária que são uniformemente aplicáveis a todos os contribuintes em iguais circunstâncias.

Desta forma, ao invés de poder constituir uma flagrante injustiça para as recorrentes, o acto tributário de liquidação realizado teve um contributo de reposição da igualdade entre esses contribuintes.

Por último, no que concerne ao invocado princípio da unidade da administração (artigo 267.º n.º 2 da CRP) subscreve-se o que a esse propósito se deixou expresso na sentença, "… *o que se pretende com este princípio é que a descentração e desconcentração administrativa não prejudiquem a eficácia e a unidade de acção e não que essa eficácia e unidade de acção administrativa se sobreponha à própria legalidade",* e daí que essa invocação em nada releve para o caso sob apreciação.

Improcedem, deste modo, as conclusões C) a M).

Nas conclusões A) e B), as recorrentes vêm defender a caducidade da liquidação das contribuições para a Segurança Social de 1999 (taxa social única), tendo para o efeito alegado que se trata de um imposto de obrigação única e, como tal, o respectivo prazo de caducidade conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu (artigo 45, n.º 4 da LGT).

Como assim, sendo as contribuições em falta relativas a Abril de 1999 (17. do probatório) e a notificação da decisão para pagar as importâncias liquidadas apenas ocorrido a 29 de Outubro de 2003 (13. do probatório), teria caducado o direito à liquidação.

Diversamente, na sentença entendeu-se que tais contribuições revestem natureza periódica e daí que, tendo em atenção que esse prazo de caducidade se contava a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artigo 45.º, n.º 4 da LGT), o direito a efectivar a respectiva liquidação não caducara.

A questão que importa dirimir está, pois, em saber se, no caso, as contribuições para a segurança social assumem a natureza de tributos periódicos ou de obrigação única.

A este propósito escreve José Casalta Nabais, in Direito Fiscal, p. 61 a 68, que a distinção entre impostos de obrigação única e periódicos se faz por aplicação do "critério do tipo de relação jurídica base do imposto", assentando "no tipo de relação jurídica fonte de obrigação de imposto: se se trata duma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, ou seja, duma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em prestações), o imposto que sobre ela recai é um imposto de obrigação única; se, pelo contrário, a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos, então estamos perante um imposto periódico".

Distinção esta, aliás, que coincide com a distinção entre impostos directos e indirectos (vide mesmo autor).

Acontece que no caso "sub judicio" a taxa social única constitui um tributo que incide sobre o facto tributário de carácter instantâneo consubstanciado no pagamento dos prémios de desempenho em questão, sendo este o facto gerador desse tributo.

Na verdade, independentemente da sequência periódica em que se integre, o certo é que essa eventual periodicidade não releva para efeito da definição da natureza dessa contribuição (taxa social única), uma vez que esta continua a incidir sobre cada um dos pagamentos dos prémios de desempenho, isoladamente considerados.

Essa contribuição não se reporta a um dado período de tempo, mas, pelo contrário, a cada um dos factos tributários de natureza instantânea, não duradoura, que a desencadeia.

Como se disse no acórdão de 24-09-03, no processo n.º 809/03, a respeito do caso similar do IVA, também aqui a obrigação do imposto não se renova em cada período, antes se esgota em cada um dos pagamentos desses prémios.

Importa, portanto, concluir que a aludida contribuição para a Segurança Social (taxa social única) deve ser qualificada como imposto de obrigação única e daí que se dê por verificada a caducidade do direito à liquidação das contribuições relativas ao ano de 1999, como defendem as recorrentes.

Procedem, deste modo, as conclusões A) e B).

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando a sentença-que, no mais se mantém-, quanto às contribuições de 1999, em tal medida julgando procedente a impugnação judicial e consequentemente anulando a liquidação, sendo aí devidos juros indemnizatórios à taxa legal.

Custas neste STA pelas das recorrentes na proporção do respectivo decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6 e na 1.ª instância pela recorrida na parte referente à procedência da impugnação ora decretada.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Garantia. Caducidade. Indemnização. artigo 183º-A. do CPPT.

Sumário:

I — Nos termos do n. 6 do artigo 183º-A do CPPT, em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.os 3 e 4 do artigo 53.º da LGT.

II — Mau grado tal normativo ter sido aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, os "encargos suportados" têm que ser contabilizados desde o momento da prestação da garantia, mesmo que anterior à vigência do referido preceito legal.

Processo n.º 730/08-20.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: MODIS - Distribuição Centralizada, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MODIS – Distribuição Centralizada, SA, com sede no Lugar do Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, o despacho de indeferimento parcial do pedido de indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária.

O processo foi convolado em recurso contencioso.

O Mm. Juiz do TAF do Porto julgou o recurso procedente.

Inconformado, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para o TCA – Norte. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Como se estatui no n. 6 do art. 183º-A do CPTT "em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos nºs 3 e 4 do artigo 53º da Lei Geral Tributária".

2. Aquele art. 183º-A foi aditado ao CPPT pela Lei n. 15/2001, de 5/6, tendo previsto esta mesma Lei, no art. 11º, um regime de transição relativamente aos processos pendentes à data de entrada em vigor desta Lei, segundo o qual os prazos definidos naquele art. 183º-A e no art. 45º da LGT são contados a partir da entrada em vigor da própria Lei n. 15/2001, i. é, a partir de 05/06/2001 e não a partir do momento em que os processos foram instaurados.

3. Assim, mantém-se o regime vigente até à data de entrada em vigor do regime inovatório (cfr. art. 12º do C. Civil), pelo que, o prazo de caducidade da garantia a que se reporta o artigo 183º-A do CPPT só se conta a partir da data em que o referido preceito normativo entrou em vigor, não contando o tempo já decorrido nos processos pendentes.

4. A aplicação no tempo das normas tributárias vem expressamente enunciada no art. 12º n. 1 da LGT, consignando-se o princípio de que a lei fiscal nova só rege para o futuro, não sendo, assim, aplicável a factos ou situações ocorridas no passado, sendo que a doutrina do seu n. 4 segue o disposto no art. 12º, n. 1 do CC, de acordo com o qual se entende que, se a lei nova valorar diferentemente os factos produzidos no domínio da lei antiga, ela não é aplicável às relações jurídicas constituídas por esses factos.

5. É que, até àquela data, a manutenção da garantia tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal era obrigatória, nos termos conjugados dos artºs 169º e 199º do CPPT e art. 52º da LGT, pelo que a impugnante tinha que suportar todos os encargos com a sua prestação, sem direito a qualquer indemnização.

6. Donde, a Recorrente tem direito a receber os encargos que suportou com a prestação da garantia cuja caducidade foi verificada e ocorrida desde 05.07.2001, não tendo direito aos encargos suportados em data anterior.

Não houve contra-alegações.

O TCA-Norte julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

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:

a) Em 29/11/1998, a recorrente apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do ano de 1993, no montante de Esc. 18.225.406$00.

b) No processo de execução fiscal n. 1805-98/102640.2 a correr termos pelo 1º Serviço de Finanças da Maia, referente à dívida de IRC indicada na alínea anterior, em que era executada a ora recorrente, foi esta notificada para prestar garantia no valor de Esc. 26.273.540$00.

c) Em 16/12/1998, foi apresentada pela executada/recorrente a garantia bancária com o n. 69027, emitida pelo Banco Espírito Santo.

d) Por despacho de 14/3/2003, foi declarada a caducidade da referida garantia bancária e deferido parcialmente o pedido da executada quanto à indemnização pelos encargos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

e) Nesse despacho, cuja cópia consta de fls. 14/15 dos autos, foi decidido que: "(..) 11.Conforme documentos apresentados pelo reclamante (fls… 9, os custos suportados com a emissão da referida garantia bancária, ascendem até esta data a € 2.278,46.

12. Analisados os referidos documentos, verifica-se que parte deles têm data de emissão anterior à entrada em vigor da Lei 15/2001 (2001/07/05) pelo que só são considerados os que respeitam a período posterior àquela data, assim identificados:

(...)

13. O limite da indemnização estabelecido no n. 3 do art. 53º da LGT é superior ao montante calculado, pelo que o valor a considerar, será de € 506,20.

14. Face ao exposto, existe fundamento para aplicação da caducidade da garantia prestada pelo reclamante em 16 de Dezembro de 1998, cessando todos os efeitos inerentes à mesma. (...)"

f) Através de ofício datado de 14/3/2003, a recorrente foi notificada desse despacho.

g) A impugnação judicial (posteriormente convolada em recurso contencioso) foi apresentada em 1/4/2003.

h) Pelo Serviço de Finanças da Maia 1 foi enviado ao Banco Espírito Santo, o ofício com data de 26 de Fevereiro de 2003, constante de fls. 143 dos autos, para cancelamento da garantia bancária referida na alínea c).

3. É do seguinte teor a decisão recorrida:

"Julgo procedente o presente recurso e, em consequência, anulo o despacho recorrido na parte em que não reconheceu o direito da recorrente ao pagamento da indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação da garantia bancária desde a data da sua prestação até à data da declaração da caducidade e efectivo levantamento de tal garantia pelos Serviços Fiscais".

É contra esta decisão que se insurge a Fazenda Pública, sustentando que o prazo de caducidade da garantia a que se reporta o art. 183º-A do CPPT só se conta a partir da data em que o referido preceito entrou em vigor, não contando o tempo já decorrido anteriormente (nos processos pendentes).

Vejamos então.

Dispunha o n. 6 do citado artigo, aditado ao CPPT pela Lei n. 15/2001, de 5/Junho (e revogado posteriormente pela Lei n. 53-A/2006, de 29/12):

"Em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos nºs. 3 e 4 do art. 53º da Lei Geral Tributária".

Na tese do recorrente, e tendo em conta o disposto no art. 11º da citada Lei, foi fixado um regime de transição relativamente aos processos pendentes à data de entrada em vigor desta Lei, segundo o qual os prazos definidos naquele art. 183º-A e no art. 45º da LGT são contados a partir da entrada em vigor da própria Lei n. 15/2001, i. é, a partir de 05/06/2001 e não a partir do momento em que os processos foram instaurados.

Será assim?

Dispõe o art. 11º da citada Lei, subordinado à epígrafe "Regime de transição":

"Relativamente a processos pendentes, os prazos definidos no artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n. 5 do artigo 45. da Lei Geral Tributária são contados a partir da entrada em vigor da presente lei".

Será a interpretação da FP a mais consentânea com este dispositivo legal?

Entendemos que não.

Na verdade, entendemos que os encargos suportados com a prestação da garantia caducada contabilizam-se desde que esta foi prestada e não desde a data da vigência da citada lei (suposto, como é o caso, que a prestação da garantia e respectiva caducidade se operaram antes da vigência de tal Lei).

A recorrente sustenta que uma tal interpretação colide com o n. 1 do art. 12º do CC, tendo-se pois operado uma interpretação retroactiva da lei.

Mas a aplicação retroactiva daquela Lei Fiscal não está em causa já que o regime transitório da Lei n. 15/2001, previsto no seu artigo 11º, determina que, "relativamente aos processos pendentes" – definindo o respectivo "regime de transição" em que, portanto, já havia garantias prestadas –, os prazos referidos naquele artigo 183º-A só são contados a partir da entrada em vigor desta lei.

A tese da recorrente deixa sem qualquer conteúdo o inciso normativo inicial daquele artigo 11º pois a sua segunda parte contagem do prazo – só pode referir-se a processos (reclamações) pendentes: se o dito "regime de transição" fosse só referente ao prazo, a expressão "relativamente a processos pendentes" seria de todo espúria.

Tal segunda parte não tem outro significado senão conceder sempre à administração o prazo de um ano para decidir a reclamação sem quaisquer consequências indemnizatórias e justamente nos processos pendentes, pois, nos instaurados posteriormente à entrada em vigor da lei, o prazo conta-se naturalmente a partir da respectiva instauração.

À falta de tal preceito, a lei não seria retroactiva, isto é, só se aplicaria às reclamações instauradas e às garantias prestadas posteriormente à sua vigência.

A Lei n. 15/2001, diferentemente do que sustenta a recorrente, é, pois, retroactiva, já que se aplica às reclamações pendentes com garantias prestadas, faltando apenas definir o respectivo âmbito.

Sendo que, ao referir-se apenas à contagem do prazo de caducidade das garantias pendentes, aquele regime transitório também tutela os efeitos dessa mesma caducidade.

Isto é: a verificação do pressuposto constitutivo da caducidade da garantia já prestada – o decurso de um ano, a partir da entrada em vigor daquela Lei, sem que a reclamação graciosa seja decidida pela administração fiscal – é indissociável do seu efeito – o direito a indemnização pelos encargos suportados com a prestação da garantia caduca –, uma vez que a Lei n. 15/2001 não diz o contrário.

O legislador, ao prever o pressuposto constitutivo da caducidade, consequentemente previu também o seu efeito.

Na verdade, aquele alargamento do prazo para a decisão da reclamação, em equiparação às reclamações ainda não pendentes tomaria incompreensível que, ainda assim, o respectivo incumprimento não gerasse um dever de indemnização relativamente às garantias já prestadas anteriormente à vigência do dito artigo 183º-A e desde o seu início.

Da referência do artigo 11º desta Lei aos "processos pendentes" resulta, pois, que o mesmo artigo se aplica às garantias já prestadas e, não se concretizando qualquer restrição indemnizatória, terão de ser indemnizados todos os encargos, que não somente os posteriores à entrada em vigor da Lei n. 15/2001.

O que perfeitamente se justifica atendendo a que a reclamação tem efeito suspensivo se prestada garantida adequada – artigo 69º, alínea j), do CPPT –, obstando à própria instauração da execução – cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado, 4ª edição, p. 345, nota 8.

Em suma: havendo naturalmente reclamações pendentes com garantias prestadas e tendo a administração um ano para decidir a reclamação não se vê justificação para, não o fazendo, não dever indemnizar o contribuinte, com efeitos desde a prestação da garantia.

Pelo que, na determinação da indemnização, os "encargos suportados" têm que ser contabilizados desde o momento da prestação da garantia (como foi decidido na sentença recorrida) até à declaração da sua caducidade, "nos termos e com os limites previstos nos nºs 3 e 4 do artigo 53º da LGT" ([1]).

Movendo-se dentro desatas coordenadas, a sentença recorrida não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar então isenta a FP.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa.*

([1]) Acórdão deste STA de 11/10/2006 (rec. n. 513/06, de que o ora relator é um dos subscritores e cuja doutrina se seguiu na íntegra.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Reforma do acórdão. Nulidades. Excesso de pronúncia. Princípio do contraditório.

Sumário:

I — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

II — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que tem que ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

III — A nulidade de acórdão por excesso de pronúncia ocorre sempre que o tribunal se pronuncia sobre questões de que não podia tomar conhecimento.

IV — Sendo a prescrição de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 175.º CPPT, nada obsta a que o tribunal dela conheça.

V — Ao conhecer de imediato dessa questão, o acórdão não viola o princípio do contraditório pois essa era a matéria objecto da reclamação e sobre a qual a recorrente se pronunciara já nas alegações de recurso.

Processo n.º 930/08-30.
Recorrente: Maria do Carmo Fidalgo.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Maria do Carmo Fidalgo, com os sinais dos autos, notificada do acórdão proferido nos presentes autos que julgou improcedente a reclamação do despacho do chefe de serviço de finanças que não reconheceu a prescrição da dívida exequenda, vem agora requerer a sua reforma na parte em que decide conhecer da prescrição, invocando violação do princípio do contraditório e excesso de pronúncia.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre o requerido, veio a representante da Fazenda Pública dizer que o acórdão reclamado não prejudicou em nada o princípio do contraditório ao decidir sobre a questão de fundo – ocorrência ou não de prescrição da dívida exequenda – uma vez que essa era a matéria sobre que a recorrente requerera um despacho do chefe do serviço de finanças, tendo dele reclamado, defendendo a tese da prescrição, e nas alegações de recurso da sentença da 1.ª instância voltou a pronunciar-se sobre a questão da prescrição.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – A recorrente, embora imputando ao acórdão nulidades – violação do princípio do contraditório e excesso de pronúncia, vem requerer a sua reforma na parte em que decidiu conhecer da prescrição.

Vejamos. Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

"A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444" (acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, proferido no recurso n.º 828/06).

Ora, da leitura do acórdão reformando não se extrai que tenham sido cometidos erros desse tipo.

E o pedido de reforma do acórdão apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz.

Por outro lado, embora o pedido se não mostre o adequado, vejamos, ainda assim, se as nulidades invocadas se verificaram ou não.

Alega a recorrente que o acórdão não deveria ter conhecido da questão da prescrição da dívida exequenda, já que o objecto do recurso era apenas a intempestividade da reclamação apresentada.

A nulidade invocada – excesso de pronúncia – ocorre quando o tribunal conheça de questões de que não pode conhecer.

Esta nulidade relaciona-se com a 2.ª parte do n.º 2 do art. 660.º do CPC em que se estabelece que o Tribunal «*não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras*».

Ora, como se disse no acórdão reformando, sendo a prescrição de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 175.º CPPT, nada obsta a que o tribunal dela conheça, para mais quando o objecto da reclamação é precisamente esse, e o processo reúna todos os elementos para o seu conhecimento.

Daí que não exista aqui qualquer excesso de pronúncia.

Por outro lado, o conhecimento imediato dessa questão em nada viola, no caso em apreço, o princípio do contraditório, uma vez que essa era a questão que a recorrente suscitara ao chefe do serviço de finanças, tendo do despacho deste que decidira não ter ocorrido a alegada prescrição da dívida exequenda reclamado para o tribunal de 1.ª instância, e nas alegações de recurso da sentença deste voltou

a ora recorrente a pronunciar-se sobre a mesma, pelo que se não compreende como se pode falar nestas circunstâncias em decisão surpresa.

Razão por que a pretensão da recorrente não pode proceder.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir quer a arguição de nulidades quer o pedido de reforma do acórdão.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia. Competência-regra do Tribunal Central Administrativo. Competência excepcional do Supremo Tribunal Administrativo. Decisões divergente sobre competência. Prevalência da decisão do tribunal de hierarquia superior.

Sumário:

I — A competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância cabe ao Tribunal Central Administrativo, por regra.

II — O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

III — Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, matéria de facto o recurso em que se conclui que a notificação da liquidação exequenda ao oponente foi «remetida por carta registada», e a sentença recorrida assenta que «foi remetido um aviso» e que «o oponente recebeu uma carta», mas «não se provou que o oponente tenha recebido a notificação da liquidação».

IV — Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Processo n.º 980/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: César Luís Alves Vieira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a presente oposição à execução fiscal.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões.

I. Como refere a sentença recorrida, a liquidação em causa resulta da declaração apresentada pelo ora oponente, não tendo ocorrido qualquer alteração aos elementos declarados, e como tal, **a notificação remetida por carta registada cumpriu a forma legal** (sublinhado nosso).

II. Ora, uma vez que a liquidação de IRS em causa se reporta ao ano de 1996, estabelecia o art.º 66, n.º 2, do CPT que **as notificações efectuadas por carta registada se presumem realizadas no 30 dia posterior ao do registo**.

III. Pelo que, beneficiando a Administração Tributária desta presunção, cabe, em exclusivo, ao Oponente ilidir a indicada presunção de notificação.

IV. Tanto mais que, por força do art.º 66, n.º 2, do CPT **a presunção só poderá ser ilidida pelo notificado quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida.**

V. Ao decidir como decidiu, a decisão recorrida violou não apenas os art.ºs 65º e 66º do CPT, mas também, no que tange ao ónus da prova, os art.ºs 344º e 350º do Código Civil.

VI. Tendo a Meritíssima Juíza do Tribunal a quo decidido pela procedência da oposição com base no argumento já enfrentado, proferiu decisão contrária e contraditória à matéria factual, fazendo uma má interpretação desta, pelo que deverá ser proferido acórdão que revogue a sentença recorrida.

1.3 No Tribunal Central Administrativo Norte, por decisão sumária do Relator, foi resolvido «declarar o Tribunal Central Administrativo Norte incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, devendo a competência para o efeito radicar-se na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

1.4 O Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo é do parecer seguinte.

A nosso ver o presente recurso não merece provimento.

A sentença recorrida não padece de qualquer nulidade, nomeadamente por contradição ente os fundamentos e a decisão, nem ocorre qualquer violação do disposto no artº 66 do Código de Processo Tributário.

Com efeito, no caso subjudice os factos tributários referem-se ao IRS de 1996 o que quer dizer que o prazo de caducidade do direito de liquidação de tais tributos será, nos termos dos artºs 84, n.º 1 do CIRS e 33 do Código de Processo Tributário, de cinco anos (por força do disposto no artº 5, n.º 5 do Decreto-Lei 398/98).

Por outro lado às formalidades de notificação da liquidação será aplicável o artº 65º do Código de Processo Tributário que dispõe que as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

São susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes os actos de correcção ou fixação da matéria tributável, a liquidação de impostos, incluindo as liquidações adicionais, e as decisões finais de processos graciosos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial.

Impunha-se, pois que a respectiva notificação fosse efectuada apor carta registada com A/R, o que no caso subjudice não sucedeu.

Isso mesmo foi sublinhado na sentença recorrida, não estando em causa a aplicação do disposto no artº 66º, n.º 2 do Código de Processo Tributário, que diz respeito à notificação por carta registada simples.

A notificação da liquidação não pode, pois, considerar-se como validamente efectuada no prazo de caducidade, pelo que deverá improceder a argumentação da recorrente, confirmando-se o julgado recorrido.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, da decisão sumária do Relator no Tribunal Central Administrativo Norte, a questão que, desde logo, aqui se coloca é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

FACTOS PROVADOS:

1. Em 28.01.1998 foi instaurada a execução fiscal 98100822.6 por dívidas respeitante a IRS do ano de 1996, cfr. fls. 1 e 2 da execução apensa e que aqui se dão por reproduzidas.

2. Em 30.01.2001 foi remetido um aviso ao ora oponente com a indicação da existência da dívida de IRS e para proceder ao pagamento da mesma no prazo de 15 dias, cfr. fls. 3 da execução apensa e que aqui se dá por reproduzida.

3. Com data de 28.03.2006 o oponente recebeu uma carta emitida pelo Serviço de Finanças de Guimarães, 2, informando-o das diligências que estavam a ser tomadas para se proceder à penhora, cfr. fls. 21 destes autos.

4. Em 13 de Abril de 2006, o oponente requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Guimarães, 2 a informação da data em que o mesmo tinha sido citado para proceder ao pagamento da dívida, cfr. fls. 6 da execução apensa.

5. Por ofício datado de 21.04.2006, foram prestadas as informações requeridas pelo oponente, cfr. fls. 8 e 9 dos autos.

6. A dívida exequenda respeita à liquidação do IRS do ano 1996 baseada nos elementos declarados pelo ora oponente.

7. A nota de liquidação foi emitida em 06.08.1997 e remetida ao ora oponente por carta registada datada de 15.09.1997, cfr. fls. 39 destes autos.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados, no que foi alegado e não impugnado e nos documentos acima identificados e que não foram impugnados.

FACTOS NÃO PROVADOS:

Não se provou que o oponente tenha recebido a notificação da liquidação do IRS do ano de 1996, porque nenhuma prova foi efectuada pela Fazenda Pública.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a infracção das regras de competência em razão da hierarquia e da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal; sendo esta de conhecimento oficioso, e podendo ser arguida pelos interessados ou suscitada pelo Ministério Público ou pelo Representante da Fazenda Pública até ao trânsito em julgado da decisão final.

A incompetência do Tribunal, em qualquer das suas espécies, logra prioridade de conhecimento em relação a qualquer outra questão, de harmonia com o disposto no artigo 103.º do Código de Processo Civil (aplicável mormente por remissão do artigo 7.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro).

Dentro da sua competência material, os tribunais estão hierarquizados por um critério de divisão de funções.

Ao Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, compete conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, excepto quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito; nesta última situação, a competência será, *per saltum*, da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – cf. os termos dos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, n.º 1, alínea a), ambos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais; cf. também o que dispõe o artigo 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Como imediatamente se retira do regime legal apontado, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para o conhecimento de recurso interposto de decisão do tribunal administrativo e fiscal radica no exclusivo fundamento de direito do respectivo recurso. E tal competência constitui excepção à competência-regra ou generalizada do Tribunal Central Administrativo – cf., a este respeito, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-11-2007, proferido no recurso n.º 526/07.

Assim, para aferir da competência do Tribunal em razão da hierarquia deve, desde logo, atender-se aos fundamentos do recurso. E, portanto, tem de olhar-se para as conclusões da alegação do respectivo recurso, onde se contêm tais fundamentos, uma vez que são as conclusões da alegação do recurso que definem e delimitam o objecto do mesmo – cf. os artigos 684.º, n.º 3, e 690.º, n.º 1 e 3, do Código de Processo Civil.

O recurso não versa exclusivamente matéria de direito, se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos – conforme é jurisprudência constante e pacífica do Supremo Tribunal Administrativo.

No caso *sub judicio*, o Relator no Tribunal Central Administrativo Norte – para «declarar o Tribunal Central Administrativo Norte incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, devendo a competência para o efeito radicar-se na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo» –, discorreu, de modo essencial, e além do mais, que «a apreciação e decisão deste recurso jurisdicional passa, em exclusivo, pela consideração e tratamento de conceitos jurídicos, de matéria jurídica ou de direito»; que «A Rte jamais questiona a factualidade tida por provada na sentença sob recurso, nomeadamente, não aponta quaisquer factos ou circunstâncias que não hajam sido aí apreciados e valorados (…)».

Ora, salvo o devido respeito, a ora recorrente Fazenda Pública, ao invés, e na verdade, «questiona a factualidade tida por provada na sentença sob recurso».

Desde logo, a recorrente Fazenda Pública alega, na sua 1.ª conclusão, que a notificação da liquidação exequenda foi «remetida por carta registada».

E a sentença recorrida, sobre este aspecto, assentou (apenas) que «foi remetido um aviso» e que «o oponente recebeu uma carta» (tão-só) – cf. pontos 2. e 3. do probatório. Aliás, a mesma sentença recorrida fez assentar até «que não se provou que o oponente tenha recebido a notificação da liquidação do IRS do ano de 1996» (em causa nos presentes autos de oposição à execução fiscal).

Como se vê, não consta da matéria de facto inscrita na sentença recorrida que tenha sido enviada carta registada para notificação da liquidação em foco, como conclui a recorrente Fazenda Pública; e, diversamente, ao contrário do que defende a recorrente Fazenda Pública, da sentença recorrida consta até que não se prova «que o oponente tenha recebido a notificação da liquidação» em causa.

Portanto, no caso, há dissensão entre a matéria de facto concluída pela recorrente Fazenda Pública e a fixada no probatório da sentença recorrida.

Assim sendo, e ao contrário do entendido no Tribunal Central Administrativo Norte, julgamos que «a apreciação e decisão deste recurso jurisdicional [não] passa, em exclusivo, pela consideração e tratamento de conceitos jurídicos, de matéria jurídica ou de direito».

Razão por que o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do presente recurso, cabendo essa competência ao Tribunal Central Administrativo Norte, Secção de Contencioso Tributário.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que a *competência em razão da hierarquia* para o conhecimento de *recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância* cabe ao Tribunal Central Administrativo, *por regra*.

O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por *exclusivo fundamento matéria de direito*.

Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, *matéria de facto* o recurso em que se conclui que a notificação da liquidação exequenda ao oponente foi «remetida por carta registada», e a sentença recorrida assenta que «foi remetido um aviso» e que «o oponente recebeu uma carta», mas «não se provou que o oponente tenha recebido a notificação da liquidação».

Existindo no processo *decisões divergentes sobre questão de competência*, prevalece a *decisão do tribunal de hierarquia superior* – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3. Termos em que se acorda julgar o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, e declarar competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção de Contencioso Tributário).

Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso com fundamento em oposição de acórdãos. Decisões expressas.

Sumário:

I — Um dos requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no artigo 284.º do CPPT e 22.º, alíneas a), a') e a"), do ETAF de 1984, é que ambos os acórdãos contenham decisões expressas sobre a questão fundamental de direito relativamente à qual ocorre oposição de julgados.

II — Não contém uma decisão expressa no sentido de um determinado tributo ser qualificado como «taxa» o acórdão em que, depois de se aventarem as possibilidades de se lhe atribuir a natureza de um imposto, de uma taxa fiscal ou de uma contribuição especial, se afirma que se deixa «em aberto a exacta qualificação jurídica do tributo em causa, por irrelevante para a decisão do recurso».

Processo n.º 981/07-30.
Recorrente: Resiféria – Construções Urbanas, SA.
Recorrido: Câmara Municipal do Porto.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – RESIFÉRIA – CONSTRUÇÕES URBANAS, SA recorre do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 25-6-2008 para o Plenário deste Tribunal, invocando, como fundamento do recurso, oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo de 10-2-1994, proferido no recurso n.º 32410, publicado em AP-DR de 20-12-1996, página 1071.

Ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, aplica-se o regime anterior ao ETAF de 2002 e CPTA.

Por despacho do Relator entendeu-se que não ocorre a invocada oposição de julgados.

Inconformada, a Recorrente apresentou reclamação para a conferência com as seguintes conclusões:

1 - No Acórdão fundamento e no Acórdão recorrido a questão fundamental de Direito é a mesma - saber se a "taxa de urbanização" é uma taxa ou um imposto -, e as situações fácticas são substancialmente idênticas em ambos os Acórdãos;

2 - O Acórdão fundamento pronunciou-se expressamente sobre a questão fundamental de Direito no sentido de que a "taxa de urbanização" é um imposto, ao dizer que a dita "Taxa Municipal de Urbanização" constitui "... um verdadeiro e próprio imposto...", que "...jamais poderá ser considerada como uma taxa administrativa, pois à prestação exigida ao particular a pretexto (e não por causa) do requerimento de licença de loteamento, de construção e de obras, não corresponde, por parte da

autarquia, a prestação individualizada de um serviço público, o acesso à utilização de bens do domínio público ou à remoção de um limite jurídico (limite ou obstáculo jurídico real levantado por razões de interesse público geral) à actividade dos particulares", que "Trata-se de uma taxa que acresce às normais taxas por licenças de loteamento e de construção e que é devida quer a autarquia execute quer não as infra-estruturas urbanísticas..";

3 - O Despacho reclamado deve ser revogado e substituído por outro que mande prosseguir o recurso interposto pela requerente.

Nestes termos e nos melhores de Direito deve ser julgada procedente a presente reclamação, com as consequências legais.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública pronunciou-se no sentido de ser mantida a decisão reclamada.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O art. 22.º do ETAF de 1984, ao prever a competência do Plenário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos, no que aqui interessa:

Compete ao plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer

a) Dos recursos de acórdãos das secções, ou dos respectivos plenos proferidos ao abrigo das alíneas a) dos artigos 24.º e 30.º, que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão de diferente secção, ou do respectivo pleno, ou do plenário;

Os recursos com fundamento em oposição de julgados apenas são admitidos quando no acórdão recorrido e no acórdão invocado como fundamento, foram perfilhadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido uniforme no sentido de ser exigível também que o acórdão invocado como fundamento tenha transitado em julgado, exigência que consta do n.º 4 do art. 763.º do CPC, na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro ([1]), e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primacialmente, assegurar o tratamento igualitário e só relativamente a uma decisão transitada em sentido oposto à que foi proferida no processo se poder colocar a questão de desigualdade de tratamento, uma vez que uma decisão não transitada em sentido contrário à proferida no processo pode vir a ser alterada no sentido desta.

No entanto, em sintonia com o preceituado no n.º 4 do art. 763.º do CPC, nessa anterior redacção, deve entender-se que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou.

É também exigível que os acórdãos recorrido e fundamento tenham sido proferidos em processos diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo, como se prevê no n.º 3 do art. 763.º do CPC, na anterior redacção, e é corolário do preceituado no art. 675.º do mesmo Código.

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções *expressas*, como vem sendo uniformemente exigido pelo Supremo Tribunal Administrativo ([2]), exigência esta que é formulada com base na referência a «*solução oposta*», inserta nos arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), do ETAF. ([3])

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. ([4])

Para além disso, é necessário ainda que ambos os acórdãos tenham sido proferidos num quadro legislativo substancialmente idêntico.

No CPC exigia-se que os acórdãos tivessem sido proferidos no «domínio da mesma legislação» (art. 763.º, n.º 1, na anterior redacção), estabelecendo-se no n.º 2 do mesmo artigo que «*os acórdãos consideram-se proferidos no domínio da mesma legislação sempre que, durante o intervalo da sua publicação, não tenha sido introduzida qualquer modificação legislativa que interfira, directa ou indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida*».

Nas referidas normas do ETAF fala-se em «*ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica*», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do CPC.

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. ([5])

O recurso segue os termos do art. 284.º do CPPT, tendo a Recorrente apresentado alegações sobre a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

Assim, neste momento, cabe apreciar se o recurso deve prosseguir (art. 284.º, n.º 5, do CPPT).

3 – No caso em apreço não é questionado que os acórdãos foram proferidos em processos diferentes e transitaram em julgado.

No acórdão recorrido apreciaram-se três questões:

– a de saber se os municípios podem cobrar taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, a que se deu resposta afirmativa;

– a de saber se a possibilidade de cobrar as referidas taxas foi eliminada pelo art. 68.º do DL n.º 445/91, de 20 de Novembro, na redacção dada pelo DL n.º 250/94, de 15 de Outubro, a que se deu resposta negativa;

– a da natureza do tributo em causa, que se entendeu ter a natureza de taxa, pelo que a sua criação por diploma regulamentar não ofende a Constituição.

É sobre esta última questão que a Recorrente defende que existe oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

4 - No acórdão recorrido está-se perante um tributo liquidado por um município conexionado com o licenciamento de construção.

Apreciou-se aí a legalidade da liquidação de um tributo criado por um município, relacionado com criação de infra-estruturas urbanísticas, face à exigência constitucional de que os impostos sejam criados por lei, e concluiu-se que o tributo em causa não tem a natureza de imposto, mas sim de taxa, pelo que não havia obstáculo constitucional à sua criação por diploma regulamentar autárquico.

No acórdão fundamento estava em causa um pedido de declaração da ilegalidade de um regulamento autárquico em que se criou um tributo conexionado também com o licenciamento de construções (além de outros actos de licenciamento), aí denominado «*taxa de urbanização*».

Os tributos em causa são substancialmente idênticos, quanto à sua natureza, sendo cobrados por ocasião do licenciamento de construções com o objectivo de permitir aos municípios a cobrança de receitas que alegadamente visam compensá-los dos encargos que lhes advêm da necessidade de criação de infra-estruturas urbanísticas que sirvam de suporte ao aumento da área urbanizada.

Porém, no acórdão fundamento, tendo-se concluído que se está perante um tributo, não se proferiu uma ***decisão*** sobre a natureza concreta do tributo em causa, tendo-se o Tribunal limitado a decidir que se tratava de um tributo e não de uma «taxa administrativa».

Na verdade, no acórdão fundamento concluiu-se que, independentemente da natureza da quantia ser de imposto, taxa fiscal ou contribuição especial, na modalidade de contribuição para maiores despesas, era seguro que o regulamento que a criou era um regulamento tributário, razão por que se concluiu que a Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo era incompetente, em razão da matéria, para conhecer desse processo.

Diz-se expressamente no acórdão fundamento:

2.4 - Com efeito, da descrição atrás feita do regime da «Taxa Municipal de Urbanização» em causa resulta que ela jamais poderá ser considerada como uma taxa administrativa, pois à prestação exigida ao particular, a pretexto (e não por causa) do requerimento de licença de loteamento, de construção e de obras, não corresponde, por parte da autarquia, a prestação individualizada de um serviço público, o acesso à utilização de bens do domínio público ou a remoção de um limite jurídico (limite ou obstáculo jurídico real levantado por razões de interesse público geral) à actividade dos particulares. Trata-se de uma taxa que acresce às normais taxas por licenças de loteamento e de construção e que é devida quer a autarquia execute quer não as infra-estruturas urbanísticas elencadas no artigo 2.º do Regulamento, constituindo tal menção a justificação política da medida tomada, sem qualquer relevância jurídica, designadamente ao nível da consignação ou afectação de receitas.

A «taxa» em causa constitui, assim, um verdadeiro e próprio imposto ou, para quem conceda autonomia a estas figuras, uma taxa fiscal (na medida em que o limite ou obstáculo jurídico que a concessão da licença visa remover é um limite ou obstáculo artificialmente levantado pela Administração com o objectivo de, ao removê-lo, cobrar uma receita) ou uma contribuição especial, na modalidade de contribuição para maiores despesas (na medida em que a prestação devida pelos particulares encontra a sua justificação no facto de estes ocasionarem, com a sua actividade de loteamento e construção ou ampliação de edifícios, um acréscimo de despesas para a autarquia, em realização e manutenção de infra-estruturas urbanísticas).

Deixa-se em aberto a exacta qualificação jurídica do tributo em causa, por irrelevante para a decisão do presente recurso. Na verdade, quer a «Taxa Municipal de Urbanização» seja imposto, taxa fiscal ou contribuição especial, sempre o regulamento que a instituiu constituirá um regulamento tributário e tanto basta para se reconhecer caber aos tribunais tributários de 1.ª instância, e não aos tribunais administrativos de círculo, a competência material para conhecer dos recursos ou dos pedidos de declaração da ilegalidade dessas normas regulamentares, como bem decidiu a sentença recorrida.

Como se vê, o acórdão fundamento, apreciando a competência em razão da matéria dos tribunais administrativos para apreciar a legalidade de um regulamento, limitou-se a concluir que este tinha natureza tributária.

Mas, como expressamente nele se refere,

«***Deixa-se em aberto a exacta qualificação jurídica do tributo em causa, por irrelevante para a decisão do recurso***».

Isto é, depois de vários considerandos sobre a possível natureza do tributo cuja natureza apreciou, o acórdão recorrido entendeu que se tratava de um tributo, mas não decidiu sobre a sua qualificação entre os vários tipos de tributos, aventando a possibilidade de se tratar de um *imposto*, de uma *taxa fiscal* ou de uma *contribuição especial*.

Neste contexto, é de concluir que o acórdão fundamento, embora teça considerações que apontam claramente no sentido de a «*taxa de urbanização*» não ter a natureza de uma taxa «*tout court*», não contém uma ***decisão*** sobre a sua natureza.

Neste contexto, é de entender que não se encontra verificado um dos requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos que é a existência de ***decisões expressas***, em sentidos opostos, sobre a mesma questão fundamental de direito, pois o acórdão fundamento deliberadamente optou por não proferir decisão sobre qual a natureza que cabe ao tributo em causa, entre as várias espécies de tributos.

Por essa mesma razão de no acórdão fundamento não haver uma ***decisão*** sobre a natureza do tributo, não se coloca a questão de tratamento desigual que se pretende obstar com os recursos contenciosos por oposição de acórdãos.

Termos em acordam em indeferir a reclamação.

Custas pela Recorrente com taxa de justiça de 90 euros.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

([1]) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os arts. 763.º a 765.º do CPC na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, continuam em vigor no contencioso tributário.

([2]) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os acórdãos deste Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 27-6-1995, proferido no recurso n.º 32986, de 7-5-1996, proferido no recurso n.º 36829; e de 25-6-1996, proferido no recurso n.º 35577.

Ainda no mesmo sentido, os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 13-7-1988, proferido no recurso n.º 3988, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 10-10-1989, página 29; e de 19-6-1996, proferido no recuso n.º 19426.

([3]) Neste sentido, a propósito da expressão idêntica contida no art. 763.º, n.º 1, do CPC, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 7-5-1994, proferido no recurso n.º 85910, de 11-10-1994, proferido no recurso n.º 86043, e de 26-4-1995, proferido no recurso n.º 87156.

([4]) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

– de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no *Apêndice ao Diário da República,* de 30-9-1994, página 136;

– de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064;

– de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e

– de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806.

([5]) Fundamentalmente neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19532.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Reclamação em execução fiscal. Acto do órgão da execução fiscal. Subida imediata. Tramitação como processo urgente. Acto que indefere pedido de pagamento em prestações. Penhora de crédito. Pagamento em prestações de crédito penhorado.

Sumário:

I — Nas situações em que a reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal perderia qualquer efeito útil com a subida diferida, a reclamação deve subir ao tribunal tributário imediatamente.

II — A reclamação de acto do órgão da execução fiscal que indefere pedido de pagamento em prestações apresentado por devedor de crédito penhorado tem subida imediata o tribunal tributário, pois, não sendo autorizado esse regime de pagamento, o

valor do crédito teria de ser pago no prazo de 30 dias a contar da penhora e, se o pagamento não fosse efectuado, o respectivo devedor teria de ser executado no processo, nos termos do artigo 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

III — As reclamações de actos de órgão da execução fiscal que sobem imediatamente ao tribunal tributário por não terem efeito útil com a subida diferida têm tramitação como processos urgentes, nos termos do n.º 5 do artigo 278.º do CPPT, independentemente de o reclamante invocar ou não como fundamento da reclamação prejuízo irreparável.

IV — A possibilidade de pagamento em prestações não é um direito exclusivo do executado, mas, só sendo admissíveis moratórias em execução fiscal quando estiverem especialmente previstas (artigos 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º, n.º 3, do CPPT), tem de considerar-se excluída tal possibilidade em face do regime especial da penhora de créditos, previsto no artigo 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, pois, na sequência do reconhecimento da obrigação, é imposto ao devedor do crédito o dever de depositar o crédito em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da penhora, e, se o não fizer, será executado pela importância respectiva, no próprio processo.

Processo n.º 986/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Ramos da Cruz.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A FAZENDA PÚBLICA recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que concedeu provimento à reclamação apresentada em execução fiscal por MANUEL RAMOS CRUZ tendo por objecto um despacho do órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido de pagamento em prestações de um crédito penhorado.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1) Considerou-se que no caso o reclamante tem o direito de efectuar o pagamento da dívida em prestações, nas mesmas condições do executado,

2) A lei prevê que o devedor pode requerer o pagamento da dívida tributária em prestações - (Art. 42º da LGT)

3) Mas tal ocorre apenas nas situações tipificadas na lei.

4) Sendo uma delas a do artigo 196º do CPPT que prescreve que se a dívida que se encontrar a ser exigida em processo de execução fiscal, pode ser paga em prestações,

5) Tal regime aplica-se ao executado conforme resulta do art. 193º n.º l do CPPT, pois no que se refere à legitimidade para deduzir o pedido de pagamento em prestações, a lei indica expressamente que a mesma é do executado.

6) Na sentença sob recurso entende-se que o reclamante pode beneficiar do regime de pagamento em prestações, previsto na lei para o executado.

7) O reclamante, não tem a qualidade de executado mas de devedor de crédito,

8) Já que, não foi citado no presente processo executivo, nos termos do art. 189º n.º l do CPPT.

9) Mas sim foi notificado da penhora de créditos que possuía sobre a executada, ao abrigo do artº 224º do CPPT e 856º do CPC.

10) Ora atendendo a que o reclamante não é executado no processo aqui em causa, nem tão pouco ainda o poderia ser, não pode beneficiar do regime de pagamento em prestações previsto na lei para o executado, nos artigos 196º e s.s. do CPPT.

11) No presente caso há erro na determinação do regime aplicável, na medida em que não se aplica ao reclamante as disposições legais de que aplicam ao executado, nem se pode justificar tal aplicação com o facto da possibilidade de o reclamante poder vir a ser executado no processo,

12) Ao reconhecer-se a existência do crédito, acarreta que fica imediatamente assente no âmbito do processo executivo, nascendo a obrigação de o pagar no prazo previsto na lei. (Art. 224.º n.º l b) do CPPT e art. 856º n.º 2 do CPC).

13) Logo daqui decorre que o cumprimento da obrigação terá de ser feito através do pagamento da totalidade da dívida e não em prestações.

14) E não se encontra provado no presente caso que a obrigação se venceria de forma faseada pois que a mera alusão genérica a um acordo verbal referente ao pagamento de forma faseada, é insuficiente para se concluir que a dívida se venceria em prestações.

15) A douta sentença sob recurso ao considerar que deve ser autorizado o pagamento em prestações, sem que exista nenhum diploma legal que o preveja para o presente caso, viola frontalmente o princípio da indisponibilidade dos direitos tributários, e o art. 85º n.º 3 do CPPT,

16) Uma vez que conduz à concessão de uma moratória que não se encontra prevista na lei.

17) A douta sentença recorrida violou os artigos 196º, 198º n.º 1, 224º n.º 1 b) e 85º n.º 3 do CPPT e art. 856º n.º1l e n.º 2 do CPC

TERMOS EM QUE, deve Ser dado provimento ao recurso e anular-se a decisão de que se recorre, COMO É DE LEI E JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. A subida imediata da reclamação foi indevida: o acto reclamado do órgão da execução fiscal foi proferido após a penhora do crédito e antes da sua eventual venda/adjudicação (art. 278º n.º 1 CPPT). Não obstante, o processo iniciado com a reclamação não tem carácter urgente porque:

a) não foi alegado pelo reclamante prejuízo irreparável resultante da subida diferida (art. 278º nº3 CPPT);

b) não foi classificado como urgente por despacho judicial interlocutório. Assim sendo deve ser eliminado o averbamento urgente na capa do processo.

2. Actualmente a penhora de créditos consiste na notificação ao devedor de que todos os créditos do executado, até ao valor da quantia exequenda e acrescido, ficam à ordem do órgão da execução fiscal (art. 224º n.º 1 CPPT redacção do art. 84º Lei n.º 67-A/2007, 31 Dezembro OGE 2008).

O devedor da dívida tributária pode requerer o pagamento em prestações (...) mediante requerimento a dirigirão prazo da oposição, ao órgão da execução fiscal (art. 196º nº1 CPPT)

O pedido deve ser efectuado pelo executado (art.198º n.º 1 CPPT)

Das antecedentes proposições resulta que apenas o executado (e não o devedor do crédito) tem legitimidade para a formulação do pedido.

3. No caso sub judicio o reclamante recorrente é apenas o devedor do crédito; não foi citado, como executado, no processo executivo, em substituição do executado originário (arts.188º n.º 1 in fine e 224º n.º 1 alínea b) in fine CPPT).

Na sequência de eventual citação o novo executado disporá da faculdade legal de requerer o pagamento em prestações da quantia exequenda, correspondente ao montante do crédito não depositado (art. 189º nº2 CPPT).

4. Sem prescindir

O pedido de pagamento em prestações deve ser indeferido por carência de fundamento legal:

a) a dívida exequenda provém de IVA, imposto legalmente repercutido a terceiros

b) não foi alegado e provado o circunstancialismo excepcional que permita o pagamento em prestações de imposto legalmente repercutido a terceiros (art. 196º n.º 3 CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da reclamação apresentada e da manutenção da decisão reclamada na ordem jurídica.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A execução fiscal n.º 0051200701009265, foi instaurada em 2007.04.13, no Serviço de Finanças de Aveiro - 1, contra Petronilho - Comércio de Ourivesaria Unipessoal, Lda.;

B) Em 2007.11.12, foi enviado ao Reclamante ofício sob registo do qual se transcreve:

a. Por este meio, fica devidamente notificado V. Exa. de que por despacho de [2007.11.12], nos termos do artigo 224º do CPPT e artigo 856º CPC, proferido no processo executivo [0051200701009265], ordenei par ano prazo de 30 dias, a contar da notificação (...), depositar todos os créditos referentes à executada (...), até ao montante de € 25 104,88, (...);

b. Mais fica notificado para, no prazo de 10 dias, a contar da notificação, por termo ou requerimento, vir aos autos prestar a seguinte informação:

i. Se reconhece ou não a existência do crédito identificado (...);

ii. Na hipótese afirmativa:

1. Se reconhece a obrigação imediata de pagar;

2. Se existe a seu favor prazo de pagamento e quando termina;

3. Quaisquer outras informações que possam interessar à execução;

c. Por último, mais se notifica, sob pena de ser executado pela importância respectiva no próprio processo:

i. Nada dizendo, entende-se que reconhece a existência da obrigação, nos termos da indicação do crédito oferecido à penhora (....);

ii. Se negar a obrigação no todo ou em parte, será o crédito considerado litigioso na parte não reconhecida e posto à venda por três quartas partes do seu valor (...);

iii. Não se exonera pagando directamente à credora;

C) Por requerimento de 2007.11.22, o Reclamante reconheceu a obrigação de pagar a quantia de € 25 104,88 e requereu que o pagamento do crédito seja feito de forma faseada, em prestações iguais e sucessivas de € 200,00, na sequência de acordo verbal estabelecido com a executada;

D) Em 2008.04.23, o Chefe de Finanças proferiu o despacho reclamado do qual se extracta:

a. Do depósito do crédito: (...) notifique o devedor para no prazo de dez dias, depositar o referido credito, à ordem deste órgão de execução fiscal, sob pena, de não o fazendo ser executado pela importância referida no próprio processo;

b. Do pagamento em prestações: não existe qualquer norma legal que possibilite o pagamento em prestações, no caso em apreço, nomeadamente o artigo 196º CPPT;

c. Deste modo, indefiro o pedido (...);

E) Este despacho foi comunicado por ofício registado em 2008.04.29;

F) E, em 2008.05.15, no Serviço de Finanças de Aveiro - 1, deu entrada a presente reclamação.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto coloca a questão da subida imediata da reclamação, após a penhora do crédito e antes da venda.

O art. 278.º, n.º 1, do CPPT estabelece que «*o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final*»,

No n.º 3 do mesmo artigo estabelece-se que «*o disposto no n.º 1 não se aplica quando 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 entanto, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender pacificamente, para além destas situações de subida imediata da reclamação, este regime de subida terá de aplicar-se também em todas as situações em que, com a subida diferida, a reclamação perde toda a sua utilidade.

Com efeito, a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, através foi concedida ao Governo autorização legislativa para aprovar a LGT, estabelece, na alínea 19) do seu art. 2.º, que esta Lei deveria «*consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo*» e a LGT. Em sintonia com o art. 268.º, n.º 4, da CRP, prevê a possibilidade de reclamação de todos os actos lesivos [arts. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), e 103.º, n.º 2 da LGT].

Se não se assegurasse a subida imediata das reclamações que, com subida diferida perdem toda a sua utilidade, estar-se-ia a admitir situações em que, ao fim e ao cabo, não haveria possibilidade de reclamação de actos lesivos praticados no processo de execução fiscal, pois ela também não poderia ser admitida a final, quando já estivesse irremediavelmente comprometida a sua utilidade, atento o princípio geral do nosso direito processual da proibição da prática de actos processuais inúteis (art. 137.º do CPC).

Por outro lado, a proibição de subida imediata em situações em que, com a subida diferida, a reclamação perderia todo o efeito útil, reconduzir-se-ia à impossibilidade prática de impugnação de actos lesivos praticados pela Administração, que seria materialmente inconstitucional, por violação do preceituado nos arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Para além disso, essa proibição, nestas situações, estaria em dissonância com a lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, alínea c), do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], que impôs a «*compatibilização das suas normas com as da Lei Geral Tributária*», em que «*é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária*», o que implicaria a inconstitucionalidade orgânica do art. 278.º do CPPT, se afastasse a possibilidade de reclamação em condições de ela ter efeito útil, pois trata-se de matéria atinente às garantias dos contribuintes, que se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º1, alínea i), da CRP].

Por isso, nas situações em que a reclamação perderia qualquer efeito útil com a subida diferida, impõe-se admitir a subida imediata.

Ora a situação em apreço, em que é questionada a possibilidade de pagamento em prestações, é um exemplo evidente de reclamação que, com a subida diferida, não teria o seu efeito útil, pois, não sendo autorizado esse regime de pagamento, o valor do crédito teria de ser pago no prazo de 30 dias a

contar da penhora e, se o pagamento não fosse efectuado, o respectivo devedor teria de ser executado no processo, nos termos do art. 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

Nestas condições, não se compreenderia que só a final subisse a reclamação para apreciar se este devedor tinha ou não o direito a não pagar imediatamente.

Por isso, é de concluir que a presente reclamação tinha de subir imediatamente, como subiu.

4 – A segunda questão colocada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto é a de o presente processo não ter carácter urgente, por não ter sido alegado pelo Reclamante prejuízo irreparável e por o processo não ser classificado como urgente por despacho judicial.

O art. 278.º, n.º 5, do CPPT estabelece que «*a reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter*».

A «*reclamação referida no presente artigo*» é a reclamação com subida imediata, pelo que, estando-se perante uma situação em que se impõe a subida imediata, tem de se lhe atribui carácter de urgência.

Para ser atribuído este carácter de processo urgente não é necessário que o reclamante invoque como fundamento da reclamação prejuízo irreparável ou que o carácter urgente seja reconhecido por despacho judicial, pois o que releva é o regime de subida: se se concluir que, por força da Constituição e da Lei, se está perante um caso em que se impõe a subida imediata, a reclamação terá tramitação como processo urgente, pois valem em todos os casos de subida imediata as razões de celeridade do processo de execução fiscal, que justificam a tramitação como processo urgente.

E, tratando-se de processo com tramitação de processo urgente, justifica-se, naturalmente, que na capa do processo seja feita a respectiva indicação.

5 – Na sentença recorrida foi dado provimento à reclamação apresentada por MANUEL RAMOS DA CRUZ por se entender que este, depois de reconhecida a dívida, toma a posição de devedor, podendo ser executado no próprio processo de execução fiscal, pelo que lhe serão aplicáveis as mesmas disposições legais.

A Fazenda Pública Recorrente entende que o Reclamante, devedor do crédito penhorado, não tem a qualidade de executado e o pagamento em prestações apenas é permitido ao executado.

Esta afirmação, porém, não tem suporte legal, pois, como resulta dos próprios termos do n.º 8 do art. 196.º do CPPT, a possibilidade de pagamento em prestações é estendida a «*terceiros que assumam a dívida*»**.**

Assim, a possibilidade de pagamento em prestações não é um direito exclusivo do executado.

No entanto, é o próprio regime da penhora de créditos, previsto no art. 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, que exclui o direito ao pagamento em prestações, pois, na sequência do reconhecimento da obrigação, é imposto ao devedor do crédito o dever de depositar o crédito em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da penhora, e, se o não fizer, será executado pela importância respectiva, no próprio processo.

O facto de o devedor do crédito, no caso de o depósito não ser efectuado no prazo referido, passar a ser executado no processo de execução fiscal, não transforma esse devedor em devedor da dívida tributária, pois a execução reporta-se ao crédito que sobre ele tem o executado e não ao crédito tributário e em relação àquele crédito resulta inequivocamente do referido art. 224.º, n.º 1, alínea b), do CPPT o dever de pagamento no prazo de 30 dias após o reconhecimento da obrigação. ([1])

Por isso, só sendo admissíveis moratórias em execução fiscal quando estiverem especialmente previstas (arts. 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º, n.º 3, do CPPT), tem de concluir-se que não há suporte legal para autorizar o pagamento em prestações ao devedor do crédito penhorado.

Pelo exposto, tem de concluir-se que o recurso merece provimento.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida e negar provimento à reclamação.

Custas pelo Reclamante, apenas na 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) É por essa razão de o crédito penhorado não ser um crédito tributário, mas sim um crédito do executado sobre o respectivo devedor, que não releva, para afastar a possibilidade de pagamento em prestações, a eventualidade de o crédito da Fazenda Pública sobre o executado ser um crédito de IVA, salientada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto.

O crédito do executado sobre o devedor ora Reclamante não é um crédito de IVA e, por isso, não é pelo facto de a dívida do executado ser de IVA que se pode afastar a possibilidade de pagamento em prestações.

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRS — Execução Fiscal — Prescrição da Obrigação Tributária.

Sumário:

I — À prescrição do IRS de 1997 aplica-se a Lei Geral Tributária se, até 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo do respectivo prazo.
II — Tal prazo é de 8 anos, contados daquele início de vigência, nos expressos termos do seu artigo 48.º.
III — Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.
IV — Até à entrada em vigor da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, a LGT não dava relevo interruptivo a qualquer acto praticado no âmbito do processo de execução fiscal.
V — Para efeitos do n.º 2 do artigo 48.º da LGT, a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo não é relevante se, antes da paragem, não se tiver verificado qualquer facto interruptivo.
VI — Antes da entrada em vigor do número 4 do artigo 49.º da LGT, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a oposição não suspendia, em caso algum, o prazo de prescrição.
VII — A citação para o processo de execução fiscal interrompe a prescrição.

Processo n.º 488/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Lopes Correia.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. 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 Sintra que julgou procedente a oposição à execução fiscal, deduzida por Manuel Lopes Correia.

Fundamentou-se a decisão em que a dívida se encontrava prescrita, uma vez que, sendo aplicável o prazo de 8 anos previsto na Lei Geral Tributária, contado da sua entrada em vigor, o processo de execução esteve parado entre 30 de Janeiro de 2002 e 20 de Fevereiro de 2003.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - A sentença recorrida não atendeu a todos os elementos susceptíveis a contagem de prescrição.

2 — Analisada a douta sentença recorrida, verifica-se que não foi ponderado o efeito suspensivo da presente oposição.

3 — Assim, começando o prazo de prescrição a decorrer em 1 de Janeiro de 1999, nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, e existindo uma oposição que determina a suspensão da cobrança da dívida, nos termos do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, na redacção dada pelo DL n.º 53-A/2006, de 26/12, o prazo de prescrição suspendeu-se em 22/10/2003 (data da penhora do imóvel), pelo que estamos ainda muito longe dos 8 anos necessários à prescrição da dívida.

4 — E ainda, representando a prescrição uma sanção à negligência do titular do crédito, sanção que o impossibilita de exigir judicialmente a prestação, não há já razão para penalizar o credor, pela sua inércia ou negligência, se ainda dentro do prazo de prescrição aquele veio exigir judicialmente o seu direito.

5 — Tendo que concluir, atentos todos os elementos de facto e de direito relevantes com vista à aferição da prescrição não se ter esta verificado relativamente à dívida fiscal sub judice.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso já que, sendo aplicável ao caso a Lei Geral Tributária, ainda não decorreu o prazo de oito anos previsto no seu artigo 48.º, pois "tendo a Lei 53-A/2006 entrado em vigor em 1.1.2007, e encontrando-se nessa data pendente o processo de oposição, pelo menos a partir de 1.1.2007 o prazo de prescrição há-de ter-se como suspenso até à decisão definitiva (transitada em julgado) que puser termo ao processo de execução".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

a) Corre termos no Serviço de Finanças de Sintra 3, o processo de execução fiscal n.º 3557-02/1023381, contra o ora oponente Manuel Lopes Correia, por dívida de IRS relativa ao ano de 1997, no valor de € 16.941,35 — Cfr. PEF apenso;

b) O processo executivo referido em a), que antecede, foi autuado em 30 de Janeiro de 2002 — Cfr. PEF apenso;

c) O ora oponente foi citado, pelos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, em 30 de Agosto de 2006, para a execução fiscal n.º 3557-02/1023381, referida em a), que antecede -cfr. documento a fls. 66 do PEF apenso;

d) O PEF referido em a), que antecede, esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, entre 30 de Janeiro de 2002 e 20 de Fevereiro de 2003 — Cfr. documentos a fls. 1 a 4 do PEF apenso;

e) O oponente deduziu a presente oposição em 3 de Outubro de 2006 — Cfr. carimbo aposto na p.i., a fls. 3.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da eventual prescrição da dívida relativa a IRS de 1997.

Como se mostra dos autos — informação dos serviços da administração tributária a fls. 15 -, o ora recorrido não apresentou reclamação graciosa nem intentou impugnação judicial, mas, tão-só, "deduziu a presente oposição em 3 de Outubro de 2006", nos termos da alínea e) do probatório.

Sendo que - alínea d) do probatório -, o processo de execução fiscal esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, de 30 de Janeiro de 2002 (data da autuação do processo executivo) e 20 de Fevereiro de 2003 (data em que foi penhorado um imóvel no âmbito do mesmo processo executivo).

A obrigação tributária em crise respeita, então, a IRS, ano de 1997, pelo que é aplicável o artigo 34.º do Código de Processo Tributário que entrou em vigor em 1 de Julho de 1991.

Dispunha o dito artigo 34.º:

"1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. 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."

Ora, nos termos deste n.º 2, "o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário", ou seja, dizendo a dívida respeito ao ano de 1997, o prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1998.

Entretanto, em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a Lei Geral Tributária que diminuiu, por força do seu artigo 48.º, n.º 1, o prazo de prescrição das dívidas tributárias para 8 anos.

Verificou-se, pois, uma sucessão de leis no tempo no que respeita ao seu prazo de prescrição.

E, 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.

No caso dos autos, a lei nova veio diminuir o prazo de prescrição de 10 para 8 anos e, à data da sua entrada em vigor, segundo a lei antiga tinha já decorrido um ano.

Pelo que, para a lei antiga, não faltava menos tempo (9 anos), do que o fixado pela lei nova - os ditos 8 anos -, para o prazo preposicional se completar. E, assim sendo, nos preditos termos do artigo 297.º do CC, é aplicável o prazo previsto na LGT, contado a partir de 1 de Janeiro de 1999.

Em Janeiro de 2002, foi emitida certidão de dívida e autuado o processo de execução fiscal.

Ora, nos termos do predito artigo 34.º, n.º 3, do CPT, a instauração da execução interrompia a prescrição.

No entanto, a redacção original da LGT não dava relevo interruptivo, no ponto, a qualquer acto praticado no âmbito de um processo executivo. Contudo, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, o artigo 49.º da LGT passou a atribuir tal efeito interruptivo da prescrição à citação no processo de execução fiscal.

E, face a esta evolução legislativa, há que saber que norma era aplicável em 2002.

Dispõe o artigo 12.º, n.º 2, do Código Civil que rege a aplicação das leis no tempo do modo seguinte:

"Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor".

Deste "n.º 2 resulta que, quando a lei dispõe sobre os efeitos de factos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos. (...)

Assim, uma vez determinado o quantitativo do prazo de prescrição (...) é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência".

JORGE DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária — Notas Práticas*, Áreas Editora, p. 93.

Por força do artigo 12.º, n.º 2, do CC, é na redacção da LGT que se encontrava em vigor em 2002 que se tem que averiguar se aqueles actos praticados no âmbito da execução fiscal têm alguma relevância.

E, como ficou dito, após a Lei n.º 100/99 apenas a citação no processo de execução interrompe a prescrição.

Pelo que o prazo de prescrição que se iniciou a 1 de Janeiro de 1999 continuou a correr, sem ser interrompido ou suspenso, em Janeiro de 2002.

Entretanto, o processo de execução esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, entre 30 de Janeiro de 2002 e 20 de Fevereiro de 2003 — alínea d) do probatório.

Dispondo o artigo 49.º, n.º 2, da LGT, que "a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito [interruptivo] previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

Mas este número não é aplicável ao caso dos autos, pois que, antes da paragem, não foi praticado qualquer facto interruptivo da prescrição. E, assim sendo, a dita paragem não podia fazer cessar um efeito interruptivo que não se verificou.

Pelo que, também neste período, o prazo de prescrição continuou a correr sem qualquer interrupção ou suspensão.

Alega a recorrente que o prazo de prescrição se suspendeu em 2003 com a penhora de um imóvel que passou a garantir a dívida exequenda, alicerçando a sua conclusão na interpretação combinada dos artigos 212.º ("A oposição suspende a execução, nos termos do presente Código.") e 169.º (epigrafado "Suspensão da execução. Garantias").

Mas tal asserção não tem relevância no caso dos autos, pois que aqui a oposição apenas foi deduzida três anos mais tarde, em 3 de Outubro de 2006 — cfr. alínea *e*) do probatório.

Em todo o caso, sempre se dirá que, ainda que já tivesse sido deduzida oposição no momento da penhora, o prazo prescricional não se suspenderia em consequência da suspensão do processo de execução devido à constituição de "penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e acrescido", nos termos legais, já que, desde logo, tal carece de fundamento legal.

Com efeito, à data da constituição da penhora estava em vigor o artigo 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que apenas previa a suspensão do prazo de prescrição "por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso".

A recorrente socorre-se do n.º 4 deste artigo que veio aditar, como causa de suspensão do prazo de prescrição, "a oposição, quando [determine] a suspensão da cobrança de dívida".

Todavia, como se disse, não só a oposição não tinha ainda sido deduzida em 2003 como este n.º 4 foi introduzido pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não se encontrando pois em vigor à data da pretendida suspensão.

Por outro lado, a presente oposição não tem como fundamento a ilegalidade abstracta da dívida (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT) nem a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda (nos termos da alínea *h*) do mesmo número) nem a duplicação de colecta (alínea *g*)), ou seja, esta oposição não se reconduz à impugnação do acto de liquidação, pelo que não é possível a invocada suspensão do prazo de prescrição.

Temos, assim, que o prazo de prescrição correu ininterruptamente desde 1 de Janeiro de 1999 até 30 de Agosto de 2006, tendo neste momento decorrido 7 anos e 8 meses.

Nesta última data, o contribuinte foi citado para a execução fiscal — alínea *e*) do probatório.

E, como se disse, na vigência da LGT tal citação interrompe a prescrição — artigo 49.º, n.º 1.

"A interrupção da prescrição tem sempre como efeito a inutilização para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente, sendo esse efeito instantâneo o único efeito próprio da interrupção, presente em todas as situações (artigo 326.º, n.º 1, do CC).

Porém, em certos casos, designadamente quando a interrupção resultar de citação (...), o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (artigo 327.º, n.º 1, do CC).

Resultam, assim, destes artigos 326.º e 327.º dois conceitos de interrupção da prescrição ou interrupções de dois tipos: um que se traduz exclusivamente num efeito instantâneo sobre o prazo de prescrição (inutilização para a prescrição do tempo decorrido); outro que se consubstancia no mesmo efeito instantâneo acrescido de um efeito suspensivo (é eliminado o período decorrido e a prescrição não corre enquanto o processo durar, efeito duradouro este que é próprio dos factos suspensivos da prescrição)".

JORGE DE SOUSA, *idem*, p. 51.

Ora, não tendo o processo de execução estado parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, após a citação, os sete anos e oito meses decorridos até ao facto interruptivo são inutilizados e o novo prazo só começará a contar-se após a decisão que puser termo ao processo de execução.

Pelo que a dívida em causa não se encontra prescrita.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição à execução.

Custas pela opoente, na instância, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação. Pedido de redução da coima. Artigos 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 30.º, n.os 1 e 4 do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Sumário:

I — Da combinação dos artigos 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 30.º, n.os 1 e 4 do RGIT resulta que a redução da coima só é possível desde que tenha sido requerida pelo arguido, ficando, porém, dependente do pagamento da coima e da regularização da situação tributária previstos nos referidos preceitos legais.

II — A ficção de pedido de redução derivada da entrega de prestação tributária só existe nos casos em que não há lugar a liquidação de tributo pelos serviços e toda a prestação devida é paga, integrando-se nesta os juros.

Processo n.º 572/08-30.
Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Verde.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Caixa Credito Agrícola Mutuo de Vila Verde, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga na parte em que julgou improcedente o recurso da decisão da Administração Tributária que lhe aplicou uma coima pelo não pagamento por conta de IRC, relativo ao ano de 2003, dela vem interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

1- Relativamente ao resultado fiscal de 2003, a recorrente apurou de IRC final a pagar ao Estado o montante de 74.259,00.

2. Ao longo do ano de 2003 efectuou três pagamentos por conta do IRC no total de 46.951,00.

3. Com a entrega da declaração Mod. 22 no final do exercício, a recorrente apurou a diferença de IRC e autoliquidou o montante de 27.308,00.

4. Posteriormente recebeu uma "nota de demonstração de liquidação", onde a AF apurou o montante de 1.007,62 de juros compensatórios e moratórios, importância que foi paga dentro do prazo constante da referida nota.

5. Em virtude de os pagamentos por conta do IRC efectuados, terem sido inferiores ao IRC devido a final, a AF fixou-lhe a coima em função da estimativa baseada no ano de 2002 de 97.504,00.

6. Por não concordar com a coima fixada, a recorrente impugnou-a para o tribunal "a quo", pedindo que esta fosse fixada não em função da estimativa, mas em função do imposto devido a final.

7. Do mesmo modo impugnou a coima por não lhe ter sido concedida a redução de acordo com o estipulado no artigo 29º b) da LGT e 31º n.º 1, uma vez que reunia os requisitos previstos no artigo 30º n.º 4 do mesmo diploma legal.

8. Quanto à primeira questão o Tribunal a quo deu-lhe razão e mandou baixar a coima fixada.

9. A segunda questão, da redução da coima, entendeu que pelo facto da nota demonstrativa constarem juros compensatórios e moratórios a pagar no valor de 1.007,62, a impugnante não podia beneficiar da redução da coima, sendo para tal necessário que "a situação tributária do agente não depender de tributo a liquidar pelos serviços".

10. Estipula o artº 29º b) da LGT que os contribuintes podem beneficiar da redução da coima, que é fixada em 10% (artº 31º n.º 1) desde que reúna determinados requisitos, a que acrescem os constantes do artigo 30º n.º 1, 3 e 4 da LGT,

11. Acontece que com a entrega da declaração mod. 22 o impugnante/recorrente autoliquidou e entregou o imposto(IRC) ao Estado, factos estes dados como provados.

12. Sendo verdade que ficaram os juros compensatórios e moratórios em falta, essa liquidação dependia dos serviços fiscais.

13. Como é evidente quando o n.º 4 do artigo 30º da LGT diz que depende de estar a situação tributaria regularizada, entenda-se a situação regularizada na parte que depende espontaneamente do contribuinte, e esta dá-se, de acordo com este preceito, nos casos de autoliquidação com "a entrega da prestação tributária".

14. E o que depende do contribuinte é a autoliquidação e entrega da "prestação tributária" que se dá através do apuramento contabilístico, e a entrega desses montantes apurados.

15. E quando se diz que "não dependa de tributo a liquidar pelos serviços" não significa senão que a AF quer evitar que seja ela própria a apurar o imposto em falta, com os encargos que isso envolve, inclusivamente o recurso à inspecção fiscal, dando a possibilidade ao contribuinte de ser ele a autodenunciar e a autoliquidar o imposto.

16. Situação bem diferente é a exigência dos juros compensatórios e moratórios que são devidos pela não entrega atempada do imposto, que não se confunde com a prestação.

17. Ao contribuinte/recorrente competia autodenunciar e entregar ao Estado os montantes apurados, o que fez, enquanto os serviços fiscais compete o cálculo e exigência desses juros em face da autodenúncia.

18. A seguir-se o entendimento do tribunal a quo, os preceitos fiscais relativamente à redução das coimas como garantia dos contribuintes, seriam letra morta, porquanto com a entrega da mod. 22 e a autoliquidação os serviços locais não procedem ao cálculo dos acréscimos devidos, só o fazendo mais tarde.

19. Por outro lado, a recorrente/impugnante pagou os acréscimos exigidos, dentro do prazo constante da notificação, pelo que também estaria em condições de beneficiar da redução.

20. Mas se isso não bastasse, e fazendo uma leitura atenta do artigo 30º n.º 4 e o conjugarmos com o artigo 22º b) verificamos que enquanto neste último se fala em "prestação tributária e acréscimos legais", naquele fala-se apenas em "regularizada a situação tributária", sendo que o a autoliquidação apenas se refere à prestação tributária em si que é a parte que o contribuinte dispõe na sua contabilidade.

21. Apenas por mera cautela e se por absurdo se vier a entender que os juros compensatórios e moratórios deveriam ser objecto de cálculo pela recorrente, o despacho/sentença não deveria ter descurado o facto de a acoimada ter pago a diferença de IRC, podendo quanto a esta parte beneficiar da redução, aplicando-se ao presente caso uma proporção de acordo com o princípio da justiça, da proporcionalidade e da defesa das garantias dos contribuintes (artº 55º da LGT e 266º da CRP).

A Fazenda Pública não contra-alegou.

No entanto, o Exmº Magistrado do Ministério Público junto da instância contra-alegou nos termos que constam de fls. 75 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção da sentença recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, "tal como sustenta o Mº Pº a fls. 75 e segs.".

O Relator, por despacho de fls. 85, suscitou a questão da incompetência hierárquica deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, na conclusão 19ª da motivação do recurso, a recorrente "parece alegar matéria de facto que não foi dada como provada pela sentença recorrida".

Desta questão prévia foram notificadas as partes, tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 88, que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, pugnando pelo prosseguimento do recurso neste Supremo Tribunal, "por versar exclusivamente matéria de direito".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença sob recurso considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. Em 20.12.2006 foi levantado auto de notícia contra a Recorrente imputando-se-lhe, no essencial à prática de infracção pela falta de entrega do pagamento por conta, no valor de 50.552,84 € (fls. 5 dos autos).

2. A Recorrente foi notificada dos factos que lhe eram imputados e para apresentar a sua defesa o que não fez (fls. 7 dos autos).

3. Por despacho de 02.04.2007 pelo Director de Finanças foi fixada a coima no valor de 11.677,71 € (fls. 11 a 13 dos autos).

4. No ano de 2003, no exercício da actividade foi apurado o valor de 74.259 €, de IRC tendo a Recorrente procedido ao pagamento de 46.951€;

5. De acordo os valores do ano de 2002 o valor estimado de IRC era de 97.504 €;

6. A Recorrente não entregou ao Estado, IRC no valor de 27.308 €;

7. Em 31.05.2004, através do modelo P1 a Recorrente entregou ao Estado o valor de 27.308,70 € (fls. 30 dos autos);

8. Em 22.09.2004 foi efectuada a liquidação do IRC, através do documento 2004 000001023143 no qual foi considerado o pagamento por conta efectuado no valor de 46.951,22 € e o pagamento auto liquidado no valor de 27.308,70 €, tendo sido calculado a final o imposto no valor de 1.007,69 € (fls. 29 dos autos);

9. Da decisão foi a Recorrente notificada em 14.06.2007, tendo interposto o presente recurso.

3 – Sendo de conhecimento oficioso (cfr. artº 16º, nºs 1 e 2 do CPPT) e prioritária (cfr. artº 13º do CPTA), importa apreciar a questão prévia da incompetência deste STA, em razão da hierarquia e tal como vem suscitada pelo Relator.

Na conclusão 19ª da sua motivação do recurso, alega a recorrente que "pagou os acréscimos exigidos, dentro do prazo constante da notificação, pelo que também estaria em condições de beneficiar da redução".

Dos documentos agora juntos pela recorrente, a fls. 89 e 90, resulta claro que, efectivamente, aquela procedeu ao pagamento dos "acréscimos exigidos".

Sendo assim, não pode ser qualificada como alegação de facto uma realidade jurídica que se mostra certificada nos próprios autos e que, como tal, não pode deixar de processualmente relevar.

Pelo que, não versando matéria de facto, é este STA o tribunal hierarquicamente competente para conhecer do presente recurso.

Posto isto, passemos, então, ao conhecimento do seu objecto.

4 – Consiste este em saber se a recorrente pode beneficiar da redução da coima nos termos do disposto nos artºs 29º, n.º 1. als. a) e b) e 30º, n.º 4 do RGIT.

Na sentença recorrida decidiu-se que, da conjugação dos referidos preceitos legais, "só existe redução se a regularização da situação tributária do agente não depender de tributo a liquidar pelos serviços". Assim, "como resulta da matéria assente a demonstração da liquidação, à Recorrente foi liquidado IRC na valor de 1 007.69 €, pelo que não beneficia de redução da coima".

Não concorda a recorrente com esta decisão pelas razões supra referidas nas conclusões da sua motivação do recurso.

Mas não tem razão.

Com efeito, estabelece o artº 29, n.º 1 do RGIT que "as coimas pagas a pedido do agente, apresentado antes da instauração do processo contra-ordenacional, são reduzidas nos termos seguintes: se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores aos da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 25% do montante mínimo legal (al. a); se o pedido for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 50% do montante mínimo legal (al. b)".

Por sua vez, dispõe o artº 30º, n.º 1 do mesmo diploma legal que, "o direito à redução das coimas previsto no artigo anterior depende: a) nos casos das alíneas a) e b), do pagamento nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução…".

E no seu n.º 4 acrescenta ainda que, "sempre que nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta".

Da combinação dos referidos preceitos legais, ressalta, assim, que a redução da coima é possível desde que tenha sido requerida pelo arguida, ficando, porém, dependente do pagamento da coima e da regularização da situação tributária dentro dos condicionalismos previstos nos mesmos preceitos legais.

Posto isto, no caso dos autos, resulta do probatório que, no ano de 2003, no exercício da actividade da recorrente foi apurado o valor de € 74.259,00 de IRC, tendo esta procedido ao pagamento de € 46.951,00 (nº 4).

A recorrente não entregou ao Estado IRC no valor de € 27.308, o que só veio a acontecer no dia 31/5/04, através do modelo P1 (nºs 6 e 7).

Em 22.09.2004 foi efectuada a liquidação do IRC, através do documento 2004 000001023143 no qual foi considerado o pagamento por conta efectuado no valor de 46.951,22 € e o pagamento auto liquidado no valor de 27.308,70 €, tendo sido calculado a final o imposto no valor de 1.007,69 € (fls. 29 dos autos) (nº 8).

E que o auto de notícia foi levantado em 20/12/06 (nº 1).

Sendo assim, não ficou provado, nem sequer vem alegado, que a recorrente tivesse formulado, durante os prazos supra referidos, nem posteriormente, qualquer pedido de pagamento da coima reduzida, tal como lhe era legalmente exigível.

É certo que no predito artº 30º, n.º 4 e como vimos, se estabelece que "Sempre que nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta".

Mas, como resulta dos próprios termos desta disposição, a ficção de pedido de redução derivada da entrega de prestação tributária só existe nos caso em que não há lugar a liquidação de tributo pelos serviços e toda a prestação tributária devida é paga.

Ora, no caso em apreço isso não sucedeu, pois, por um lado, havia lugar a liquidação de juros compensatórios, que se integram na própria dívida de imposto, isto é, são também imposto a pagar (artº 35º, n.º 8 da LGT). Estes juros compensatórios tinham de ser liquidados pelos serviços, pelo que, logo, por essa razão está afastada a possibilidade de se aplicar a ficção de pedido de redução prevista naquele n.º 4 artº 30º.

Assim, nesta situação, a possibilidade de redução da coima nos termos do artº 29º, n.º 1, alínea b) do RGIT dependia de pedido de redução a formular pela recorrente de forma inequívoca e expressa e da respectiva regularização da situação tributária subsequente à notificação prevista no n.º 2 do artº 31º do mesmo diploma, o que, como vimos, não aconteceu.

Assim sendo e por que não se encontram preenchidos os seus pressupostos legais, não pode a recorrente beneficiar da redução pretendida.

5 – E do que fica exposto, não descortinámos, nem a recorrente o explicita, em que possam ter sido violados os princípios da justiça, da proporcionalidade e da defesa das garantias dos contribuintes consagrados nos artºs 55º da LGT e 266º da CRP.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 6/11/08, in rec. n.º 667/08, tirado em caso idêntico.

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

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

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Processo de contra-ordenação fiscal. "Nulidade insuprível". Sanação. Remessa à Administração Tributária.

Sumário:

Em processo judicial de contra-ordenação tributária, a declaração de "nulidade insuprível" acarreta o aproveitamento das «peças úteis ao apuramento dos factos», nos termos da lei, e, necessariamente, a remessa do processo à Administração Tributária, para possível sanação da nulidade e eventual renovação do acto sancionatório.

Processo n.º 729-08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Transgranito — Mármores e Granitos A. Tâmega, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, «não se conformando com o douto despacho de arquivamento de 29/11/07», vem dele interpor recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Decretada em processo judicial de contra-ordenação tributária nulidade insuprível deve ser ordenada a baixa dos autos à AT para eventual sanação da mesma e renovação do acto sancionatório. Se a sentença não ordenou tal baixa deve a mesma ser ordenada após o seu trânsito em julgado.

2. Assim, o douto despacho final recorrido enferma de erro de aplicação e de interpretação do direito, violando o disposto nos arts 63, nºs 1, alínea d), e 3, e 79, n.º 1, do RGIT, pelo que deve ser substituído por despacho que ordene a baixa dos autos à AT para eventual sanação da nulidade decretada.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, a questão que aqui se coloca é a de saber se na presente situação os autos devem ser remetidos à Administração Tributária «para eventual sanação da nulidade decretada».

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Este é um processo judicial onde se julgou verificada uma nulidade insuprível, o que significa que não admite sanação.

Este processo finalizou com o trânsito em julgado da decisão.

Contudo, tal não traduz que a AT não possa, noutro processo administrativo, relativamente ao mesmo agente e aos mesmos factos, agir de maneira diferente, ou não, observando o que aqui se decidiu e o regime de caducidade ou prescrição.

Neste caso, julgando-se verificada aquela nulidade mais não se fez do que se decidir pelo arquivamento deste processo judicial - Cfr. art.º 64.º, n.º 3 do RGCO.

Ora, e com todo o respeito, não pode o juiz dar uma indicação à AT sobre o trajecto a seguir, pois, tendo sido esta notificada da decisão, retirará as ilações que entender, como por exemplo requerer no processo certidões para os fins tidos, por si, por convenientes.

Pelo exposto indefiro o requerido.

Notifique.

2.2 O tema do sequente procedimento congruente com a declaração judicial de nulidade insuprível em processo de contra-ordenação tributária tem sido versado, de modo repetido, uniforme, pacífico e unânime, por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de que se apresenta como exemplo o seu acórdão de 22-9-2004, proferido no recurso n.º 531/04.

Deste referenciado acórdão, e para que nele se atente devidamente, respigamos do seu conteúdo nuclear o fragmento que segue, *data venia*.

O art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT preceitua constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas" - os previstos no seu art. 79º -, a qual tem por efeito - n.º 3 - "a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos".

Tal nulidade - n.º 5 - é de conhecimento oficioso, podendo ser arguida "até a decisão se tornar definitiva".

A qualificação como insuprível não significa que ela não possa ser sanada, mas antes, que o decurso do tempo não tem esse efeito.

Pelo que a sanação respectiva só pode concretizar-se com a supressão da deficiência ou irregularidade, designadamente com a prática, de acordo com a lei, do acto omitido ou da irregularidade praticada.

Assim, e designadamente, "a nulidade por falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima... não impede que venha a ser proferida nova decisão em substituição da anulada".

E, tal conhecimento pode ocorrer "até ao trânsito em julgado da decisão final", tanto na fase administrativa como na judicial e nesta tanto na 1ª instância como no tribunal ad quem.

O próprio art. 19º do CPPT estabelece que o tribunal ou entidade para onde subir um processo administrativo tributário deverá tomar a iniciativa de sanar ou mandar suprir qualquer deficiência ou irregularidade.

Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, RGIT Anotado, 2ª edição, págs. 403/05.

O dito n.º 3 é, pois, expresso: apenas são anulados os actos processuais consequentes dos que conformam a nulidade, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

E o limite temporal não é o momento em que os autos são tornados presentes ao juiz, ainda que tal apresentação valha como acusação - art. 62º, n.º 1 do RGCO - mas a definitividade da decisão que aplica a coima - dito n.º 5 - seja, o seu trânsito em julgado que apenas se verifica quando aquela deixa de ser impugnável por via de reclamação ou recurso ordinário - art. 677º do CPC.

Não pode, por outro lado, esquecer-se que, em rigor, a decisão que aplica a coima constitui, substancialmente, um acto administrativo, embora de conteúdo sancionatório, como decisão autoritária de um órgão da Administração, que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, cuja apreciação jurisdicional só não cabe exclusivamente aos tribunais administrativos e fiscais por razões de praticabilidade.

Cfr. art. 120º do CPA, o preâmbulo do D.L. n.º 232/79, de 24 de Julho e ainda Faria da Costa in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra n.º 62, 1986, pág. 166.

De modo que não pode impedir-se a Administração de renovar o acto anulado por vícios procedimentais, como é o caso.

Assim, decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível decorrente da falta de descrição sumária dos factos respectivos, não há lugar à absolvição da instância mas, antes, à baixa dos autos à AF para eventual sanação da mesma e renovação do acto sancionatório.

Cf., aliás, no sentido exposto, os Ac' deste STA, de 06/11/2002, Rec. 1507/02 e 18/02/2004, Rec. 1747/03.

2.3 No caso *sub judicio*, o despacho recorrido indefere o requerido pelo Ministério Público, de «*baixa dos autos à AT para eventual sanação da nulidade e renovação do acto sancionatório*», «*após trânsito em julgado*» – cf. fls. 3.

O despacho recorrido considera que «*Este é um processo judicial onde se julgou verificada uma nulidade insuprível*», e que «*julgando-se verificada aquela nulidade mais não se fez do que se decidir pelo arquivamento deste processo judicial*».

Ora, em face do que vem de ser exposto, e, especialmente, perante os termos do n.º 3 do artigo 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), podemos seguramente afirmar que o despacho recorrido não goza de acerto, quando se decide «*pelo arquivamento deste processual judicial*».

Na verdade, o arquivamento do processo contra-ordenacional não se impõe (bem ao invés) como consequência adequada da procedência da nulidade da decisão de aplicação de coima. A procedência da nulidade da decisão de aplicação de coima postula, diferentemente, que devam, e nos termos da lei, «*aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos*».

Razão por que não pode subsistir, e deve ser revogado, o despacho recorrido a indeferir a «*baixa dos autos à AT para eventual sanação da nulidade e renovação do acto sancionatório*», «*após trânsito em julgado*».

Pelo que, e em resposta à questão decidenda, devem os autos ser remetidos à Administração Tributária «para eventual sanação da nulidade decretada».

E, então, havemos de convir que, em *processo judicial de contra-ordenação tributária*, a declaração de "*nulidade insuprível*" acarreta o aproveitamento das «*peças úteis ao apuramento dos factos*», nos termos da lei, e, necessariamente, a remessa do processo à Administração Tributária, para *possível sanação da nulidade* e eventual renovação do acto sancionatório.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, para remessa dos autos à autoridade tributária em vista dos fins referidos.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRC. Vício de forma do acto de liquidação. Falta de audição prévia. Juros indemnizatórios.

Sumário:

Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável à Administração sobre os pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação, que foi anulado com exclusivo fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzida na omissão da concessão do direito de audição antes da liquidação.

Processo n.º 766/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Modelo Continente, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial que Modelo Continente - Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., melhor identificada nos autos, deduziu contra o despacho do Subdirector Geral dos Impostos, que negou provimento ao recurso hierárquico apresentado contra o indeferimento da reclamação graciosa referente à liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1990, no valor de € 168.613,08, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença ora posta em crise decidiu anular a liquidação impugnada referente a IRC, relativa ao ano de 1990, condenando também a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios.

B. O *thema decidendum* do douto decisório centrou-se na questão do vício procedimental por preterição de formalidade essencial, traduzido na omissão da concessão do direito de audição, resultando prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas.

C. A douta sentença delimitou a questão a saber se, no caso sub judice, era exigível, ou não, a notificação do impugnante para o exercício do direito de audiência, nos termos do artº 100º do CPA para concluir, afirmativamente, que "conclui-se, pois, que não havendo um regime especial de exercício do direito de audiência, seria necessário assegurá-lo nos termos do artigo 100º do CPA. Não tendo sido assegurado o exercício do direito de audiência, a liquidação impugnada enferma de vício procedimental (…)"

D. Partindo dessa premissa, a douta decisão reconheceu à impugnante o direito ao pagamento de juros indemnizatórios estribando o seu fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzido na omissão da concessão do direito de audição antes da liquidação.

E. Os pressupostos do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte resultam expressos no artigo 43º n.º 1 da LGT, e assentam na existência de erro imputável aos serviços, requisito indispensável de que lei faz depender o direito àqueles juros.

F. O direito a juros indemnizatórios provém de um dever de indemnização resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte e constitui-se pela comprovação dos seus pressupostos em reclamação graciosa ou impugnação judicial.

G. O vício procedimental de falta de audição prévia reconhecido na sentença e fundamento de anulação da liquidação, não se insere no âmbito dos requisitos de "erro imputável aos serviços", fonte do direito a juros indemnizatórios.

I. O vício determinante da anulação do acto controvertido é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração e esta nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido ou não da prestação tributária.

J. Face ao direito substantivo, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, em consequência, da anulação não se pode extrair a conclusão de ter havido um prejuízo que mereça reparação.

L. Finalizando, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presume o seu valor, fixando juros indemnizatórios.

M. Deverá, por isso, determinar-se que seja restituído apenas o que foi recebido.

N. Pelo que, decidindo como foi efectivamente decidido, é convencimento da Fazenda Pública que a douta sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciado este em errada interpretação e aplicação das normas legais citadas, violando, o disposto no artigo 43º n.º 1 da LGT e artigo 659º n.º 2 do CPC, aplicável supletivamente.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) A Administração Fiscal procedeu à correcção da matéria colectável da impugnante relativamente ao exercício de 1990, nos termos da declaração Modelo DC-22 de folhas 40 a 42, a qual aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e da qual consta a seguinte nota de fundamentação:

"Q 18- A importância de 61.700.000$ corresponde à provisão criada no exercício do 1990 para créditos de cobrança duvidosa, ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 34º do CIRC para cheques recusados pelos bancos a pagamento (cheques sem provisão e outros). O contribuinte justifica a criação desta provisão pelo facto de o processo judicial ser imediatamente accionado com a entrega dos cheques na Polícia Judiciária. Ora, este procedimento não corresponde a reclamação judicial de créditos prevista

na alínea b) do n.º 1 do art. 34º do CIRC, mas sim ao início de um processo crime que não tem conexão directa com o ressarcimento patrimonial do credor. A reclamação judicial de créditos, vem tipificada no art. 1146º do CPC em caso de falência, agora regulado pelo art. 188º do CPEREF, no art. 1345º do CPC, em processo de inventário e no art. 865º do CPC para o processo de execução.

Como a situação analisada não se enquadra em nenhum dos casos apontados para que exista uma reclamação judicial de créditos, não pode a provisão criada ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 34º do CIRC ser considerada como custo fiscal no exercício de 1990, sendo por esse facto acrescido aquele montante ao resultado líquido do exercício. Mais se constata que a criação da provisão se verificou sem que o recurso de legitimação se pudessem encarar existirem quaisquer das outras hipóteses essenciais nos termos do quadro normativo do art. 34º do CIRC consideradas nas alíneas a) e c). Daí que de forma categórica se possa julgar como tributariamente ilegal a provisão considerada pela empresa no montante de 61.700.000$.

Este assunto foi aliás objecto de reflexão doutrinária por parte do SAIR de que resultou o parecer constante da Informação 704/93 averbada com o parecer do Subdirector Geral do SAIR".

b) Com base na correcções efectuada, a Administração Tributária emitiu a liquidação n.º 8310000818, no valor a pagar de 33.803.888$00, cuja data limite para pagamento ocorreu em 21/4/1995,

c) Em 19 de Abril de 1996, a impugnante apresentou reclamação graciosa da referida liquidação, a qual foi totalmente indeferida - cfr. autos de reclamação apensos.

d) Em 4 de Maio de 1999, a impugnante interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

e) Através de ofício datado de 5 de Agosto de 1999, a impugnante foi notificada do projecto de despacho sobre o recurso hierárquico, para efeitos do disposto no art. 60º, n.º 1 da LGT.

f) Em 31 de Março de 2003, a impugnante foi notificada de que foi negado provimento ao recurso hierárquico.

g) A presente impugnação foi apresentada em 29 de Maio de 2003- cfr, fls. 2 dos autos.

h) Em 27/12/2002, a impugnante pagou a quantia de 102.784,73 €, referente à liquidação impugnada, ao abrigo do DL 248-A/2002 - cfr. fls. 87 dos autos.

i) Em 22 de Fevereiro de 1996, a impugnante prestou garantia bancária até ao montante de 51.845.998$00 no âmbito do processo de execução fiscal n.º 103058.2/95 que corre termos pelo Serviço de Matosinhos 1 para obter a suspensão desse processo, relativo ao pagamento da liquidação ora impugnada, conforme documento de fls. 94, cujo teor se dá por reproduzido.

j) Dá-se por reproduzido o teor dos documentos juntos a fls. 235 a 261, relativos a encargos suportados pela impugnante com a prestação da garantia bancária referida em i).

k) A impugnante exercia a actividade de comércio a retalho em grandes superfícies comerciais.

1) A impugnante aceitava todos os meios legais de pagamento, incluindo cheques.

m) Face à actividade e forma de cobrança, a impugnante não possuía contas correntes de clientes.

n) Após a devolução dos cheques não cobrados, a impugnante registava cada um dos cheques emitidos e não cobrados na conta de "clientes de cobrança duvidosa".

o) A impugnante após tentativas de contactar directamente (em regra, telefonicamente) os clientes no sentido de apurar se o pagamento ia ou não ser efectuado, remetia todos os cheques para os serviços de contencioso.

p) Por sua vez, estes serviços remetiam directamente tais cheques (independentemente do valor) para a Polícia Judiciária, apresentando as correspondentes participações criminais.

q) No final de cada exercício, a impugnante elaborava uma listagem dos clientes com denúncia crime (por emissão de cheques não cobrados) e constituía uma provisão pelo valor total dos valores inscritos nesses cheques.

r) No caso de algum desses cheques ser, entretanto, regularizado, através de pagamento do respectivo valor, a impugnante creditava a conta de "clientes de cobrança duvidosa".

s) Dá-se por reproduzido o teor do mapa referente aos cheques devolvidos, respectivos valores e mora, apresentado pela impugnante e junto a fls. 58 dos autos.

t) A impugnante apresentou em 18/6/1991 queixa crime contra Maria Fernanda da Silva Branco Pereira Oliveira, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, no valor de 29.351$00 e deduziu o correspondente pedido de indemnização cível - cfr. fls. 146/157.

u) A impugnante apresentou em 14/9/1990 queixa crime contra José Abílio Meireles Ribeiro, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, nos valores de 8.000$00, 12.698400 e 4.933$00 e deduziu o correspondente pedido de indemnização cível - cfr. fls. 161/170.

v) A impugnante apresentou em 1/1/1988 queixa crime contra Arminda Alves Martins Teixeira, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, no valor de 37.097$50$00 e deduziu o correspondente pedido de indemnização cível, a qual foi, por sentença de 17/2/1995, condenada a pagar à impugnante o valor correspondente ao montante do cheque acrescido de juros - cfr. fls. 173/191.

w) Após vários contactos, a impugnante apresentou queixa crime contra Paulo Manuel Gomes Moreira, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, no valor de 69.490$00 (emitido em 9/6/90) - cfr. fls. 194/211.

x) A impugnante apresentou queixa crime contra José Fernando Queirós Ferreira, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, no valor de 15.654$00 (emitido em 20/6/90) e deduziu o correspondente pedido de indemnização cível - cfr. fls. 214/222.

y) A impugnante apresentou queixa crime contra Francisco Lourenço Rosa Moreira, pelo crime de emissão de cheque sem provisão, no valor de 94.890$00 (emitido em 23/4/90) - cfr. fls. 225/233.

3 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo o acto de liquidação sido anulado por vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzida na omissão da concessão do direito de audição prévia à liquidação, são devidos, pela Administração Fiscal, juros indemnizatórios à impugnante.

A este propósito, escreve o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. I, pág. 472 e segs. que "a utilização da expressão "erro" e não "vício" ou "ilegalidade" para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão "erro" tem um âmbito mais restrito do que a expressão "vício".

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão "vícios" quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos deste Código.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão "erro", tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios.

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende.

Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas, o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência de esse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual. Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos

em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.

Isto não significa, que, na sequência de uma anulação judicial originada em vício de forma ou incompetência, o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais, esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito, que lhe é assegurado não só pela Constituição (art. 22.º da CRP), como pela lei ordinária (Decreto-Lei n.º 48051, de 21-11-67), pois neste se faz equivaler ilegalidade a ilicitude (art. 6.º deste diploma).

Para obter esta reparação, porém, o contribuinte terá de fazer, em processo próprio, a demonstração da existência do direito a essa indemnização, à face das regras gerais da responsabilidade civil extracontratual, não havendo qualquer norma constitucional ou legal que imponha que, em todos os casos de anulação de actos administrativos, se presumam os prejuízos, como está ínsito nas normas que prevêem a atribuição de juros indemnizatórios".

Sufragamos na íntegra este entendimento.

Sendo assim e voltando ao caso subjudice, como vimos o acto de liquidação adicional em causa foi anulado por vício de forma da falta de audição prévia por preterição do disposto no artº 60º, n.º 1, alínea b) da LGT.

O que demonstra que não pode falar-se, por ora, numa lesão a merecer reparação traduzida em juros indemnizatórios.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que julgou serem devidos ao impugnante juros indemnizatórios, mantendo-a no demais.

Custas pela recorrida na 1ª instância e na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria em 50% e sem custas neste STA.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária. Coimas. Regime da Lei Geral Tributária. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — O artigo 112.º da LGT estabelecia a responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades comerciais «pelas multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável».

II — Este regime não era aplicável a situações em que a omissão de pagamento ocorreu depois da revogação desta norma, operada pelo artigo 2.º, alínea g), da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

III — No regime do RGIT, a responsabilidade subsidiária por dívidas de coimas originadas por factos ocorridos no período de exercício do cargo de gerente apenas existe «quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento».

IV — A responsabilidade subsidiária por coimas ofende os princípios constitucionais da necessidade e da intransmissibilidade das penas, enunciados nos artigos 18.º, n.º 2, e 30.º, n.º 3, da CRP.

Processo n.º 829/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: João dos Santos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOÃO DOS SANTOS deduziu oposição a uma execução fiscal que contra ele reverteu, na qualidade de responsável subsidiário da empresa JOSICONSTRÓI – EMPREITEIROS, LDA.

A oposição foi julgada improcedente quanto às dívidas de IRC e IVA e procedente quanto às dívidas de coimas.

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

1) A douta sentença, ora recorrida, decidiu julgar parcialmente procedente a presente oposição e, em consequência, ordenou a extinção da execução fiscal contra o oponente quanto às dívidas de coimas e de encargos.

2) A ora questionada decisão, considera, por um lado, que o caso em apreço seria regulado pelo art. 7º-A do RJIFNA, vigente à data da prática das infracções, norma que fazia recair sobre a Fazenda Pública o ónus da prova da culpa do gerente pela insuficiência patrimonial da primária devedora.

3) Por outro lado, apesar de reconhecer que o oponente foi efectivamente gerente da devedora originária, entende que não existe normativo legal que lhe impute essa responsabilidade subsidiária pelo pagamento de coimas e encargos devidos.

4) No entanto, à data das infracções em causa, reportadas a 1999 e 2000, vigorava a redacção originária da Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 298/98 de 17 de Dezembro que estabelecia no seu art. 112º, n.º 1 alínea b) que os gerentes são responsáveis subsidiários pelas multas e coimas vencidas no período do seu mandato salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.

5) Ou seja, existia efectivamente norma reguladora da situação vertente, impondo ao oponente o ónus da prova da inexistência de culpa pelo não pagamento das questionados dívidas.

6) Decorre do supra-referido que a decisão recorrida fez uma incorrecta interpretação e uma inadequada aplicação do quadro legal vigente, nomeadamente do art. 112º da LGT, violando claramente a predita norma, devendo por isso ser revogada.

Termos em que, e nos demais de Direito, se REQUER que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a douta decisão ora recorrida, com as legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exercessem, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas por multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, no caso, reportadas a 1999 e 2000.

Alega a recorrente que à data das infracções em causa, vigorava a redacção originária da Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 298/98 de 17 de Dezembro que estabelecia no seu art. 112º, n.º 1 alínea b) que os gerentes são responsáveis subsidiários pelas multas e coimas vencidas no período do seu mandato salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.

Ou seja, existia norma reguladora da situação vertente, impondo ao oponente o ónus da prova da inexistência de culpa pelo não pagamento das questionadas dívidas.

Afigura-se-nos que ao recurso não merece provimento.

É certo que, ao invés do que se sustenta na decisão recorrida (fls. 67), existia efectivamente normativo legal que previa a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exercessem, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas por multas ou coimas vencidas no período do seu mandato.

Esse normativo era, como refere a Fazenda Pública, o art. 112.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária.

Porém entendemos, em consonância com Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT anotado, pág. 91, e ainda com aquele primeiro autor no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5.ª edição, vol. II, pag. 354, que tal normativo padece de inconstitucionalidade material, nomeadamente por violar os princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos arts. 30.º, n.º 3 e 32º, n.º 2 da Constituição da República.

Daí que se entenda que o mesmo não pode ser aplicado no caso sub judice.

Nesse sentido aliás, e relativamente ao art. 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, que tem como antecedentes o aludido art. 112.º da Lei Geral Tributária, e os arts. 7.º-A do RJIFNA, e 8.º do RJIFA, se pronunciou já a mais recente jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, – cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28.05.2008, recurso 31/08, e de 27.02.2008, recurso 1057/07, ambos in www.dgsi.pt.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente.

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se pronunciando a Fazenda Pública dizendo o seguinte:

a) O recurso foi interposto, pela FP, de sentença que considerou que, quanto às dívidas de coimas, recaía sobre a FP o ónus da prova de que foi por culpa do gerente que o património da sociedade se tornou insuficiente para cumprir obrigações tributárias a que estava obrigado;

b) A oposição do executado fundamentara-se no não exercício de gerência de facto (haveria um único gerente) e falta de conduta culposa na diminuição do património;

c) A sentença deu como provado que a gerência pertencia a todos os sócios e que a sociedade se obrigava pela assinatura de dois;

d) Ou seja, resulta que todos os sócios tiveram intervenção na gestão da sociedade, ficando sujeitos aos efeitos previstos na lei, designadamente como responsáveis subsidiários, no caso de incumprimento das respectivas obrigações pela entidade devedora originária, incluindo dívidas resultantes de prática de infracções fiscais;

e) Em nota (6) ao artigo 112º da LGT, pronunciou-se António Lima Guerreiro (Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, 2000, pág. 442), comentando jurisprudência do STA que defendia que, atendendo ao princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal (art. 30º, n.º 3 da CRP) a responsabilidade penal se extinguia aquando da extinção da pessoa colectiva, devido ao carácter pessoal e intransmissível da sanção: "Dado, no entanto, que o fundamento da responsabilidade previsto no presente artigo não é a sucessão na posição da sociedade, mas o incumprimento culposo de uma obrigação resultante de crédito, entendemos que essa doutrina é inaplicável às circunstâncias reguladas pelo presente artigo. Os meios próprios de discussão dos pressupostos da responsabilidade prevista no número 1 do presente artigo são os referidos a respeito do artigo 24º da presente lei. A legalidade da coima aplicável só é, no entanto, passível de ser discutida na oposição à execução (artigo 204º, n.º 1, alínea h) do CPPT)";

f) E, noutra nota (3, pág. 441, realces da nossa responsabilidade): "O presente tipo de responsabilidade não consagra qualquer regra de transmissibilidade das coimas, caso em que ele, aliás, seria inconstitucional. A transmissão recai sobre uma obrigação pecuniária, uma relação de crédito, e tem por fundamento, não a prática de qualquer infracção, o que em parte caracterizava o regime do artigo 7º-A do RJIFNA, quando limitava a responsabilidade subsidiária às infracções praticadas no mandato da administração ou gerência, mas o abuso da responsabilidade limitada, o que, desde logo, resulta da identidade da redacção entre o presente artigo e o 24º, n.º 1, da presente lei".

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A presente oposição 3905-09/900006.2 do Serviço de Torres Vedras 2, corre por apenso ao processo de execução n.º 3905200101013521, e apensos (cf. capa dos autos e capa do apenso.)

2. O processo de execução 3905200101013521 tem apensos os processos, 3905200201015311, 3905200201015567, 3905200201029002, 3905200201032356, 3905200201032755, 3905200201033654, ou seja, em causa, dívidas de IRC, IVA e coimas fiscais conforme certidões de dívidas nos referidos processo que aqui se dão por reproduzidas;

3. O oponente foi citado da reversão em 06/03/03, por carta registada com aviso de recepção (cf. conjugação de fls. 5 e 6 do apenso);

4. Em 07/04/03, foi deduzida a presente oposição, (cf. carimbo no canto superior direito a fl. 2);

5. No dia 6/12/1996 no Primeiro Cartório Notarial de Torres Vedras foi outorgado o contrato da sociedade "Josiconstroi – Empreiteiros Lda. constando como primeiro sócio o oponente e segundo sócio Inácio Mário Martinho dos Santos Duarte, ficando a gerência a cargo do sócios, (cf. cópia de escritura a f 1.10 a 15 do apenso);

6. A gerência da executada principal competia ao todos os sócios e a forma de obrigar requeria a assinatura em conjunto de dois gerentes, (conforme certidão da Conservatória do Registo Comercial de Sintra, folhas 79)

7. A fls. 10 dos autos consta cópia de acta n.º 1 datada de 22/05/97 onde foi deliberado não atribuir "remuneração o sócio gerente João dos Santos em virtude de ser pensionista" (fls.10)

Como factos não provados e com interesse para a decisão da causa, não se provou que oponente sendo gerente de direito não foi gerente de facto e, não se provou que não foi por culpa sua que o património da mesma se tornou insuficiente para satisfazer os créditos fiscais.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se o gerente de uma sociedade comercial pode ser responsabilizado subsidiariamente por dívidas de coimas aplicadas por contra-ordenações tributárias.

Pelo processo executivo apenso, constata-se que as dívidas de coimas que são objecto de execução se reportam a contra-ordenações constituídas por falta de apresentação de declarações periódicas de IVA que deveriam ter sido apresentadas em 15-2-2000 (fls. 18 do processo executivo) e declaração periódica apresentada fora do prazo legal sem meio de pagamento, em 15-5-2000, 16-8-2000, cujo trânsito em julgado ocorreu em 9-11-2001 e 18-12-2001 (fls. 21 e 23 do processo executivo, respectivamente).

A Fazenda Pública defende que a responsabilidade do Oponente deriva do art. 112.º, n.º 1, alínea b), da LGT, que esteve em vigor desde 1-1-1999 (data da entrada em vigor a LGT, indicada no art. 6.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro) e 5-7-2001 [data em que foi revogado pelo art. 2.º, alínea g), da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho].

Este art. 112.º, n.º 1, estabelecia o seguinte:

Artigo 112.º

Responsabilidade solidária e subsidiária

1 – Os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são responsáveis subsidiários:

a) Pelas multas ou coimas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo ou vencidas antes do início deste quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.

Na tese da Fazenda Pública, a situação enquadra-se nesta alínea b), decorrendo a responsabilidade subsidiária, por isso, de uma conduta do gerente ocorrida depois do vencimento da coima, no período de pagamento: se este lhe fosse imputável, haveria responsabilidade subsidiária, se o não fosse, a responsabilidade subsidiária estaria excluída.

No entanto, como se constata pelas datas do trânsito em julgado das decisões que aplicaram as coimas, quando esse trânsito ocorreu, em Novembro e Dezembro de 2001, já estava revogado o referido art. 112.º, estando em vigor, em matéria de responsabilidade subsidiária de gerentes de pessoas colectivas por coimas, o art. 8.º do RGIT.

Por isso, não estando em vigor o referido art. 112.º no momento em que teriam ocorrido os factos geradores da responsabilidade subsidiária (falta de pagamento das coimas vencidas), é de excluir, desde logo, a possibilidade da sua aplicação.

Por outro lado, o regime do art. 8.º do RGIT é, neste ponto manifestamente diferente.

Na verdade, este art. 8.º definiu a responsabilidade subsidiária dos gerentes por coimas, nos seguintes termos, no que aqui interessa:

Artigo 8.º

Responsabilidade civil pelas multas e coimas

1 – Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

Como se vê, já não se estabelece nesta matéria qualquer presunção de culpa, como sucedia com a alínea b) do n.º 1 do art. 112.º da LGT, sendo necessário, em qualquer caso, que se prove que a culpa pela insuficiência do património da sociedade para pagamento das coimas ou a imputabilidade da falta de pagamento ao gerente.

Por outro lado, neste novo regime, a responsabilidade subsidiária por dívidas de coimas originadas por factos ocorridos no período de exercício do cargo de gerente, como é o caso dos autos, apenas existe «*quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento*» [a situação prevista na alínea b) reporta-se a coimas devidas por factos ***anteriores*** ao exercício do cargo].

Ora, no caso dos autos, não se provou que tenha sido por culpa do Oponente que o património da sociedade se tornou insuficiente para pagamento das coimas, como expressamente se refere na sentença recorrida.

Não havendo uma presunção legal, caberia à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária que invoca (art. 342.º, n.º 1, do CC), pelo que a dúvida sobre tal ponto sempre teria de ser valorada contra aquela.

4 – Para além disso, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a responsabilidade subsidiária em matéria de coimas é materialmente inconstitucional, por ser incompaginável com o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas, enunciado no art. 30.º, n.º 3, da CRP.

Na verdade, embora este princípio apenas esteja enunciado explicitamente quanto que a penas e não a coimas, ele é corolário do princípio da necessidade em matéria de restrição de direitos, enunciado

no art. 18.º da Constituição, pois a primacial razão de ser da intransmissibilidade é a não satisfação de qualquer dos fins das penas quando as sanções são aplicadas a quem não é imputável a infracção.

É que, de facto, embora a epígrafe do art. 8.º do RGIT tente camuflar esta transmissão de responsabilidade por infracções sobre a epígrafe de «*Responsabilidade* **civil** *pelas multas e coimas*», o certo é que, independentemente dos sofismas que se procurem imaginar numa busca obsessiva de formas de ampliar as receitas da Fazenda Pública à custa dos cidadãos, é uma realidade insofismável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir, e que, efectuado o cumprimento por terceiro, ele deixa de ser exigível ao autor da infracção, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas.

Assim, também por esta razão de inconstitucionalidade, é de afastar a possibilidade de responsabilizar o Oponente pelo pagamento das coimas referidas.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta no presente processo.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRS. Imposto de mais valias. Terreno para construção.

Sumário:

Por força do disposto no artigo 5.º do Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor.

Processo n.º 872/08-30.
Recorrente: Manuel Silva da Costa Brito.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Manuel Silva da Costa Brito, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de IRS do ano de 1996, formulando as seguintes conclusões:

1. O presente recurso tem por objecto a douta decisão proferida pelo Tribunal *a quo* que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 1996, no montante de 15.988,60€, na parte em que considerou estarem sujeitos a tributação os ganhos resultantes da alienação do prédio inscrito na matriz predial rústica da freguesia de Santa Comba, concelho de Ponte de Lima, sob o artigo 228.

2. Não pode o recorrente conformar-se com o assim doutamente decidido, por considerar estarmos perante um erro de julgamento na aplicação das normas do art.º 5º, n.º 1 do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, seja na sua versão originária seja na redacção que lhe foi dada pelo DL 141/92, de 17 de Junho.

3. Ao julgar improcedente a impugnação, afastando a aplicação do disposto transitoriamente no referido artigo, o Tribunal *a quo* efectuou errada aplicação do disposto no artº 1º, n.º 1 alínea a) - do Código do IRS e do artigo 1º do Código do Imposto de Mais Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46673, de 9 de Junho de 1965.

4. O artigo 228 já referido foi adquirido pelo recorrente em 30 de Junho de 1988, como prédio rústico.

5. Efectuada tal aquisição o recorrente afectou-o ao exercício da actividade agrícola, que já desenvolvia, dando-lhe o devido relevo contabilístico, e aí permaneceu, com tal finalidade, por mais de 6 anos consecutivos.

6. Nunca o requerente requereu às entidades competentes qualquer operação de loteamento ou a emissão de qualquer licença de construção.

7. Em 29 de Julho de 1996 procedeu à alienação do referido imóvel tendo sido proferida declaração no sentido de que o imóvel se destinava a construção.

8. O Tribunal *a quo* entende que esta declaração é, só por si, suficiente para activar as normas de incidência previstas quer no Código do Imposto de Mais Valias, no seu artº 1º, quer o Código do IRS, no seu artº 10º, n.º 1 alínea a) -, tendo concluído que os ganhos resultantes desta alienação eram tributáveis na categoria G, a título de Mais Valias.

9. A douta decisão recorrida centra todo o seu discurso na seguinte hipótese (que nunca se verificou): Se ele fosse alienado como terreno para construção antes da entrada em vigor do Código do IRS estaria sujeito a tributação nos termos do artº 1º do Código do Imposto de Mais Valias. Tendo sido vendido como terreno para construção na vigência do CIRS, então, forçoso é concluir pela sua sujeição a imposto não operando a transitória exclusão tributária.

10. Ora, é precisamente pelo facto de o imóvel não ter sido alienado como terreno para construção antes da entrada em vigor do Código do IRS, que lhe deve ser aplicada a exclusão tributária do artº 5º do DL 442-A/88.

11. Na verdade, o que consta do seu título aquisitivo é a natureza de prédio rústico, que assim se manteve não apenas no momento em que o Código do IRS entrou em vigor mas também durante os 6 anos seguintes ao seu início de vigência.

12. Para ocorrer a tributação nos moldes pretendidos pelo Tribunal *a quo* necessário seria que a natureza de terreno para construção se verificasse já quer antes, quer no momento, quer ainda depois da entrada em vigor do Código do IRS.

13. O que não acontece no caso em apreço, na medida em que a natureza de terreno para construção se verifica apenas no momento da sua alienação em 1996 e por mero efeito de declaração negocial, sem que tivesse sido considerada até a sua objectiva capacidade construtiva.

14. São precisamente estas as situações, a par de outras que caem sob o âmbito de exclusão tributária prevista no art.º 5º do DL 442-A/88, seja na sua versão originária, seja na alteração que lhe foi introduzida pelo DL 141/92, de 17 de Julho.

15. Na verdade, tendo promovido a afectação do imóvel ao exercício da sua actividade agrícola, na qualidade de prédio rústico, a sua ulterior alienação só estaria sujeita a imposto caso o imóvel tivesse sido adquirido depois da entrada em vigor do CIRS.

16.O que, como já se referiu, não aconteceu.

17. O Tribunal *a quo* interpreta incorrectamente e subsume de forma errónea ao caso *sub judice* o disposto no artº 10º, n.º 1 alínea a) - do CIRS e no artigo 1º n.º 1 do DL 46673, de 9 de Junho de 1965, devendo antes ter efectuado devida interpretação e aplicação do disposto no artº 5º, n.º 1 do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, e ter julgado a impugnação procedente e, em consequência, determinar a anulação parcial do acto tributário.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«1. A meu ver, para decidir de direito é preciso estabelecer se, à data da entrada em vigor do CIRS, o terreno em causa estava ou não integrado em zona urbanizada ou compreendida em plano de urbanização e se ainda na escritura de compra e venda, efectuada em 36-6-1998, se destinava o prédio à construção (ver art. 1, n.º 1 § 2 do CIMV).

Termos em que sou de parecer que se mande ampliar, adequadamente, a matéria de facto, ao abrigo dos arts. 729 e 730 do CPC, assim se dando provimento ao recurso.

2. Mas, se se entender que a matéria de facto é suficiente, por força do disposto no art. 5 do DL 442-A/88 de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor.

Este é o entendimento do STA (ver entre outros, o Ac. de 6-6-2007, no processo n.º 179/07).

O terreno rústico em questão foi adquirido em 30-6-1988, o CIRS entrou em vigor em 1-1-1989 e a respectiva venda, destinada a construção urbana, teve lugar em 29-7-1996.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento, por o julgamento não ter feito a melhor interpretação e aplicação da lei.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. O Impugnante adquiriu em 30/06/1988 um prédio designado como rústico composto de terreno de cultivo denominado «Costinha ou Leira da Costinha», com a área de 1090 m2 e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo 228, pelo valor de Esc.: 1.750.000$00;

2. O Impugnante adquiriu em 12/10/1994 um prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo 434, sito na freguesia de Santa Comba, pelo valor de Esc.: 810.000$00;

3. Em 29/07/1996, o Impugnante vendeu dois prédios rústicos destinados a construção urbana, sitos no lugar de Santa Comba, concelho de Ponte de Lima e inscritos na matriz predial rústica sob os artigos 228 e 434, respectivamente;

4. O Impugnante apresentou em 16/07/1997, declaração de substituição relativa ao IRS do ano de 1996, na qual mencionou a alienação de ambos os prédio acima referidos, indicando como valor da venda Esc. 1.000.000$00 para o inscrito no artigo 434 da matriz e o valor de Esc.: 24.052.700$00 para o inscrito no artigo 228 da matriz;

5. Em 30/09/1997, foi emitida a liquidação número 5133221102, relativa ao IRS do ano de 1996, com o montante de imposto a pagar de Esc.: 4.980.498$00 e de juros compensatórios de Esc.: 126.082$00, perfazendo o total Esc.: 5.106.580$00, com data limite de pagamento a 02/12/1997;

6. Em 29/01/1998, foi paga a liquidação número 5133221102, acima referida;

7. Em 29/01/1998, o Impugnante apresentou Reclamação Graciosa contra aquela liquidação, a qual foi decidida parcialmente procedente, em 23/02/2006, no sentido de ao valor de os bens transmitidos não serem acrescidos quaisquer encargos, nos termos do artigo 48º do Código do IRS e notificada ao Impugnante mediante oficio expedido a 27/02/2006 e recepcionado pelo mesmo a 07/03/2006;

8. Em 06/04/2006, foi interposto recurso hierárquico, o qual foi decidido a 28/07/2006, no sentido de negar provimento, mantendo a decisão proferida na reclamação;

9. Em 11/12/2006, foi emitida nota de anulação parcial da liquidação número 5133221102, no valor de € 8.854,02 referente a imposto e de € 628,89, relativo a juros compensatórios, considerando-se devido o valor de € 15.988,60 e em dívida € 0,00.

5- A questão que vem colocada no presente recurso prende-se em saber se a transmissão de um terreno, destinado a construção urbana, operada em 29/07/96 (3. do probatório), mas adquirido como prédio rústico em 30/06/88 (1. do probatório) está sujeito a tributação em sede de IRS, a título de mais valias ou dela está isento por se encontrar abrangida pelo "regime transitório da categoria G" previsto no artigo 5.º n.º 1 do DL n.º 442-A/88 (redacção do DL n.º 142/92 de 17 de Junho).

No sentido afirmativo se entendeu na sentença sob recurso, para o que se considerou ser decisivo para a sujeição a tributação em sede de IRS o facto da venda do terreno em causa, destinada a construção urbana, se ter concretizado em 1996 sem que tivesse sido atendida a circunstância de à data da entrada em vigor do CIRS (1/1/89) ainda ser qualificado como prédio rústico.

Ora, acontece que o entendimento perfilhado no acórdão recorrido é desconforme com jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal de forma firme e reiterada, que acolhe também a nossa inteira concordância, e de acordo com a qual por força do disposto no art. 5.º n.º 1 do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor (cfr. acórdãos de 9/11/05, 29/03/06, 12/12/06, 6/6/07, 13/2/07 e 29/10/08 nos recursos n.ºs 733/05, 1213/05, 1100/05, 179/07, 763/07 e 539/08).

Como assim, tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º, n 3 do CC), limitar-nos-emos a acompanhar o que, de forma exaustiva e proficiente, foi dito no acima citado de 6/6/07, proc.179/07, em situação similar.

Escreveu-se nesse aresto:

"O art. 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, estabelece um «**Regime transitório da categoria G**» nos termos do qual, na redacção inicial «os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código».

No que concerne a terrenos, o Código do Imposto de Mais Valias apenas previa a tributação no caso de «transmissão onerosa de terreno para construção» (art. 1 0, n.º 1.º, daquele Código).

Nos termos do § 2.º do mesmo artigo, «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».

No caso em apreço, não vem provado que o terreno em causa estivesse integrado em zona urbanizada ou compreendida em plano de urbanização, pelo que a qualificação como terreno para construção, para efeito do Imposto de Mais-Valias, só poderia advir de declaração como tal no «**título aquisitivo**». -

Este «**título aquisitivo**» era o título através do qual o transmitente do terreno, que era o sujeito passivo do Imposto de Mais-Valias, o adquiriu e não o título através do qual o transmitiu, pois este, na mesma terminologia, teria, decerto, a designação de «**título transmissivo**» ou «**título translativo**».

No caso em apreço, não se demonstrou que no título aquisitivo do terreno em causa tivesse sido declarado que a aquisição do terreno tinha em vista a construção, pelo que os ganhos obtidos com transmissão do prédio em causa não estavam sujeitos a Imposto de Mais-Valias.

É certo que há uma valorização dos terrenos agrícolas quando são transformados em terrenos para construção e afectados a actividade comercial ou industrial dos seus titulares, situação que passou

a ser tributada em sede de IRS, na categoria de mais-valias, com a redacção dada à alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho. No entanto, essa situação não era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias e, ao passar a sê-lo em sede de I.R.S., a título de mais--valias, também em relação a estas valorizações se limitou o âmbito de incidência aos casos em que «a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código», como se estabeleceu na nova redacção que naquele diploma foi dada ao art.º 5.º do Decreto--Lei n.º 442-A/88.(A redacção do n.º 1 deste art. 5.º passou a ser a seguinte:

«os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, 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».)

Assim, para que a transmissão do terreno referida nos autos fosse tributada em sede de IRS era necessário que, antes da data da entrada em vigor do CIRS, que ocorreu em 1-1-1989, o terreno em causa fosse qualificado como terreno para construção, pois só a valorização de terrenos com esta qualificação era tributada em sede de Imposto de Mais-Valias.

Não valem, neste contexto de tributação em sede de mais-valias, considerações atinentes à materialidade económica das situações da valorização de terrenos agrícolas, derivada da sua transformação em terrenos de construção e à sua pretensa identidade com as situações de valorização de terrenos adquiridos e transmitidos como terrenos para construção.

Na verdade, é patente pelo art. 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias que ele não tinha a vocação para tributar a generalidade das situações de valorização de bens que tem o CIRS.

Aliás, o próprio Preâmbulo do Código do Imposto de Mais-Valias expressamente refere a deliberada restrição do âmbito de incidência do imposto, a título experimental, a algumas das situações de valorização de bens, alguns dos ganhos «trazidos pelo vento» e não todas as situações que poderiam abstractamente considerar-se equiparáveis.

Com efeito refere-se no ponto 2 desse preâmbulo que «a ideia de que se partiu para traçar os limites do imposto foi a de considerar mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda. É uma ideia decerto sujeita a reparos sob o ponto de vista teórico, mas que tem a vantagem de poder ser utilizada na prática. No entanto, resolveu-se aplicá-la, não a todos os bens naquelas condições, e sim apenas aos bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação. E o que acontece, sem dúvida, com os terrenos para construção; com os elementos do activo imobilizado das empresas (entre eles os trespasses e os alvarás) e os seus bens de rendimento; com o direito ao arrendamento dos escritórios e consultórios; com as quotas em sociedades e as acções».

«Caem precisamente sob a alçada do imposto as mais-valias desses quatro grupos de bens. Mas fica a porta aberta para se alargar a base da incidência, trazendo-lhe outros bens com as respectivas mais-valias, muito embora só possa pensar-se em fazê-lo depois de colhida a experiência deste diploma e de bem delineados em vários sectores os contornos da evolução económica que está em curso».

Por outro lado, o afastamento pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 da tributação em IRS, a título de mais-valias, dos ganhos obtidos com a transmissão de terrenos que, à data da entrada em vigor do CIRS, eram qualificados como terrenos agrícolas (e, por isso, estavam fora do âmbito de incidência do Código do Imposto alias) compreende-se pelo facto de, tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Ora, essa aplicação retroactiva de normas de incidência tributária, que, a partir da revisão constitucional de 1997 é absolutamente proibida pela nova redacção dada ao art.º 103.º, n.º 3, da CRP, só era tolerável anteriormente em situações especiais em que estivesse em causa o interesse geral (Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/90, de 20-6-1990, processo n.º 203/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 2a7.), que não se vislumbram em matéria de tributação de mais-valias.

No caso em apreço, o terreno em causa foi adquirido como terreno agrícola e era terreno agrícola à data da entrada em vigor do CIR, pelo que é de concluir que, em face do disposto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, os ganhos obtidos com a sua transmissão não se inserem no âmbito de incidência do IRS."

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação judicial deduzida, anula-se a liquidação de IRS do ano de 1996.

Custas na instância a cargo da Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IMI. Incidência. Registo contabilístico.

Sumário:

O registo contabilístico não é o único e exclusivo factor legalmente relevante (artigo 9.º, n.º 1, alínea d) e e) do CIMI) para se poder concluir se os terrenos se destinam ou não para construção, antes se definindo como mero elemento indiciador, formal, para esse efeito, a considerar pelo julgador com os demais elementos de facto.

Processo n.º 873/08-30.
Recorrente: Ministério Público e Promoveigas, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Exmª Magistrada do Ministério Público e "Promoveigas Construções, Ldª" não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por esta última contra a liquidação de IMI, do exercício de 2005, no montante de € 8.595,64, dela vêm interpor o presente recurso.

A Exmª Magistrada do Ministério Público formula as seguintes conclusões:

1ª- Os requisitos exigidos para a não sujeição a IMI durante o período de tempo previsto na alínea d) do n.º 1 do art. 9º do CIMI são os seguintes:

- que o sujeito passivo seja uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;
- que o sujeito passivo faça constar, do seu activo, a aquisição de um terreno para construção;
- que ao prédio não seja dada diferente utilização;
- que o sujeito passivo comunique, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias, o preenchimento da hipótese fáctica constante do n.º 1, alínea d) do art. 9º do CIMI.

2ª- O facto «12. A impugnante contabilizou os imóveis na conta 31.2 – Mercadorias", constante do probatório da sentença recorrida, não é, só por si, relevante para efeito de afastamento da aplicação do disposto no n.º 1, alínea d) do art. 9º do CIMI, pois registo contabilístico efectuado consubstancia a inclusão desse imóvel "no activo" da empresa.

3ª- A conta da classe 3 – Existências, é uma conta do activo, não decorrendo do art. 9º, alínea d) do CIMI qualquer pormenorização que restrinja "activo" a uma das sub-contas dessa conta, não sendo correcto o juízo, feito na sentença recorrida, de que não se mostram preenchidos todos os requisitos legalmente exigidos para a não sujeição a IMI pelo período previsto nesse preceito legal.

4ª- A factualidade apurada revela que se trata de imóveis adquiridos por uma empresa que tem por objecto a construção de edifícios para venda e que a impugnante comunicou ao serviço de finanças, dentro do prazo de 60 dias a contar da data da afectação, a inclusão, no seu activo, dos dois imóveis em causa, que são "lotes de terreno para construção", pelo que está totalmente preenchida a hipótese fáctica constante do n.º 1, alínea d) do art. 9º do CIMI.

5ª- Por outro lado, consta da sentença que o objecto social da impugnante inclui igualmente a venda de imóveis: «ao ter procedido à contabilização dos terrenos em questão na conta de "Mercadorias" a ora impugnante está a afirmar que os terrenos em questão não se destinam à construção de imóveis, mas sim à revenda dos mesmos, até porque tal é também um dos escopos sociais da impugnante".

6ª- Todavia, a mesma sentença não teve em consideração que, também no caso "em que um prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma, empresa que tenha por objecto a sua venda", a lei contempla uma não sujeição temporária a IMI, nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI.

7ª- Questão diferente se colocaria se, no probatório da sentença, tivesse ficado apurado, o que não sucede *in casu*, que aos imóveis foi dada diferente utilização, não constante de nenhuma das alíneas, d) ou e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, pois, nesse caso sim, o IMI deveria ser liquidado "por todo o período decorrido" desde a aquisição do prédio, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

8ª- A sentença recorrida errou na aplicação do direito aos factos provados, tendo violado o disposto no art. 9º, n.º 1, als, d) e e), n.º 2 e nº4 do art. 9º do CIMI.

9ª- Deve ser revogada e substituída por outra que julgue preenchido o condicionalismo legalmente imposto para que a impugnante possa beneficiar da hipótese fáctica constante da alínea d) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, nos termos da qual o IMI é devido a partir do quarto ano seguinte àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda.

10ª- A não se entender assim, sempre estará preenchido o condicionalismo legalmente previsto para que a impugnante possa beneficiar da hipótese fáctica constante da alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, nos termos da qual o IMI é devido a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

Por sua parte, a recorrente "Promoveigas, Construções, Ldª", conclui do seguinte modo:

1ª A alínea d) do n.º 1 do art. 9 do CIMI, aliás em redacção praticamente idêntica à que anteriormente se contemplava no art. 10 do CA, apenas exige que o prédio em causa passe a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda, pelo que tal preceito apenas estipula dois requisitos de incidência: que o prédio figure no activo e que a empresa tenha por objecto social a construção de edifícios para venda;

2ª O pedido formulado pela agravante enquadra-se no fundamento legal, tendo junto os necessários documentos para o efeito, ou seja demonstrou que tem por objecto social a construção de edifício para venda e que o prédio em causa constitui activo da empresa, não lhe sendo exigível qualquer outra prova ou condição, pelo que a sentença recorrida, salvo o devido respeito, não fez correcta interpretação da alínea d) do n.º 1 do art. 9 do CIMI;

3ª Aliás a conta de Matérias-Primas, subsidiárias e de consumo têm, no POC, o mesmo tratamento que a conta de Mercadorias, contribuindo ambas para o cômputo do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas. Na verdade na conta 31 compras lança-se o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis destinados quer a consumo quer à venda, ou seja quer o que se destina à partida ao consumo quer o que se destina a venda, sem prejuízos de umas e outras virem a ter destino diferente, designadamente mercadorias utilizadas no processo de fabrico/alteração e matérias-primas vendidas sem qualquer transformação, sem que tal facto altere a qualificação de que ambas constituem activo da empresa;

4ª Acresce ainda que a liquidação impugnada foi emitida em 10 de Novembro de 2006, quando é certo que a decisão de indeferimento da isenção requerida pela agravante apenas teve lugar em 21 de Março de 2007, ou seja mais de quatro meses após a emissão da liquidação impugnada;

5ª Assim não terá sido tal decisão a que determinou a elaboração da liquidação em causa, pelo que e sendo certo que a Fazenda Publica sustentou a legalidade da liquidação impugnada na decisão de 21/03/2007, conclui-se que tal liquidação é ilegal, porquanto a ausência de decisão de indeferimento, prévia ao contemporânea, da data da liquidação, 10/11/2006, determina a sua ilegalidade, formal e de substancia, por violação do art. 9 do CIMI e artigos 8, 54, 56 e 77 todos da LGT;

6ª Sendo julgadas procedentes as conclusões anteriores deve a decisão recorrida ser revogada, por violação da alínea e) do n.º 1 do art. 9 do CIMI e artigos 8, 54, 56 e 77 todos da LGT, substituindo-se por outra que julgando procedente a impugnação deduzida, determine a nulidade da liquidação impugnada, pois só assim se fará Justiça.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 23/07/2004, a impugnante deu início de actividade indicando como actividade a construção de edifícios (cfr. doc. junto a fls. 24 do processo instrutor junto aos autos);

2. Em 10/11/2004, a impugnante requereu a não sujeição a Imposto Municipal sobre Imóveis do lote de terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 11 571, ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 9º do CIMI, afirmando que o mesmo passou a figurar do seu activo em 20/09/2004 (cfr. doc. junto a fls. 9 dos autos);

3. O lote de terreno identificado no ponto anterior passou a ter o artigo matricial urbano 11943 (admitido por acordo);

4. Em 20/02/2006, a impugnante requereu a não sujeição a Imposto Municipal sobre Imóveis do lote de terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 11990, ao abrigo do dis-

posto no n.º 4 do art. 9º do CIMI, afirmando que o mesmo passou a figurar do seu activo em 22/12/2005 (cfr. doc. junto a fls. 8 dos autos);

5. Em 10/11/2006, foi liquidado o Imposto Municipal sobre Imóveis referente aos prédios urbanos, inscritos na matriz predial de Odivelas, sob os artigos urbanos n.º 11943 e 11990, referente ao ano de 2005, cuja data limite de pagamento era 31/12/2006 (cfr. doc. junto a fls. 7 dos autos);

6. Em 16/02/2007, foi proposto o indeferimento do pedido de não sujeição da IMI formulado pela impugnante e identificado nos pontos 2 e 3 do probatório, tendo por fundamento o facto de: "(...) o imóvel se encontrar contabilizado na conta 31.2 (Mercadorias) quando deveria estar contabilizado na conta 31.6 (Matérias primas)(...)" (cfr. doc. junto a fls. 11 do processo instrutor junto aos autos);

7. A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição prévia (cfr. docs. juntos a fls. 12 do processo instrutor junto aos autos)

8. Por despacho de 21/03/2007, foi o pedido identificado no ponto 2 do probatório indeferido (cfr. doc. junto a fls. 13 do processo instrutor junto aos autos);

9. Em 16/02/2007, foi proposto o indeferimento do pedido de não sujeição da IMI formulado pela impugnante e identificado no ponto 4 do probatório, tendo por fundamento o facto de: "(...) o imóvel se encontrar contabilizado na conta 31.2 (Mercadorias) quando deveria estar contabilizado na conta 31.6 (Matérias primas)(…)" (cfr. doc. junto a fls. 15 do processo instrutor junto aos autos);

10. A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição prévia (cfr. doc. junto a fls. 16 do processo instrutor junto aos autos)

11. Por despacho de 21/03/2007, foi o pedido identificado no ponto 4 do probatório indeferido (cfr. doc. junto a fls. 17 do processo instrutor junto aos autos);

12. A impugnante contabilizou os imóveis na conta 31.2 - Mercadorias;

4- A sentença sob recurso julgou improcedente a impugnação judicial deduzida da liquidação de IMI do exercício de 2005, no montante de € 8.595,64, fundando-se, em suma, no entendimento de que "*Ao ter procedido à contabilização dos terrenos em questão na conta de"Mercadorias"a ora impugnante está a afirmar que os terrenos em questão não se destinam à construção de imóveis, mas sim à revenda dos mesmos, até porque tal é também um dos escopos sociais da impugnante"*.

Ao perfilhar este entendimento, a sentença impugnada acompanhou a Administração Tributária que considerou inverificado um dos requisitos exigidos para a não sujeição a IMI dos lotes de terreno que passaram a figurar no acto da recorrente "Promoveigas", já que, tendo sido formulado um pedido nesse sentido ao abrigo da alínea d) do artigo 9.º do CIMI, da incorrecta contabilização desses lotes na conta de "Mercadorias" do Plano Oficial de Contabilidade e não na de "Matérias Primas" resultava que os mesmos não se destinavam à construção, mas sim à revenda.

Vejamos.

O artigo 9.º do CIMI estatui no seu n.º 1, alínea d), que o imposto é devido do quarto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda.

Daí decorre que, na verdade, a isenção em causa depende, para além dos outros requisitos, dos terrenos serem destinados a construção.

Sendo assim, a questão essencial que se coloca prende-se em saber se para efeitos desse normativo é decisivo o que consta da contabilidade da empresa, como se entendeu na sentença, por forma a poder afirmar-se que os terrenos que aí constam como mercadorias necessariamente têm de ser consideradas como destinadas a revenda e não para construção, sem que essa conclusão possa ser contrariada por outros elementos de prova.

A este propósito seguiremos de perto o acórdão do Pleno da Secção de 24-2-99, no recurso n.º 21.076, que se apreciou idêntica questão na vigência do anterior CCA, sendo certo que os dispositivos legais aí visados (n.ºs 1, alíneas e) e f) e 2 do artigo 10.º) têm uma redacção em tido coincidente com a actualmente constante dos n.ºs 1, alíneas d) e e) e 2 do artigo 9.º do CIMI.

Ora, a resposta a essa questão assenta na consideração de que o registo contabilístico não pode constituir o único factor legalmente relevante para se poder concluir que os terrenos de destinam ou não para construção, antes se definindo como um mero instrumento formal para esse efeito, nos estritos limites de um índice evidenciador.

De facto, a demonstração de que assim é logo se encontra na própria lei, mais em concreto no n.º 2 do aludido artigo 9.º onde se prevê que "*Nas situações previstas nas alíneas d) e e) do número anterior, caso ao prédio seja dado diferente utilização, liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição"*, e daí que se torne irrelevante a "destinação objectivada nas intenções da empresa e na escrituração que não venha a ter realização", posto que se o registo contabilístico valesse em exclusivo então nunca a "diferente utilização" relevaria para efeitos de liquidação do tributo por todo o período decorrido desde a sua aquisição.

Na situação "sub judicio", não obstante do registo contabilístico inferir-se que os terrenos ao ser qualificados como mercadoria seriam destinados a revenda, o certo é que a ora recorrente "Promoveigas" no pedido de isenção que formulou assevera que os lotes de terreno são para construção, o que

é credivelmente compaginável com o facto de no inicio de actividade ter indicado como actividade a construção de edifícios (1. do probatório).

Neste contexto, suscitando-se dúvidas quanto à destinação dos lotes de terreno, sendo inquestionável que a AT sempre tem ao seu dispor o instrumento de correcção da verdade tributária conferido pelo n.º 2 do artigo 9.º do CIMI, essas dúvidas deverão ser valoradas em termos de protecção do contribuinte e nunca do fisco, sabido, como é, que cabe à administração o ónus a prova da verificação dos pressupostos da tributação (cfr artigo 75.º, n.1 da LGT e 100.º do CPPT).

Impõe-se, portanto, a anulação da liquidação de IMI objecto da presente impugnação, ficando prejudicado o conhecimento da matéria levada à conclusão 10.ª do recurso do Ministério Público e não se apreciando a constante das conclusões 4.ª e 5.ª do recurso da recorrente "Promoveigas", por se tratar de questão nova que não foi objecto de conhecimento na sentença impugnada e não é de conhecimento oficioso.

Termos em que se acorda conceder provimento aos recursos, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, na procedência da impugnação anula-se a liquidação de IMI relativa ao exercício de 2005, no montante de €8.595,64.

Sem custas neste STA, ficando na 1.ª instância a cargo da Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Sisa. Notificação. Fundamentação.

Sumário:

I — A notificação, ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.

II — Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.

III — Tal interpretação não viola qualquer princípio ou norma constitucional.

Processo n.º 889/08-30.
Recorrente: Saborinvest- Investimentos Imobiliários, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Saborinvest – Investimentos Imobiliários, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mm.º Juiz do TAF de Castelo Branco que julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de sisa que lhe foi efectuada, dele vem agora recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª O acto tributário enferma de ilegalidade, mormente por inobservância do disposto no art.º 64.º, n.º 2, do CPT, por a respectiva notificação não conter nem a sua fundamentação integral, incluindo os anexos do auto de notícia, nem a indicação dos meios de defesa e prazo para reagir contra o acto praticado e, bem assim, se a entidade que o praticou o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

2.ª Para além de infringir a norma do art.º 64.º, n.º 2, do CPT, o acto tributário viola, ainda, quer o art.º 268.º, n.º 3, da CRP, na redacção ao tempo em vigor, quer os art.ºs 19.º, alínea b), e 21.º, ambos daquele primeiro diploma.

3.ª Por ter perfilhado entendimento oposto ao plasmado na conclusão 1.ª, a douta sentença violou as disposições legais mencionadas na conclusão 2.ª.

4.ª O art.º 22.º do CPT, tal como o art.º 19.º, aliás, seja pela sua inserção sistemática no diploma – integra a Secção das Garantias dos Contribuintes – seja pela terminologia expressa adoptada, consagra a favor dos contribuintes uma faculdade (cujos "se" e "an" só a eles cabe decidir, sem que o seu não exercício lhes possa acarretar quaisquer desvantagens) e não um ónus (cujo cumprimento é "*conditio sine qua non*" para não sofrerem na respectiva esfera jurídica as desvantagens correspondentes).

5.ª Ao defender o recurso pela recorrente ao art.º 22.º, n.º 1, do CPT como condição para obviar à insuficiência da notificação, a douta sentença, para além de postergar os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana como fundamentos basilares do Estado de Direito Social (cfr. art.ºs 1.º, 2.º e 13.º da CRP) que são assim sacrificados no altar da justiça formal, transmuda a faculdade expressamente conferida naquele preceito legal em seu benefício num ónus que faz recair sobre si e que a penaliza por irregularidades praticadas pela Administração Fiscal.

6.ª Para além de, por via de tal entendimento, violar aquele preceito legal, o douto acórdão afronta directamente a Constituição, v.g. os princípios da proporcionalidade e da justiça, plasmados nos art.ºs 18.º, n.º 2, e 266.º.

7.ª Ademais do que já se sintetizou na conclusão 1.ª, as omissões alegadas nos artigos 14.º e 15.º da p.i., patenteadas na notificação do acto tributário envolvem preterição de formalidades especiais (v.g. o art.º 268.º, n.º 3 da CRP, e os art.ºs 19.º, alínea b), 21.º, n.º 2, e 64.º, n.º 2, do CPT) geradoras de nulidade da própria notificação cominada no art.º 133.º, n.º 2, als. d) e f), do CPA.

8.ª Uma vez que "*quod nullum est nullum efectuam producit*", a nulidade da notificação impede que o acto tributário produza os efeitos a que estava pré-ordenado e que constituíam a sua razão de ser.

9.ª E porque a produção de efeitos jurídicos na esfera jurídica do destinatário faz parte da estrutura (e da natureza ontológica) do acto tributário, a falta de notificação, a que corresponde a sua nulidade, impede que ele se constitua validamente.

10.ª Porque a douta sentença teve entendimento diverso, infringiu as normas referidas na conclusão 7.ª, não podendo, por isso, manter-se na ordem jurídica.

Contra-alegando, veio a representante da Fazenda Pública dizer que:

- o presente recurso deve ser rejeitado por falta de objectiva indicação pela recorrente dos eventuais vícios ou erros do douto acórdão sob recurso.

- as eventuais irregularidades cometidas não afectaram a finalidade visada com a controvertida notificação, uma vez que o fim previsto na lei com a sua imposição foi integralmente compreendido e actuado pela recorrente.

- não poderá a recorrente, depois de ver precludido o uso aos meios legais que lhe são facultados para suprir as deficiências da notificação, arguir as deficiências da mesma com o único intuito de impedir que o acto tributário produza os efeitos a que estava pré-ordenado.

- nestes termos, deverá o presente recurso ser rejeitado, ou, a ser admitido, considerado improcedente, confirmando-se o acórdão recorrido.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. No seguimento de uma acção de fiscalização à impugnante, levada a efeito pela Direcção Distrital de Finanças da Guarda, foi lavrada a seguinte *informação,* datada de 21/02/1996, a fls. 62:

«Para efeitos de liquidação do imposto devido e respectivos juros compensatórios, junta-se fotocópia do auto de notícia levantado na presente data, donde constam os elementos considerados necessários, e que ficará a fazer parte integrante desta informação».

2. Do anexo *auto de notícia,* que consta de fls. 63 e aqui damos por integralmente reproduzido face à sua extensão, consta, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«Assim e *em conclusão, o que realmente se verificou foi:*

- A tradição para o promitente comprador, a que alude o nº2 do § 1º *do artigo 2º do Código, pelo menos em* 18.05.95 *- data da apresentação do pedido da licença de movimentação de terras (terraplanagem) - com base nos factos apontados nas alíneas a), b),* c) *e d), os quais consubstanciam, além da posse, a prática legítima de actos que traduzem a intenção de transferência dos imóveis* e *o exercício do direito de propriedade, agindo em seu nome próprio por força dos contratos de promessa;*

E ainda a circunstância consignada no § 2º *do mesmo artigo 2º, visto que, implicitamente, a firma S... ajustou a revenda com um terceiro - PRAÇA VIVA - Hipermercados, S.A. - e entre esta e os primitivos vendedores foi depois outorgada a escritura pública em* 21.12.1995 *(alínea* e) *deste auto), conforme decorre do conteúdo das alíneas referidas anteriormente e ainda das alíneas f) e g), pois daí se retira que a S... fez uma venda sua a uma terceira pessoa, ao abrigo dos contratos de promessa de compra e venda feitos com a faculdade de indicação de um comprador, e que consequentemente veio a intervir na escritura pública* (...)

Deste modo, existe falta de pagamento do respectivo Imposto Municipal de Sisa, no montante de 7.500.000$00, *calculado com base no preço* - 75.000 *contos* - (75.000.000$ *x* 10%) *e considerando*

que na altura da verificação da tradição já havia modificação quanto à *natureza dos bens, pois com a aprovação do projecto de construção pretendida, ocorrida em* 11.09.95, *como se referiu na alínea* c) *do presente auto, o que passou a existir foi um terreno para construção (nº1 do artº 33º e* § 3º *do artº 49º do Código ...*».

3. Com base naquela *informação* da fiscalização foi efectuada, em 22/03/1996, liquidação de Sisa e Juros Compensatórios nos montantes respectivos de 7.500.000$00 e 417.535$00 e total de 7.917.535$00 *(informação* de fls. 78);

4. A *folha de cálculo* da liquidação do imposto e Juros Compensatórios consta de fls. 61, constando da mesma que os juros são calculados desde 19/10/1995;

5. A impugnante foi *notificada* da liquidação por carta registada com A/R em 26/03/1996, dando-se aqui por integralmente reproduzido o teor do ofício de notificação, datado de 25/03/1996, que consta de fls. 13;

6. A impugnação deu entrada na Repartição de Finanças da Guarda em 24/06/1996 (fls. 2);

7. Por contrato promessa de compra e venda, assinado em 15/05/1995, a impugnante prometeu comprar aos herdeiros de José Pinto Correia e mulher, Maria do Carmo Pinheiro Correia, pelo preço de 13.000.000$00, o prédio inscrito na matriz predial da freguesia de S. Miguel da Guarda sob o artigo 1.212 e o prédio inscrito na matriz predial da mesma freguesia com sob o artigo 586 (fls. 71);

8. Por contrato promessa de compra e venda, assinado em 01/09/1995, a impugnante prometeu comprar aos herdeiros de José Pinto Correia e mulher, Maria do Carmo Pinheiro Correia, pelo preço de 62.000.000$00, o prédio inscrito na matriz predial da freguesia de S. Miguel da Guarda sob o artigo 1.212 e o prédio inscrito na matriz predial da mesma freguesia com sob o artigo 586 (fls. 73);

9. Por contrato promessa de compra e venda, assinado em 09/10/1995, a impugnante prometeu vender a PRAÇA VIVA - Hipermercados, S.A., pelo preço de 110.000.000$00, aqueles prédios com inscrição matricial 1.212 e 586 da freguesia de S. Miguel da Guarda (fls. 51);

10. Por escritura pública de 21/12/1995, os referidos herdeiros de José Pinto Correia e mulher, Maria do Carmo Pinheiro Correia declaram vender a PRAÇA VIVA - Hipermercados, S.A. os prédios descritos supra, em 7, 8 e 9, pelo preço de 75.000.000$00 (fls. 29);

11. Foi a impugnante quem negociou as condições de compra daqueles imóveis com os promitentes vendedores (*depoimentos de José Gonçalves* e *António Marques Saraiva - fls.* 104 e 105).

III – Sendo o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das alegações apresentadas (artigo 684.º CPC), circunscreve-se o presente recurso à matéria contida nas conclusões 12.ª a 17.ª e 20.ª a 23.ª do recurso interposto na 1.ª instância para o TCAS e à apreciação jurídica que o tribunal recorrido dela fez.

Alega, a esse respeito, a recorrente que o acto tributário enferma de ilegalidade, por inobservância do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do CPT, por a respectiva notificação não conter nem a sua fundamentação, nem a indicação dos meios de defesa e prazo para contra ele reagir, e, bem assim, se a entidade que o praticou o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Para além de infringir ainda o artigo 268.º, n.º 3 da CRP e os artigos 19.º, alínea b), e 21.º do CPT.

O acórdão recorrido, ao não decidir assim, está, pois, em seu entender, a afrontar directamente a Constituição, designadamente os princípios da proporcionalidade e da justiça, plasmados nos seus os 18.º, n.º 2 e 266.º.

Em suma, entende a recorrente que as alegadas omissões patenteadas na notificação do acto tributário envolvem preterição de formalidades legais, geradoras de nulidade da própria notificação, que impede que o acto tributário produza os efeitos a que estava pré-ordenado e que constituíam a sua razão de ser.

E porque a produção de efeitos jurídicos na esfera jurídica do destinatário faz parte da estrutura (e da natureza ontológica) do acto tributário, a falta de notificação, a que corresponde a sua nulidade, impede que ele se constitua validamente.

Não tem a recorrente, porém, razão no que alega.

Com efeito, como se disse já no acórdão deste Tribunal de 30/4/2003, no recurso 241/03, «*são coisas diferentes a fundamentação e a notificação do acto tributário.*

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente ditos mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA. Cfr, por mais recentes, os Ac'de 24/01/02 Rec, 26.376, 12/12/01 Rec. 26.529, 20/06/01 Rec. 25.955, 08/03/01 in Fiscalidade 6-38, 15/12/99 Rec.s 24.143 e 23.480, 10/02/99 Rec. 23.093, 23/09/98 Rec. 15.224, 11/03/98 Rec. 22.004, 12/02/98 Rec. 14.320, 06/06/95 in Acd'Dout' 416/17-968 e do TC de 08/Out/96 in D. Rep., 2ª série, de 13/12/96.».

Invoca ainda a recorrente que uma tal interpretação, seguida, de resto, pelo acórdão recorrido, viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da justiça e ainda o artigo 268.º, n.º 3 da CRP (dever de fundamentação dos actos administrativos).

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Tal interpretação não contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da impugnação judicial, ut art. 22.º do CPT, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no art. 166.º.

Por outro lado, como disse já o Tribunal Constitucional no acórdão 245/99, de 29/4/99, a propósito do artigo 31.º, n.º 2 da LPTA (norma reproduzida na essência pelo artigo 22.º do CPT), aquela norma, ao fazer recair sobre o interessado o ónus de requerer a notificação da fundamentação em falta do acto, como meio de diferir o início do prazo de recurso contencioso, não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o artigo 268.º, n.º 3 da CRP: «*De facto, desde logo, a norma em causa não dispensa a Administração de notificar integralmente o acto administrativo ao respectivo interessado; apenas, prevenindo a hipótese de tal não ter sido feito, manda contar o prazo para o recurso contencioso da data em que o interessado tomar, efectivamente, conhecimento da fundamentação do acto. É para isso que lhe impõe que, no prazo de 1 mês contado da notificação deficiente, requeira que a fundamentação lhe seja notificada ou certificada. Depois, com a imposição desse ónus, cujo cumprimento não torna o exercício do direito ao recurso particularmente difícil ou oneroso, o que se pretende é evitar que o acto administrativo fique aí "dependurado", ou seja, indefinidamente sujeito a ser impugnado. Ora, isso – há-de convir-se -, tendo como alternativa contar o prazo para o recurso da própria notificação deficiente, é motivo que, no plano constitucional, não pode deixar de legitimar a referida solução legislativa.*

É que a certeza é um valor não despiciendo nos quadros do Estado de Direito. E ela não existe, enquanto o acto administrativo for susceptível de ser impugnado.».

E o acórdão recorrido, porque assim entendeu, não merece qualquer censura, devendo, pois, manter-se na ordem jurídica.

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, o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegalidade da liquidação. Convolação.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal tem como fundamentos os taxativamente indicados no artigo 204.º do CPPT.

II — A ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

III — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

IV — A formulação de um pedido de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto.

Processo n.º 925/08-30.
Recorrente: Ana Sofia Mortágua Keim.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Ana Sofia Mortágua Kein, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Sintra que rejeitou liminarmente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 1503200701022407, instaurada no 1.º Serviço de Finanças de Cascais, por dívida de IRS do ano de 2002, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A sentença posta em crise viola manifestamente o disposto nos artigos 204.º do CPPT, os artigos 1691.º e 1692.º do Código Civil, e o artigo 4.º da LGT.

2. A recorrente fundamentou a sua oposição no facto de nunca ter tido conhecimento ou proveito do rendimento em causa, o qual não entrou no património comum do casal, não fez face a encargos normais da vida familiar, não tendo relativamente a esse rendimento havido proveito comum do casal.

3. Para prova de tal facto foi apresentada prova documental – a declaração do seu ex-marido – e foi autorizado pela recorrente o levantamento do sigilo bancário de todas as suas contas, de modo a que se pudesse verificar a veracidade dos factos alegados.

4. Pelo que deduziu oposição nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

5. E fez e propôs-se fazer a prova documentalmente, através da declaração que juntou e do levantamento do sigilo bancário que propôs.

6. Não está em causa a legalidade da liquidação da dívida exequenda. A liquidação foi legal, uma vez que, à data do rendimento, a recorrente era casada com o sócio da Arquispor, logo, era sujeito passivo do imposto.

7. É assumido pelo ex-marido da recorrente que esta não teve conhecimento ou proveito do rendimento em causa.

8. Porque motivo o seu ex-marido faria tal declaração que só o prejudica a ele, se a mesma não fosse verdadeira.

9. E porque motivo teria levado para a economia familiar, que já estava em crise no ano de 2002, dinheiro não declarado.

10. Não pode a recorrente responder pela evasão fiscal do seu ex-marido.

11. Não estamos face a nenhuma dívida que responsabilize ambos os cônjuges, nos termos do artigo 1691.º, n.º 1, do Código Civil.

12. Nos termos do artigo 1691.º. n.º 3, o proveito comum do casal não se presume, excepto se a lei o declarar.

13. Nos termos do artigo 1692.º, alínea b) do Código Civil, as dívidas provenientes de crimes e as indemnizações, restituições, custas judiciais ou multas devidas por factos imputáveis a cada um dos cônjuges são da exclusiva responsabilidade do cônjuge a que respeitam.

14. Nos termos do artigo 4.º da LGT os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento.

15. Se a recorrente não teve rendimento não pode ser sujeito passivo de imposto.

16. Não se promove a justiça social e tributária cobrando impostos a quem não obteve rendimentos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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 – É do seguinte teor o despacho recorrido:

«***ANA SOFIA MORTÁGUA KEIN****, com os sinais dos autos, veio deduzir Oposição à execução fiscal que, com o n.º 1503200701022407 corre pelo 1.º Serviço de Finanças de Cascais por dívida de IRS relativo ao ano de 2002 no montante de € 26.834,96 e respectivos juros compensatórios no valor de € 3.817,69 perfazendo o valor global de € 30.652,65.*

Alegando, em síntese, que não é responsável pelo pagamento da dívida exequenda pelo facto de a liquidação da mesma resultar de acréscimo de rendimento da titularidade do então marido.

Termina formulando o pedido seguinte: «… vem requerer que seja dado provimento à presente oposição à execução fiscal e, por via dela, extinga-se quanto à oponente a execução fiscal.».

Neste ponto, e ao abrigo do disposto no artigo 209.º do CPPT, importa proceder à apreciação da questão prévia relevante, para efeitos de recebimento (ou não) da petição inicial.

I – Erro na forma de processo

Embora a Oponente não subsuma os fundamentos da oposição invocados a qualquer das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, resulta evidente do alegado que é sua intenção discutir a legalidade da liquidação.

Como decorre do art.º 204.º, n.º 1, alínea h) do CPPT, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só pode constituir fundamento de oposição nos casos em que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação ou, dito de outro modo, sempre que esteja prevista na lei a possibilidade de impugnação judicial ou recurso do acto de liquidação é um destes

meios processuais que deve ser usado e não o processo de oposição, e, como se extrai do art.º 99.º do CPPT, existia a possibilidade de impugnação do acto tributário ora atacado.

Revertendo aos autos, e na presença de todas as considerações tecidas, afigura-se-nos que os factos articulados pela Oponente não integram fundamento de Oposição, mas sim de impugnação.

Incorreu, pois, o impugnante no invocado erro na forma de processo.

Verifica-se, nestes termos, a questão prévia da inidoneidade ou impropriedade do meio processual, no que toca à oposição à execução fiscal.

E quais as consequências a extrair de tal facto?

É sabido que, verificado o ***erro na forma de processo****, a* ***petição*** *inicial deve ser* ***indeferida****, se não puder ser aproveitada; se a acção tiver ultrapassado a fase liminar, há-de anular-se todo o processado, e absolver-se o réu da instância, nos termos do artigo 288.º, n.º 1, alínea b) do Código de Processo Civil – cf., neste sentido, Alfredo de Soveral Martins, Lições de Processo Civil (Pressupostos Processuais), Apontamentos, Coimbra, 1969, p. 263 e 264; cf. também, por exemplo, o Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-2-1990, no Apêndice ao Diário da República de 15.10.1992, pp. 25 a 28.*

A absolvição da instância, porém, não obsta a que outra acção (apropriada) seja proposta sobre o mesmo objecto – de acordo com os termos do art.º 289.º do CPC.

Por seu turno, o art.º 199.º do CPC, compêndio subsidiariamente aplicável em processo judicial tributário, por força da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, vigente à data de entrada da presente petição inicial, em 25.05.07, dispõe que o erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (n.º 1); e não devem aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu (n.º 2).

De resto, tal solução encontra também fundamento nos princípios da celeridade e da economia processual.

Por força do disposto nos art.ºs 202.º e 206.º, n.º 2, do mesmo CPC, o erro na forma de processo é de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final, inexistindo obstáculos processuais insuperáveis a que um processo de oposição possa ser convolado em processo de impugnação judicial.

Aqui chegados, e face ao preceituado no art.º 97.º, n.º 3 da LGT conjugado com o disposto nos art.ºs 52.º e 98.º, n.º 4 do CPPT, estamos em condições de averiguar da possibilidade de ***convolação dos autos*** *em* ***processo de impugnação*** *(cfr. Acórdão do STA de 12 de Novembro de 2003, processo n.º 1206/03, in http://www.dgsi.pt/jsta).*

A este propósito a jurisprudência tem-se firmado no sentido de que a convolação é admissível desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada de processo e a acção judicial não esteja caducada (cfr Acórdão do STA de 23 de Outubro de 2002, processo n.º 1115/02, in http://www.dgsi.pt/jsta; Acórdão do TCA de 23 de Setembro de 2003, processo n.º 212/03, in http://www.dgsi.pt/tca e Acórdão STA Pleno de 23 de Outubro de 1993, processo n.º 13, in CTF 400).

Ora, se quanto à causa de pedir invocada não se levantem obstáculos, constata-se que o pedido formulado, «… vem requerer que seja dado provimento à presente oposição à execução fiscal e, por via dela, extinga-se quanto à oponente a execução fiscal», ainda que desconsiderada a exigência de "fórmula sacramental", nas doutas palavras do Prof. Alberto dos Reis, adequa-se à oposição à execução fiscal, mas não à impugnação judicial, que visa a declaração de inexistência, de nulidade, ou a anulação dos actos impugnados, e não o arquivamento (ou extinção) de autos executivos (cfr. art.º 124.º, n.º 1 do CPPT), pelo que inviabilizada fica, irremediavelmente, a convolação dos autos.

Sem necessidade de maiores delongas, é de concluir que não se encontram, por conseguinte, preenchidos os invocados condicionalismos referidos no artigo 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, nem os factos alegados pela Oponente são susceptíveis, mesmo em abstracto, de configurar uma situação enquadrável em qualquer das restantes alíneas do mencionado artigo, pelo que deverá ser LIMINARMENTE rejeitada a oposição, atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do mesmo diploma.

DECISÃO

Nos termos anteriormente aduzidos, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 209.º do CPPT, porque os factos alegados não se subsumem aos fundamentos constantes de qualquer das alíneas do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, ***se rejeita liminarmente a presente oposição à execução fiscal****.*

Custas *pela Oponente (cfr. art.º 446.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, ex vi art.º 2.º, alínea e) do CPPT).*

Registe e notifique.

Após trânsito, cumpra-se o disposto no artigo 213.º do CPPT.».

III – Vem o presente recurso interposto do despacho da Mma Juíza do TAF de Sintra que indeferiu liminarmente a presente oposição fiscal deduzida pela ora recorrente com o fundamento de que os factos alegados não se subsumem aos fundamentos constantes de qualquer das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, antes integrando fundamento de impugnação judicial, não sendo possível a convolação dos autos em virtude do pedido formulado se não ajustar à forma de processo adequada.

Alega a recorrente, todavia, que os factos invocados em que fundamenta a sua oposição se integram perfeitamente na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, não estando em causa a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

Não tem, porém, razão a recorrente.

Com efeito, quando ela afirma e sustenta que, não tendo obtido qualquer rendimento, não pode ser sujeito passivo de imposto, ela está incontestavelmente a pôr em causa a legalidade da liquidação efectuada.

E esta só pode ser fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

É certo que na alínea i) do n.º 1 do mesmo preceito se admite como fundamento de oposição qualquer outro fundamento a provar apenas por documento mas só desde que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem represente interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Ora, no caso em apreço, tratando-se de dívida de IRS, é evidente que a recorrente tinha à sua disposição meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

E, assim sendo, é de concluir que a oposição à execução fiscal deduzida é um meio processual inadequado para a satisfação da pretensão da oponente.

Sendo que o meio processual adequado, neste caso, seria a impugnação judicial, nos termos conjugados dos artigos 95.º e 101.º, alínea a) da LGT, 96.º e 97.º, n.º 1, alínea a) do CPPT e 140.º do CIRS.

Todavia, em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convolação da petição, em consonância com o preceituado nos art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

E, em face dos termos imperativos utilizados nos preceitos legais citados, porque é obrigatória a convolação do processo para a forma de processo adequada (excepto se não for possível utilizar a petição para a forma de processo adequada) e, no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo é de conhecimento oficioso, é indiferente que a oponente nas suas alegações de recurso não tenha posto em causa neste segmento a decisão recorrida, impondo-se, na mesma, a apreciação da sua viabilidade neste caso.

A correcção do erro na forma de processo, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

Mas a convolação só deverá ser decidida quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretende e não conduza à prática de actos inúteis, como seria o caso da extemporaneidade do novo meio processual para que se convolasse a presente oposição.

Na sentença recorrida, considerou, todavia, a Mma. Juíza *a quo* não ser possível a desejada convolação face à desadequação do pedido formulado (extinção da execução) pois a impugnação judicial visa a declaração de inexistência, de nulidade, ou a anulação dos actos impugnados e não o arquivamento ou extinção da execução fiscal.

Contudo, como obstáculo à correcção não se deve considerar a circunstância de não ser pedida explicitamente a anulação do acto, desde que seja perceptível a intenção da oponente de o atacar, o que no caso em apreço se verifica pois a oponente o que pretende discutir é a legalidade da liquidação da dívida exequenda, ainda que no final não peça a anulação da liquidação mas sim a extinção da execução fiscal (v., a este propósito, o acórdão deste STA de 16/4/2008, proferido no recurso n.º 51/08).

E, assim sendo, a convolação, a ordenar-se, não se traduziria, por este motivo, num acto inútil, e como tal proibido por lei (artigo 137.º do CPC).

Por outro lado, conforme consta de fls. 10 dos autos, na informação prestada pelos serviços de finanças de Cascais 1, tendo o prazo de pagamento voluntário da dívida exigida nos autos (IRS de 2002) terminado em 19/01/2007 e a presente oposição dado entrada naqueles serviços em 5/4/2007, sempre a impugnação judicial estaria em tempo, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º e do n.º 1 do artigo 103.º, ambos do CPPT.

Daí que a decisão recorrida se não possa, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, no provimento do recurso, revogar a decisão recorrida e, nos termos dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, ordenar a convolação da petição de oposição apresentada em petição de impugnação judicial, com interpretação do pedido formulado como pedido de anulação da liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Graduação de créditos. Créditos hipotecários. Preferência creditória.

Sumário:

Nos termos das disposições combinadas do artigo 686.º, n.º 1, do Código Civil, e do artigo 7.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro, os créditos hipotecários logram preferência creditória em relação a créditos respeitantes a apoios financeiros do I. E. F. P. (Instituto de Emprego e Formação Profissional).

Processo n.º 952/08-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.
Recorrido: Salsicharia Nanitas, L.da e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Caixa Geral de Depósitos, SA" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja proferida nos presentes autos de verificação e graduação de créditos.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A CGD reclamou créditos, reportados a 09.08.2006, no montante de € 101.997,50, acrescendo-lhes € 26,57/dia a título de juros vincendos, com a invocação expressa de uma hipoteca registada a seu favor sobre o prédio urbano sito na Rua Conde de Vila Flor, n.º 3, freguesia de Santa Vitória do Ameixial, concelho de Estremoz, inscrito na matriz no artigo 479 e descrito na respectiva Conservatória do Registo Predial no n.º 00009/070585, penhorado no processo principal de execução.

2. Pelo Representante da Fazenda Pública foram reclamados créditos, designadamente, do Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP).

3. Na douta sentença recorrida perfilhou-se o entendimento de que "os créditos reclamados pelo IEFP gozam do privilégio mobiliário geral, bem como privilégio imobiliário, devendo ser graduados logo após os créditos referidos do CC, como dispõe o artº 7º do DL n.º 437/18, de 20/12. Tal privilégio precede garantia que tem o bem, no caso (hipoteca), verificando-se e graduando-se os créditos, com vista ao pagamento pelo produto da venda do bem penhorado pela ordem seguinte:

a) em primeiro lugar as custas da execução e que incluem as dos presentes autos;

b) em segundo lugar os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica;

c) em terceiro lugar os créditos reclamados de IMI, juros de mora e custas;

d) em quarto lugar os créditos reclamados pelo IEPP (Instituto de Emprego e Formação Profissional);

e) em quinto lugar o crédito hipotecário e reclamado pela reclamante CGD, até ao valor do registo e com 3 anos de juros.;

f) em sexto lugar, os restantes créditos exequendos.

4. O crédito do IEFP está garantido por um privilégio imobiliário geral.

5. O princípio geral ínsito no artº 751º, CC é insusceptível de aplicação a quaisquer privilégios imobiliários gerais, por estes serem de natureza excepcionalíssima e não incidirem sobre bens determinados.

6. O privilégio creditório imobiliário do IEFP não incide sobre bens determinados, e, no caso concreto, sobre o imóvel penhorado no processo principal de execução.

7. Não incidindo esse privilégio sobre bens determinados, isto, não estando envolvido de sequela o regime aplicável é o dos privilégios creditórios gerais a que se reporta o artº 749º do CC.

8. Assim, o segmento normativo do artº 7º, alínea b) do DL n.º 437/78 de 28/Dezº., ao expressar que o privilégio imobiliário geral a que se reporta é graduado a seguir aos direitos de crédito enunciados nas als. a) e b) do artº 748º do CC, tem de ser interpretado no próprio contexto, isto é, desde que estejam em causa direitos de crédito do IEFP e os direitos de crédito do Estado ali enunciados.

9. Pelo que, a referida ordem de graduação de direitos de crédito relativamente a bens imóveis penhorados é insusceptível de afectar a prevalência do direito de hipoteca sobre o privilégio imobiliário geral.

10. Em consequência, os direitos de crédito garantidos por privilégio imobiliário geral cedem perante os direitos de crédito garantidos por hipoteca, nos termos do artº 686º, n.º 1 do CC.

11. As normas constantes dos artºs 7º, alínea b) do DL n.º 437/78 de 28/Dezº e 2º do DL no 512/76 de 31/Jul. são inconstitucionais, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido ao Instituto de Emprego e Formação Profissional prefere à hipoteca, nos termos do artº 751º do CC, por violação do princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático

consagrado no artº 2º da Constituição da República Portuguesa e do artº 18º, n.º 2 da mesma Lei Fundamental.

12. O crédito reclamado pelo IEFP não tem preferência sobre pela CGD, por estes se mostrarem garantidos por hipoteca.

13. O crédito do IEFP só poderá ser pago pela parte que remanescer do produto da venda do prédio penhorado, depois de terem sido pagos, em primeiro lugar as despesas de justiça feitas no interesse comum dos credores para conservação, execução liquidação do bem imóvel, em segundo lugar o crédito exequendo de Contribuição Autárquica, em terceiro lugar o crédito reclamado de IMI e em quarto lugar o crédito reclamado pela CGD, até ao valor do registo da hipoteca e com 3 anos de juro.

14. Assim não tendo decidido, a douta sentença recorrida violou o preceituado nos artºs 686º, n.º 1 e 751º do CC e nos artºs 7º, als. b) e c) do DL n.º 437/78 de 28/Dezº,. e 2º do DL n.º 512/76 de 3/Jul., e artºs 2º e 18º, n.º 2 da CRP.

15. A douta sentença recorrida é nula, por a M Juíza ter deixado de pronunciar-se sobre questão que deveria ter apreciado.

16. E, deve ser reformada pela M Juíza, suprindo ela a apontada nulidade nos termos conjugadamente previstos no artº 668º, nºs 1, alínea d) e 4, do CPC, *ex vi* do art. 2º, alínea e) do CPPT, graduando-se os créditos pela ordem seguinte:

a) em primeiro lugar, os das despesas de justiça feitas directamente no interesse comum dos credores, para conservação, execução ou liquidação, do imóvel penhorado - artºs 743º e 746º do CC e artº 455º do CPC;

b) em segundo lugar, os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica;

c) em terceiro lugar, os créditos reclamados de IMI, juros e custas;

d) em quarto lugar, o crédito reclamado pela CGD garantido pela hipoteca, até ao valor do registo e com 3 anos de juros - artºs 686º, 1 e 751º do CC;

e) em quinto lugar, o crédito reclamado do IEFP - artºs 7º, als, b e c) do DL no 437/78 de 28/Dezº e 2º do DL n.º 512/76 de 3/Junº.-;

f) em sexto lugar, os restantes créditos exequendos.

São termos os expostos em que, com o sempre desejável douto suprimento, deve reformar-se a sentença graduando-se os créditos como propugnado na conclusão 16ª e suas alíneas.

Se assim se não entender, deve então ordenar-se a subida dos autos à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em vista a que ali venha a ser apreciado o recurso e proferido *veredictum* que conceda provimento ao recurso.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado não deve ser confirmado por nele não se ter feito a melhor interpretação e aplicação da lei.

Com efeito, segundo os acórdãos do STJ de 17.01.1995 e 05.03.2002, os direitos de crédito garantidos por privilégio imobiliário geral cedem perante os direitos de crédito garantidos por hipoteca.

O Tribunal Constitucional já formulou um juízo de inconstitucionalidade, a propósito do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3 de Julho, enquanto interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral nele conferido prefere à hipoteca.

O acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/02 de 17.9.2002 decidiu "declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do estado de direito democrático, consagrado no art. 2º da Constituição da República, das normas constantes do art. 11º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio e do art. 2º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Segurança Social prefere a hipoteca, nos termos do art. 751º do Cód. Civil".

Por identidade de razões, se deve entender que a norma constante do art. 7º alínea b) do Dec. Lei n.º 437/78 de 28 de Dezembro é inconstitucional, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nela conferido ao I.E.F.P. prefere a hipoteca, nos termos do art. 751.º do Cód. Civil, por violação do princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático consagrado no art. 2º da Constituição da República portuguesa e do art. 18º n.º 2 da mesma Lei Fundamental.

Deste modo, o crédito hipotecário da C.G.D. deverá prevalecer sobre o crédito reclamado do I.E.F.P.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, bem como da posição do Ministério Público, a única questão que se coloca é a de saber se o crédito hipotecário reclamado pela recorrente deverá ser graduado à frente do crédito reclamado do I.E.F.P. (Instituto de Emprego e Formação Profissional).

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Em 1999-01-22, foi registada a hipoteca voluntária a favor da CGD, do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo 479;

2. Em 2003-03-24, nos autos de execução fiscal n.º 0906200201002511 e ap., instaurados no Serviço de Finanças do Concelho de Estremoz, por dividas de IVA, por dividas diversas, por dividas de CA e Coimas Fiscais, foi lavrado auto de penhora do prédio melhor identificado na alínea A) supra;

3. Nessa mesma data, a penhora melhor identificada na alínea B) supra foi registada a favor da Fazenda Nacional;

4. A executada é devedora à Fazenda Pública de créditos referentes a CA/2002, inscrito para cobrança no ano de 2003, juros de mora e custas; a IMI/2003 a 2005, respectivos juros de mora e custas; a dividas de coimas e encargos de processo de Contra-ordenação, juros de mora e custas; a dívidas de IEFP, juros de mora e custas e a créditos provenientes de IVA/2001, juros de mora e custas.

5. A executada é, outrossim, devedora à reclamante CGD de crédito garantido pela hipoteca melhor identificada na alínea A) supra;

2.2 O artigo 7.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro, estabelece que os créditos resultantes dos apoios financeiros concedidos nos termos do presente diploma gozam de 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 artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3 de Julho 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.

Deve observar-se, no entanto, que o privilégio creditório imobiliário em foco – previsto na alínea b) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro (com remissão para artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76 de 3 de Julho) – é um privilégio geral e não especial, 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.

Deste modo, não pode esse privilégio creditório imobiliário (geral) prevalecer sobre a hipoteca, a qual confere preferência creditória sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo – de acordo com os artigos 686.º, n.º 1, e 693.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil.

E, assim, os créditos resultantes de apoios financeiros concedidos ao Instituto de Emprego e Formação Profissional nos termos do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro, gozando de privilégio imobiliário (geral, apenas), não deve ser graduado à frente de crédito garantido por hipoteca – cf., por todos neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-1-2008, proferido no recurso n.º 612/07.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida procedeu à graduação dos créditos reclamados juntamente com os exequendos, pela seguinte ordem.

1. *as custas da execução e que incluem as dos presentes autos*;
2. *os créditos exequendos e reclamados de Contribuição Autárquica*;
3. *os créditos reclamados IMI, juros de mora e custas*;
4. *os créditos reclamados pelo IEFP*;
5. *o crédito hipotecário e reclamado pelo reclamante CGD, até ao valor do registo e com 3 anos de juros*;
6. *os restantes créditos exequendos*.

A recorrente "Caixa Geral de Depósitos, SA" pretende que o crédito hipotecário que reclama seja trocado de lugar com os créditos reclamados do I.E.F.P. (Instituto de Emprego e Formação Profissional); ou seja: o crédito reclamado pela ora recorrente deve passar, na ordem da graduação, do 5.º para o 4.º lugar.

E tem razão a ora recorrente.

Na verdade, o crédito hipotecário da ora recorrente goza de preferência creditória sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo, de acordo com o artigo 686.º, n.º 1, do Código Civil. E, por isso, esse crédito hipotecário goza de preferência creditória sobre os créditos reclamados do Instituto de Emprego e Formação Profissional – créditos estes que apenas gozam de privilégio creditório imobiliário (geral), nos termos da alínea b) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro.

Estamos, deste modo, a dizer, e em resposta à questão decidenda, que o crédito hipotecário reclamado pela ora recorrente deverá efectivamente ser graduado à frente do crédito reclamado do I.E.F.P. (Instituto de Emprego e Formação Profissional) – pelo que é forçoso revogar, nessa parte, a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir que, nos termos das disposições combinadas do artigo 686.º, n.º 1, do Código Civil, e do artigo 7.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 437/78, de 28 de Dezembro, os *créditos*

hipotecários logram *preferência creditória* em relação a créditos respeitantes a apoios financeiros do I.E.F.P. (Instituto de Emprego e Formação Profissional).

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida na parte impugnada, e modificando-se no sentido pretendido a graduação operada.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2008. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Hipoteca Legal. Redução da Hipoteca. Prescrição da Obrigação Tributária.

Sumário:

I — As hipotecas legais constituídas pela administração tributária podem ser reduzidas, não só quanto aos bens sobre que recaem, mas também quanto à quantia designada como montante do crédito, já que não têm por base convenção ou sentença (artigo 720.º, n.º 1, do CC).

II — A prescrição de parte das dívidas garantidas por hipoteca legal pode justificar a redução da hipoteca, quanto à quantia designada como montante do crédito, se ela se mostrar excessiva.

Processo n.º 1122/08-30.
Recorrente: Matcerâmica Fabrico de Louça, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MATCERÂMICA – FABRICO DE LOUÇA, S. A., apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria reclamação de uma decisão do Senhor Chefe de Finanças de Leiria – 2, que manteve uma hipoteca legal sobre um prédio pertencente àquela empresa.

Aquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

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

A) As dívidas fiscais de IVA e IRC de 1993, 94 e 95 encontram-se prescritas.

B) Prescrição que constitui causa extintiva das obrigações fiscais.

C) Extinção das obrigações fiscais que implica a correspondente redução parcial da hipoteca legal na parte proporcional às dívidas prescritas, respectivos juros de mora, custas e a percentagem de 25%.

D) A douta sentença recorrida violou os artigos 719.º, 720.º e 731.º do Código Civil.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida, anulando-se o despacho que ordenou a manutenção da hipoteca legal sobre o prédio descrito na Conservatória Predial da Batalha sob o n.º 424/S. Mamede, no que as dividas de IVA e IRC dos exercícios de 1993, 94 e 95, bem como aos correspondentes juros de mora, custas e percentagem de 25%.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

A Recorrente, nas suas alegações de recurso, ataca o que a Mma Juiz diz sobre a prescrição que, em termos úteis, é o seguinte: "..., a prescrição invocada pelo reclamante em nada contende com a manutenção da hipoteca legal,..." (fls. 250).

Isso significa que a Mma Juiz não julgou o mérito da causa com base na prescrição invocada, pois que dela não conheceu.

Sendo assim, a recorrente deixa intocada a parte decisória da sentença, que, deste modo, deve ser confirmada.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Por despacho de 03/05/2003, procedeu-se a constituição da hipoteca legal sobre 3 conjuntos de imóveis inscritos na matriz predial urbana das freguesias de Batalha, sob os artigos 5310 e 5311 – descrição 00654/Batalha e 2577, 3504 e 3505 S. Mamede – descrição 00424/S. Mamede (fls. 17 e 127 a 130);

b) A hipoteca legal decretada e supra referida pretendia garantir a divida exequenda que envolvia dívida de WA de 1993 a 1997 e juros compensatórias, e TEC dos anos de 1995 a 1999, exigidas nos processos executivos n.º 36032000201030795, 3603200201031708, 3603199801026186, 3603200101000489 e 360320021031333 (processo executivo);

c) A exigibilidade das dívidas em cobrança coerciva no processo n.º 3603199801026186 está a ser apreciada no processo de impugnação no 14/98 a correr termos neste Tribunal;

d) A exigibilidade das dívidas em cobrança coerciva no processo no 3603200101000489 está a ser apreciada no processo do impugnação n.º 124/01 a correr termos neste Tribunal;

e) A exigibilidade das dívidas em cobrança coerciva nos processos n.ºs 3603200201031708 e 36032000201030795 estão a ser apreciadas no processo de impugnação n.º 124/01 a correr termos neste Tribunal;

f) Em 1 de Dezembro de 2000 foi celebrado Acordo para a Autonomização, Divisão e Atribuição aos Accionistas e Sócios das Unidades Económicas que integram o património da Faiart-Faianças e Porcelanas, S.A. e da Spul-Sociedade Portuguesa de Utilidades, Lda., de acordo com o escrito de fls. 40 a 51;

g) Em 01/12/2000 foi celebrado contrato de cessão de exploração das unidades industriais, conforme cópia de fls. 52 a 63;

h) Por despacho de 20/05/2008 do Chefe do Serviço de Finanças Leiria foi deferido à executada Faiart-Faianças e Porcelanas, SA., o pedido de levantamento das hipotecas legais a favor da Fazenda Nacional nos imóveis registados sob as n.ºs 654/19880311 da freguesia da Batalha e 2970/030599 da freguesia de S. Mamede, ap de 2004/05/14 e C-3 Ap 07/140504 (fls. 18 dos presentes autos e 358 a 360 do processo de execução n.º 3603200201031708);

i) O despacho identificado em h) manteve a hipoteca legal registada sobre o imóvel com a descrição 424/19891295, da freguesia de S. Mamede para garantia dos valores em cobrança coerciva (fls. 360 do processo de execução no 3603200201031708);

j) Em 05.08.2008, a reclamante apresentou a presente reclamação (cfr. carimbo aposto a f1s. 2)

3 – A Recorrente defende no presente recurso jurisdicional que estão prescritas as dívidas de IVA e IRC de 1993, 1994 e 1995 e que deve ser reduzida parcialmente a hipoteca legal na parte correspondente a essas dívidas, juros de mora, custas e percentagem de 25%.

Na sentença entendeu-se que, estando pendentes impugnações relativamente a todas as dívidas que a hipoteca legal visa garantir, os autos não fornecem os elementos necessários para apreciar a prescrição invocada, pois, para tal, será necessário atender a possíveis causas de interrupção da prescrição, que poderão ter ocorrido nesses processos.

Para além disso, entendeu-se que a prescrição em nada contende com a manutenção da hipoteca legal, pelo facto de servir de garantia ao pagamento de outras dívidas exequendas no valor de 427.654,98 euros.

A Recorrente defende que quanto à dívida de IRC de 1995 há elementos para apreciar a prescrição, pois juntou aos autos certidão do processo de impugnação judicial n.º 124/01, em que se vê a data da sua instauração e a sua paragem por mais de um ano.

4 – As hipotecas legais constituídas pela administração tributária podem ser reduzidas, não só quanto aos bens sobre que recaem, mas também quanto à quantia designada como montante do crédito, já que não têm por base convenção ou sentença (art. 720.º, n.º 1, do CC).

Para além disso, no que concerne ao processo de execução fiscal e às hipotecas constituídas pela administração tributária para garantia dos créditos nele cobrados, a redução da hipoteca, quanto aos bens sobre que recai ou sobre a quantia cujo pagamento eles asseguram, é um corolário do requisito da necessidade, imprescindível para a sua constituição [art. 50.º, n.º 2, alínea b), da LGT], que implica que a hipoteca deixe de subsistir na medida em que for desnecessária para assegurar os fins em vista.

Sendo assim, a prescrição de parte das dívidas garantidas pela hipoteca legal, pode ser fundamento para a sua redução, se a quantia designada como montante do crédito se tornar excessiva, pois com a prescrição fica afastada a possibilidade cobrança coerciva dessas dívidas prescritas (art. 304.º, n.º 1, do CC) e, consequentemente, não há necessidade de que elas continuem garantidas.

Por isso, não é correcto o decidido na sentença recorrida sobre a irrelevância da prescrição de dívidas em relação à manutenção da hipoteca, uma vez que ela releva para efeitos da alteração do valor por ela garantido.

5 – Sendo assim, é necessário apurar se as dívidas que a Recorrente refere estão ou não prescritas.

Na sentença recorrida entendeu-se que não é possível apreciar se a prescrição ocorreu, por estar pendente processo de impugnação judicial relativamente às dívidas que a Recorrente defende estarem prescritas.

No entanto, como nota a Recorrente nas suas alegações, foi junta ao processo uma certidão do processo de impugnação judicial, que consta de fls. 27-28, em que se referem os factos relevantes para apreciação da prescrição, designadamente, a data em que o processo foi instaurado e a data em que foi praticado o último acto antes da paragem do processo por mais de um ano, que fazia cessar o efeito interruptivo, nos termos do art. 49.º, n.º 2, da LGT, na redacção inicial.

Assim, tem razão a Recorrente ao dizer que a existência de tal processo de impugnação judicial não é obstáculo à apreciação da prescrição das dívidas que refere.

Por isso, a questão da prescrição das dívidas referidas pela Recorrente deverá ser apreciada tendo em conta os elementos fornecidos pela certidão junta.

Termos em a acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a fim de ser proferido outro despacho em que seja apreciada a prescrição das dívidas referidas pela Recorrente e, em caso afirmativo, ser reduzido o valor da hipoteca, mantendo apenas o necessário para pagamento das dívidas não prescritas e respectivos acréscimos previstos no art. 199.º, n.º 5, do CPPT.

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Iva. Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Falta de entrega de imposto.

Sumário:

A "falta de entrega da prestação tributária, a que se reporta o artigo 114º, 1, do RGIT, não abrange os casos de não recebimento do imposto pelo sujeito passivo.

Processo n.º 578/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Alvamater — Inertes e Construções, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal da sentença do Mm. Juiz do TAF de Leiria, que julgou procedente o recurso interposto pela arguida Alvamater – Inertes e Construções, Ld., da coima de € 962,64, que lhe foi aplicada pelo Chefe de Finanças da Direcção de Finanças de Leiria.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os artºs 26º n. 1 e 40º n. 1 alínea b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.

2. A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao art. 114º, n. 1, do RGIT.

3. A douta sentença recorrida violou assim, e em consequências, as normas legais referidas nos nºs. 1 e 2 que antecedem.

4. Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

Não houve contra-alegações.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A. No dia 28/10/2003, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 2, que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

"Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO INFRACTOR (...)

"Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRACÇÃO …

B. Em 13.10.2003, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA, referente ao mês de Fevereiro de 2003, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 4.613,21€, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C. Por despacho de fls. 128 a 129, datado de 11.05.2007, a recorrente foi condenada por infracção ao disposto nos art. 26º, n. 1 e 40º, n. 1, alínea a) do C/VA, punível pelos art. 114º, n. 2 e 26.º, n. 4 do RGIT, na coima de 922, 64 €.

3. A questão a decidir, que divide o Mm. Juiz e o recorrente, é esta:

A não entrega ao Estado do IVA facturado implica a prática de uma infracção ao art. 114º, 1, do RGIT.

O Mm. Juiz entende que não, de passo que o recorrente defende posição contrária, alicerçando a sua fundamentação nos artºs 26º, n. 1 e 40º, n. 1, alínea b) do CIVA.

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 26.º, n. 1 do CIVA:

"Sem prejuízo do regime especial referido nos artigos 60.º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19º a 25º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados".

Estatui, por sua vez, o art. 40.º, n. 1, alínea a) do mesmo Código:

"1. Para efeitos do disposto na alínea c) do n. 1 do artigo 28º, a declaração periódica deve ser enviada por via postal ao Serviço de Administração do IVA, por forma que dê entrada nos seguintes prazos:

a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igualou superior a € 498 797,9, no ano civil anterior …".

Finalmente é do seguinte teor o art. 114.º do RGIT:

"1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

"3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja".

Traçado o quadro legal, importa agora saber se foi ou não praticada a infracção de que o arguido vinha acusado e sobre o qual impendeu a condenação proferida pela competente autoridade tributária.

Constata-se que a arguida foi punido por haver entregue a declaração periódica de IVA desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

Para decidir pela procedência do recurso, discreteou o Mm. Juiz *a quo* do seguinte modo:

"Ora, no caso vertente, não está em causa qualquer prestação tributária deduzida nos termos da lei (situação prevista pelo n. 1 deste art. 114.º do RGIT), mas antes uma prestação tributária de que existe obrigação legal de liquidar, em conformidade com o disposto no Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

"Sucede que, de acordo com o n. 3 do citado art. 114º do RG/T e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto, para efeitos do disposto nos seus nºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária aquela que haja sido recebida.

"No caso dos autos, contudo, a recorrente alega que o IVA não entregue não foi por si recebido, sendo certo que inexiste nos autos qualquer prova desse recebimento que, de resto, constitui pressuposto legal da infracção, consubstanciada na falta de entrega do IVA juntamente com a declaração periódica correspondente e pela qual a recorrente vem punida.

"Conclui-se, assim, pela inverificação dos pressupostos legais de que depende a punição da recorrente, pelo que esta deve ser absolvida".

Que dizer?

Pois bem.

Esta questão tem recebido uma unânime decisão deste Supremo Tribunal, no sentido de que o citado art. 114º, 1, do RGIT (que pune como contra-ordenação fiscal a falta de entrega da prestação tributária), não abrange, na sua previsão legal, situações em que o imposto que deva ser entregue não esteja em poder do sujeito passivo, por este não o ter recebido ou retido ([1]).

Na verdade, e como se referiu no acórdão deste STA de 28/5/2008 (rec. n. 279/08), com a utilização da expressão "prestação tributária deduzida" pretendeu-se aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária pelo sujeito passivo através de uma subtracção de uma quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária (é o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas nos artigos 71.º e 98.º do CIRS).

No caso do IVA, no respectivo Código não se refere qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido, apenas se falando de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos artigos 19.º a 25.º do CIVA.

O que há, na verdade, é a obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestações de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou utilizadores dos serviços (artigos 35.º e 36.º, n.º 1 do CIVA).

O imposto que deve ser entregue não é, contudo, o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registe após confrontação do volume global do imposto liquidado com o que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (artigos 19.º a 25.º do CIVA).

É certo que pode haver situações em que o sujeito passivo recebeu de terceiros IVA que liquidou e não procedeu à sua entrega à administração tributária, havendo obrigação dessa entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado com o imposto pago pelo sujeito passivo em determinado período.

Só que tais situações não se enquadram nos números 1 e 2 do preceito em análise mas sim na parte final do seu n.º 3 que refere prestação tributária "que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja".

E, como aí resulta claramente do texto da lei, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de recebimento da quantia do imposto.

Aliás, como se salienta no aresto citado, "a conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão "a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido".

"Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

"Por outro lado, as referências à "prestação tributária que nos termos da lei deduziu" e à "prestação tributária deduzida nos termos da lei", que se utilizam no art. 114.º do RGIT, têm um evidente alcance restritivo em relação à expressão "imposto devido", que era utilizada no referido art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.".

No caso dos autos, contudo, e como refere o Mm. Juiz *a quo*, inexiste qualquer prova do recebimento do imposto, sendo que a arguida alega que o IVA não entregue não foi por si recebido.

E, assim sendo, não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) do probatório, está afastada a possibilidade de punição da arguida por não verificação dos pressupostos legais previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT.

A decisão recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o MP.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa.*

([1]) Vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 18/9/2008, rec. n. 483/08, de 15/10/2008 (rec. n. 481/08), de 12/11/2008 (rec. n. 577/08), de 26/1/2008 (rec. n. 513/08) e de 10/12/2008 (rec. nºs. 524/08 e 579/08).

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Contribuição autárquica. Terreno para construção. Fundamentação por remissão. Fundamentação do acto tributário.

Sumário:

I — Se no título aquisitivo é indicado que os terrenos transaccionados são para construção, devem estes ser considerados prédios urbanos, por força de tal destinação subjectiva, face ao disposto no artigo 6.º, n.os 1 e 3 do CCA.

II — O acto que indefere a reclamação graciosa pode ser fundamentado por remissão.

III — Para efeito do de liquidação de contribuição autárquica, e com referência ao disposto no artigo 158.º, 2, do CPPT, encontra-se devidamente fundamentado o acto de liquidação que indica a localização, o artigo matricial, o valor matricial, o valor patrimonial, a data de liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada um dos prédios urbanos.

Processo n.º 767/07-30.
Recorrente: Banco Comercial Português, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS**, com sede na rua Júlio Dinis, 705 a 719, Porto, impugnou judicialmente, junto do TAF de Beja, a liquidação e cobrança de CA relativa ao ano de 1999 e o indeferimento da reclamação deduzida contra a referida liquidação.

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. 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);

2. 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 1999 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;

3. 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. artºs 2º e 8º do CCA);

4. 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 créditos urbanos ou terrenos para construção (v. art. 6º do CCA; cfr. Ac. TCA (Sul) de 2001.10.02;

5. 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;

6. 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. artºs 124º e 125º do CPA);

7. A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos artºs 103º e 268º/3 da CRP, 1º, 2º, 3º, 6º e 8º do CCA, 77º da LGT e 124º e 125º do CPA.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer da questão.

O recorrente discorda.

2. Por despacho (decisão sumária do relator, nos termos do art. 705º do CPC, proferido em 6 de Março de 2008), foi decidido que o Tribunal era hierarquicamente competente para conhecer do recurso, de passo que, no tocante à questão de mérito, mais decidiu o relator que, porque a questão fora

já decidida de modo uniforme e reiterado por este Supremo Tribunal, negou provimento ao recurso, remetendo para precedente decisão, que foi junta à decisão em causa.

3. Notificado de tal decisão, o recorrente veio discordar do relator, reclamando para a conferência.

Na verdade, sustenta que não há jurisprudência uniforme e reiterada, pois os arestos que versam sobre questão idêntica nem sequer transitaram em julgado, tendo até sido interposto recurso para o Pleno das decisões proferidas nesses arestos.

Depois, repisa os seus argumentos anteriores, defendendo a revogação da sentença e apresentando conclusões idênticas às constantes das respectivas alegações de recurso.

O EPGA defende que deve ser deferida a reclamação para a conferência.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

4. No tocante à reclamação para a conferência, é verdade que a razão está do lado do recorrente.

Com efeito, o aresto que o relator considerou como constituindo jurisprudência reiterada e uniforme deste STA, nem sequer tinha então transitado em julgado, dele tendo sido interposto recurso para o Pleno da Secção.

E, à data, não se conhecia acórdão sobre a questão que tivesse transitado em julgado.

Defere-se assim a reclamação, revogando-se o despacho do relator.

Há pois que conhecer, em conferência, do objecto do recurso.

Mas previamente há que decidir uma questão prévia.

Concretamente a competência, em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal.

5. Importa, como dissemos, decidir liminarmente a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 26º, alínea b) do ETAF:

"Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer:

"...

"b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 38º, alínea a) do ETAF.

Vejamos então.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal, defendendo que a conclusão 3ª das alegações de recurso colide com os pontos G) e H) do probatório.

Que dizer?

A questão foi apreciada no acórdão deste STA de 16/1/2008 (rec. n. 768/07), em termos que merecem o nosso acordo.

Aí se disse que "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 3º 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. 1/93 com o PROTALI" …, e à substituição deste pelo n. 1/96 que caducou por iniciativa da Câmara Municipal de Silves … 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".

Concluímos assim que não há questão de facto a decidir, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente competente para conhecer do recurso, pelo que improcede a questão prévia suscitada pelo EPGA.

6. É a seguinte a matéria de facto, fixada na instância:

A. Em 1993-03-26, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n. 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. 749, a fls. 59 V., do livro B-3 e n. 000081/150268, 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.

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. 1/93 com o PROTALI.

D. Em 1996-02-01, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n. 1/96 "...que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n. 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 (...).

E. Em 1996-04-29, o PRESIDENTE DA CMS proferiu o despacho de deferimento do averbamento ao Alvará de loteamento n. 1/96, que consta do seguinte "… onde se lê que o Alvará de Loteamento n. 1/96, que substitui integralmente o Alvará de Loteamento n. 1/93, deve entender-se que o substitui nas partes que foram objecto de alteração.

F. Em 1997-04-24, por oficio n. 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...".

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 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 PORTUGUES, 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...".

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 o Impugnante tenha diligenciado para anular a referida escritura.

I. Os prédios situam-se em zona de aglomerado urbano.

J. Em 2003-07-16 foi o ora Impugnante citado de que no SF de Sines "...corre o processo executivo n. 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, o impugnante deduziu reclamação graciosa, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 2005-01-14.

7. Quanto ao mérito do recurso.

Este Supremo Tribunal já foi chamado a pronunciar-se sobre questão idêntica, sendo que são exactamente idênticas as conclusões das alegações de recurso apresentadas neste processo e naqueloutro que referimos [acórdão deste STA de 16/1/2008 (rec. n. 768/07)].

E a posição aí assumida (em que dois dos juízes desta formação nela intervieram, sendo um deles o relator) merece o consenso desta formação, pelo que seguiremos de perto (quando não textualmente) o que aí se decidiu, por ser esta, no nosso entendimento, a doutrina a sufragar.

7.1. 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 1º 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 8º do referido diploma legal.

Tais prédios podem ser rústicos ou urbanos, sendo que nos termos do artigo 6º, n. 1, do Código citado, os terrenos para construção são uma espécie de prédios urbanos.

O n. 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. 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 6º 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, já 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 6º, n. 1, alínea d), do Código da Contribuição Autárquica –, já que, nos termos do n. 4 deste último artigo, "enquadram-se na previsão da alínea d) do n. 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n. 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. 2 e ainda os da excepção do n. 3".

Os terrenos devem, pois, ser tributados como prédios urbanos, pelo que não assiste, neste ponto, razão ao recorrente.

7.2. Quanto à alegada falta de fundamentação dos actos:

Dispõe o artigo 77º, n. 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. 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. 124º 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 1ª da Constituição da República – artigo 268º da Constituição.

A fundamentação há-de ser expressa, clara, suficiente e congruente;

Expressa, ou seja, 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 99º, alínea c), do CPPT.

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 *iter* 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 6ª – 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 268º, n. 3, da Constituição e no artigo 77º 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 nºs 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 em 1999".

Mas não é assim.

Com efeito, 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. 4 - no "loteamento urbano (...) ocorreram as vicissitudes que a reclamante refere", designadamente a declaração de incompatibilidade do alvará de loteamento, a substituição do alvará n. 1/93 pela 1/96 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" –nºs 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 158º, n. 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. … e apenso, instaurado contra" a anterior proprietária dos prédios, "por dívida de contribuição autárquica do ano 1999, 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, tais elementos são suficientes para que o contribuinte conheça as razões da liquidação: desde logo, que se trata de contribuição autárquica do ano de 1999 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 acima descritos termos, sendo que a eventual má classificação dos prédios como terrenos para construção acarretaria, quando muito, no caso dos autos, vício de violação de lei, que não vício formal por falta de fundamentação.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Embargos de terceiro. Penhora posterior ao direito alegadamente incompatível.

Sumário:

I — Provado que o embargante era titular de um direito pessoal à herança não adquirido ao executado e tendo a penhora sido efectuada sobre bens que integram essa mesma herança, é, assim, patente que aquele direito é afectado por essa penhora, na medida em que o impede de exercer sobre eles os direitos inerentes à qualidade de herdeiro, designadamente, o de adquirir todos os bens imóveis ou alguns deles na partilha respectiva.

II — Sendo assim, os embargos não podem deixar de proceder, uma vez que a penhora dos bens imóveis que integram a herança é incompatível com esse direito anteriormente adquirido pelo embargante, que lhe assiste defender.

Processo n.º 796/08-30.
Recorrente: António Amílcar Sousa Pereira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – António Amílcar Sousa Pereira, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente os embargos que deduziu contra a penhora dos bens imóveis que integram a herança ilíquida e indivisa aberta por óbito dos pais dos revertidos João José Sousa Pereira e Maria de Fátima de Aguiar Branco, a quem havia adquirido os quinhões hereditários, pelo valor de € 42.000,00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

01. A 23 de Fevereiro de 2005 o embargante adquiriu o direito que detinham João José Sousa Pereira e Maria de Fátima de Aguiar Brandão, sobre os 4 prédios que nos autos foram penhorados, tendo-a registado apenas em 21 de Março de 2005.

02. A Fazenda Pública credora na presente execução, obteve a penhora do direito aos 4 prédios referidos em 15 de Fevereiro de 2005, tendo-a registada apenas em 17 de Março de 2005.

03. Ao contrário do decidido na sentença *a quo* a questão decidenda não se esgota na não aplicabilidade do conceito de terceiros para efeitos de registo, antes carecendo a relação material controvertida de uma análise à luz da globalidade das normas aplicáveis, nomeadamente as do Código de Registo Predial, mas também o artigo 819º do Código Civil, os artigos 351º e 838º do Código Processo Civil e, bem assim os art. 230º e 237º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

04. O registo predial tem a natureza de um ónus jurídico, que impende sobre aquele que adquire o direito sujeito a registo, isto é, exige, no caso ao exequente, a observância de um certo comportamento, prescrito pela lei, como condição de obtenção de determinada vantagem ou evitar determinada desvantagem.

05. O cumprimento de tal ónus de registo da penhora importa para os efeitos do disposto no artigo 819º do Código Civil, constituindo condição da inoponibilidade dos actos de disposição do executado relativamente à execução.

06. O registo não é constitutivo de direitos, pelo que a compra e venda de 23/02/2005 que conferiu ao embargante a propriedade dos bens objecto de penhora é perfeita na data da escritura.

07. Por outro lado, face ao ordenamento jurídico vigente, o registo é constitutivo da penhora enquanto acto processual, pelo que a penhora dos autos apenas se efectivou na data de apresentação a registo, i.e, em 17/03/2005.

08. De harmonia com o preceituado na alínea e) do artigo 231º, o órgão da execução fiscal, efectuadas as diligências previstas na alínea d) do presente 231º, deve requerer imediatamente o registo, em conformidade com o preceituado no artigo 230º (todos do C.P.P.T.).

09. Também nos termos do n.º 4 do artigo 838º do C.P.C., a penhora incidente sobre bens imóveis só produz efeitos em relação a terceiros desde a data do registo (artº 838º, n.º 4, do C.P.C.).

10. No caso dos autos, e como resulta provado, o órgão da Administração Fiscal levou mais de um mês a registar a penhora, vindo o recorrente embargante a adquirir o bem nesse entretanto, o que fez com os formalismos legais e de boa fé,

11. pelo que a penhora dos bens *sub júdice* não lhe é oponível, já que, como resulta provado, não fora, à data do negócio, dada a publicidade que a lei exige a essa providência executiva.

12. Pela mesma razão, a venda efectuada pelo executado é perfeitamente para alem de válida, é eficaz.

13. Nestes termos, resulta que a penhora posteriormente registada ofende o direito de propriedade do embargante, pelo que devem os embargos proceder.

14. A sentença *a quo* violou, entre outros, os artigos 819º do C.C., os artigos 351º e 838º do C.P.C. e, bem assim os art. 230º e 237º do C.P.P.T..

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1- No processo executivo foram penhorados a 15/2/2005 os imóveis:

a) Prédio Rústico, em Lugar de Movido, designado por "Bouça de Novido", composto por pinhal e eucaliptal, com uma área de 7.500 m2, confrontado a Norte com Manuel Moreira Bernardo, a Sul e Nascente com Manuel Vieira Pinto, a Poente com Joaquim Vieira Marques, descrito na Conservatória do Registo Predial de Marco de Canaveses, sob o n.º 00933/17062004, da freguesia de Paços de Gaiolo, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 210;

b) Prédio Rústico, em Lugar de Casas Novas, designado por "Casas Novas", composto por cultura e ramada, com uma área de 6.600 m2, confrontado a Norte, Nascente e Sul com caminho, a Poente com Libânia Pinto, descrito na Conservatória do Registo Predial de Marco de Canaveses, sob o n.º 00934/17062004, da freguesia de Paços de Gaiolo, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 219;

c) Prédio Rústico, em Lugar de Mesura, designado por "Bouça de Mesura", composto por pinhal, com uma área de 6.800 m2, confrontado a Norte com Alfredo Vieira Vasconcelos, a Sul com caminho, a Nascente com herdeiros de Manuel Vieira Vasconcelos, e a Poente com Luís Barbosa Rocha, descrito na Conservatória do Registo Predial de Marco de Canaveses, sob o n.º 00935/17062004, da freguesia de Paços de Gaiolo, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 557;

d) Prédio Urbano, designado por Lugar de Casas Novas, correspondendo a uma casa de dois pavimentos e corte, com uma área de 78,62 m2, confrontado a Norte, Sul, Nascente e Poente com herdeiros de José Pereira, descrito na Conservatória do Registo Predial de Marco de Canaveses, sob o n.º 00936/17062004, da freguesia de Paços de Gaiolo, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 168 (docs. nºs 1, 2, 3 e 4).

2- A 23 de Fevereiro de 2005, no Cartório Notarial de Penafiel, foi celebrada escritura pública mediante a qual o embargante declarou comprar pelo preço de 42.000,00 Euros, a João José Sousa Pereira e Maria de Fátima de Aguiar Brandão, os seus quinhões hereditários, na herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de seus pais, Emília Amélia de Castro e Sousa e José Pereira - doc. n.º 5.

3- Tal herança abrange os aludidos imóveis.

4- As penhoras foram registadas por apresentação de 17/3/2005. fls. 413 ss do apenso.

5- A aquisição referenciada em "2", foi registada por apresentação de 21/3/05. fls. 9 ss.

3 – A sentença recorrida indeferiu os embargos de terceiro deduzidos pelo ora recorrente com fundamento, em suma, em que, à data em que este adquiriu os bens imóveis, em 23/5/06, os mesmos

"já haviam sido penhorados pela FP. Assim, encontrando-se o bem registado em nome dos executados e sendo à data efectivamente sua pertença, a penhora foi correctamente efectuada.

Quanto ao mais, o registo da aquisição da compra pelos embargantes (que se primeiramente registada relativamente à penhora precederia a esta nos termos do artigo 6 do CRP) foi efectuada em data posterior ao da penhora, pelo que não podem os embargos senão improceder".

Inconformado com tal decisão, vem agora o recorrente insurgir-se contra a mesma, nos termos supra referidos.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dos documentos juntos a fls. 8 a 15, ressalta à evidência que o agora embargante, em 17/6/04, antes, portanto, da penhora dos bens imóveis contra que foram deduzidos os presentes embargos de terceiro, que teve lugar no dia 15/2/05 e do facto de onde o embargante faz decorrer o seu direito - aquisição, celebrada por escritura pública, dos quinhões hereditários dos revertidos na herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de seus pais - que ocorreu em 23/2/05 (cfr. nºs 1, 2 e 3 do probatório), havia já adquirido, em comum com os agora revertidos e outros e sem determinação de parte ou direito, os referidos imóveis por sucessão por morte de Emília Amélia de Castro e Sousa e marido José Pereira.

Ou seja à data em que os bens em causa foram penhorados e em que procedeu à aquisição dos quinhões hereditários dos revertidos, já o embargante era titular de um direito pessoal à herança, não adquirido ao executado. Depois da penhora, adquiriu também o direito do executado à mesma herança, mas o seu direito pessoal, já o detinha no momento em que foi efectuada a penhora.

Ora, os embargos à penhora visam a defesa da "posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro", conforme o disposto no artº 237º, n.º 1 do CPPT.

Daqui ressalta que os embargos de terceiro podem ser deduzidos por quem, além de terceiro, seja possuidor da coisa penhorada ou titular de outro direito incompatível com a penhora, para defender esse direito.

No caso dos autos e como vimos, sendo o embargante titular desse direito pessoal à herança (não adquirido do executado) e tendo a penhora sido efectuada sobre bens que integram a herança, é, assim, patente que aquele direito pessoal à herança é afectado por essa mesma penhora, na medida em que o impede de exercer sobre eles os direitos inerentes à qualidade de herdeiro, designadamente, o de adquirir todos os bens imóveis ou alguns deles na partilha respectiva.

Sendo assim, os embargos não podem deixar de proceder, uma vez que a penhora dos imóveis em causa é incompatível com o direito anteriormente adquirido pelo embargante, que lhe assiste defender.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedentes os embargos deduzidos pelo recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reclamação de créditos. Direito de retenção. Hipoteca. Artigo 759.º, 2, do CC. Terceiro juridicamente indiferente. Impugnação do crédito. Artigo 866.º do CPC.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 759.º, 2, do CC, o direito de retenção prevalece sobre a hipoteca.

II — Isto mesmo que exista hipoteca registada anteriormente a favor de outro interessado.

III — O credor hipotecário não é um terceiro juridicamente indiferente, pelo que o caso julgado decorrente da sentença que reconhece esse direito de retenção não é oponível ao credor hipotecário.

IV — A forma de um credor com garantia real (hipoteca) impugnar esse crédito, entretanto reclamado, é através do processo definido no artigo 866.º do CPC.

Processo n.º 797/08-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos.
Recorrido: Mário José da Glória António.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, SA**, com os demais sinais dos autos, não se conformando com a sentença proferida pelo Mm. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida julgou improcedente a impugnação deduzida pela ora Recorrente, relativamente ao crédito do Mário José da Glória António, – que se encontra garantido por um direito de retenção e por isso foi graduado antes do crédito hipotecário da Recorrente -, por entender que, na situação em análise, não se verifica o litisconsórcio necessário previsto no art. 28º do CPC.

2. Releva para apreciação deste recurso o facto da Recorrente não ter sido parte na acção onde o direito de retenção, anteriormente referido, foi reconhecido, sendo que a hipoteca garante o crédito da Recorrente foi registada em 19.8.1988, ou seja, em data muito anterior à data do trânsito em julgado da sentença que reconheceu tal direito.

3. Decidiu o Tribunal *a quo* que não sendo a Recorrente «parte no contrato promessa em crise na acção em que foi reconhecido o crédito impugnado, não tinha, em vista do art. 26º, nºs 1 e 3 do CPC, que ser citada nesse processo», na medida em que «o prejuízo que advém da prevalência do direito de retenção sobre a hipoteca é um prejuízo (...) de natureza económica, e não jurídico, incapaz, pois, de afectar a posição jurídica do terceiro».

4. A Recorrente não pode conformar-se com esta decisão, por entender que o prejuízo causado pelo reconhecimento do direito de retenção não pode ser considerado um mero prejuízo económico, mas antes corresponde, no mínimo, ao enfraquecimento do valor jurídico da hipoteca como garantia real, atento o disposto no art. 759º-2 do C. Civil;

5. Ou seja, é de entender que a sentença que reconheceu tal direito de retenção atinge juridicamente a posição da ora Recorrente e, consequentemente, não lhe é oponível;

6. Neste mesmo sentido já decidiu o Supremo Tribunal de Justiça, no seu Ac. de 8.7.2003 (p.03A1808 in http://www.dgsi.pt;

7. Decidindo este Supremo Tribunal, – como se espera –, que o direito de retenção invocado pelo titular do direito de retenção não e oponível à Recorrente, impõe-se, igualmente, que se conclua que tal crédito, por ter sido constituído em momento posterior ao credito hipotecário, deve ser graduado depois dele.

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:

A. A Fazenda Pública instaurou contra a executada Guilhas e Guilhas, Ld., a execução fiscal n. 3344199301016504 do Serviço de Finanças de Lisboa 11, por dívida à Caixa Geral de Depósitos, resultante do contrato de mútuo n. 9051/051489/588/0019, celebrado em 10-10-1988, no valor de 83.599.634$00, com juros calculados de 15-10-1990 a 25-01-1993, e de que os presentes autos de verificação e graduação de créditos constituem apenso;

B. No âmbito dos autos de carta precatória n. 1074-93/700036.7 do Serviço de Finanças de Lagos, e para pagamento da dívida referida em A), foram, em 20-07-1993, efectuadas as penhoras, entre outras, das fracções autónomas designadas pelas letras "A", "H" e "AB", do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, 2a Fase, Lote 22, Ameijeira de Baixo, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n. 248/140187, as quais foram registadas a favor da Fazenda Nacional em 24-09-1993;

C. As fracções autónomas penhoradas foram vendidas mediante venda judicial por meio de proposta em carta fechada, tendo sido adjudicadas as fracções "A" e "AB" em 05-12-1997, e a fracção "H" em 11-02-1998;

D. Em 19-08-1988, foi registada hipoteca a favor da Caixa Geral de Depósitos, incidente sobre as fracções autónomas identificadas em B), penhoradas no processo de execução de que os autos constituem apenso, com vista à garantia das obrigações assumidas pela executada em contrato de mútuo, na quantia de 92.000.000$00, referente a capital, juro anual até 17% acrescido de 4% em caso de mora, e despesas no valor 3.680.000$00;

E. No âmbito dos autos de Execução Sumária n. 7780/92, do 1º Juízo Cível – 2ª Secção, do Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa, em que é exequente, o ora reclamante, Banco Português do

Atlântico, S.A. foi efectuada, em 12-01-1993, a penhora sobre as fracções autónomas identificadas em B), registada em 09-02-1993;

F. Por sentença transitada em julgado, proferida na acção de processo ordinário n. 297/99, do 2º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Lagos, foi reconhecido a Manuel Gonçalves Guerreiro o direito de retenção sobre a fracção autónoma designada pela letra "H", correspondente ao 1º andar esquerdo do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, 2ª Fase, Lote 22, Ameijeira de Baixo, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n. 248/140187;

G. De acordo com o teor de fls, 340 a 348 dos autos, a escritura de compra e venda respeitante ao contrato-promessa celebrado entre Manuel Gonçalves Guerreiro e a executada, Guilhas e Guilhas, deveria ter sido outorgada "logo depois de o A. ter pago a totalidade do preço da fracção em causa, o que aconteceu em 25/10/91";

H. Por sentença transitada em julgado, proferida na acção ordinária n. 231/93 do Juízo Auxiliar do Tribunal de Circulo de Portimão, foi reconhecido a Mário José da Glória António o direito de retenção sobre a fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente à subcave do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, 2ª Fase, Lote 22, Ameijeira de Baixo, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n. 248/140187;

I. De acordo com o teor de fls. 69 a 72 dos autos, a escritura de compra e venda respeitante ao contrato-promessa celebrado entre Mário José da Glória António e a executada, Guilhas e Guilhas, deveria ter sido outorgada em 10/8/91;

J. A executada é devedora do crédito exequendo relativo à dívida identificada em A) que antecede, bem como, dos créditos reclamados pela Fazenda Pública provenientes de Contribuição Autárquica do ano de 1992, inscritos para cobrança em 1993, no montante de 98.496$00, relativo à fracção autónoma designada pela letra "A", do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432, acrescido de juros de mora, de Contribuição Autárquica do ano de 1992, no montante de 49.248$00, relativo à fracção autónoma designada pela letra "H", do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432, acrescido de juros de mora, de Contribuição Autárquica do ano de 1992, no montante de 36.936$00, relativo à fracção autónoma designada pela letra "AB", do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432, acrescido de juros de mora;

K. A executada é devedora a Manuel Gonçalves Guerreiro do crédito no montante de 18.000.000$00, proveniente do incumprimento do contrato-promessa de compra e venda da fracção autónoma designada pela letra "H", correspondente ao 10 andar esquerdo do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, 2ª Fase, Lote 22, Ameijeira de Baixo, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n. 248/140187, reconhecido por sentença transitada em julgado, proferida na acção ordinária n. 297/99 do 2º Juízo da Comarca de Lagos, sentença que reconheceu, ainda, ao reclamante, o direito de retenção sobre a referida fracção autónoma;

L. A executada é devedora a Mário José da Glória António do crédito no montante de 15.000.000$00, beneficiando do direito de retenção sobre a fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente à subcave do prédio urbano sito na Urbanização Lapinha, 2ª Fase, Lote 22, Ameijeira de Baixo, freguesia de Santa Maria, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria sob o artigo 2432 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n. 248/140187, reconhecido por sentença transitada em julgado, proferida na acção ordinária n. 231/93 do Juízo Auxiliar do Tribunal de Circulo de Portimão;

M. A executada é devedora ao Banco Português do Atlântico, S.A. do crédito no montante de 1.400.798$00 acrescido de juros, resultante de duas letras aceites pela executada, garantido pela penhora efectuada no âmbito do Processo de Execução Sumária n. 7780/92, que corre termos no 1º Juízo Cível - 2ª Secção do Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa.

3. No ponto em análise, o Mm. Juiz *a quo* decidiu do seguinte modo:

"… Julgam-se procedentes as reclamações de crédito apresentadas e, em consequência, graduam-se os créditos pela seguinte forma …

"Quanto à fracção autónoma designada pela letra "A";

"1º O crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a Contribuição Autárquica do ano de 1992 e respectivos juros de mora;

"2º *O crédito reclamado por Mário José da Glória António;*

3º O crédito exequendo e juros de mora até 3 anos;

4º O crédito reclamado pelo Banco Português do Atlântico, S.A., e respectivos juros de mora;

5º Os juros de mora para além dos 3 anos, relativos ao crédito exequendo".

E para decidir graduar, na posição indicada, o crédito reclamado pelo dito Mário António, o Mm. Juiz justificou a sua decisão do modo seguinte:

"Quanto ao crédito de Mário José da Glória António, foi o mesmo impugnado pela Caixa Geral de Depósitos.

"Com efeito, vem a Caixa Geral de Depósitos alegar que a sentença que constitui o título executivo invocado pelo reclamante não lhe é oponível, porquanto não foi citado para a acção quando deveria sê-lo, pois enquanto credor hipotecário é um terceiro judicialmente interessado, impondo a lei o litisconsórcio necessário (art. 869º, 2, do CPC) nas acções para reconhecimento do crédito do promitente-comprador sobre o bem hipotecado.

"Vejamos se lhe assiste razão:

"…

"Por todo o exposto se conclui pela improcedência da impugnação deduzida pela exequente, julgando-se, pois, reconhecido e verificado o crédito reclamado por Mário José da Glória António".

Isto depois de considerar que, "não sendo a exequente parte no contrato promessa em crise na acção em que foi reconhecido o crédito impugnado, não tinha, em vista do art. 26º, nºs 1 e 3 do CPC que ser citada nesse processo, bem como, ao contrário do que alega, não se verifica qualquer situação de litisconsórcio necessário prevista no artigo 28º do CPC, já que o *credor hipotecário não é considerado terceiro juridicamente interessado, pois o prejuízo que advém da prevalência do direito de retenção sobre a hipoteca é um prejuízo de facto, de natureza económica, e não jurídico, incapaz, pois, de afectar a posição jurídica do terceiro*".

A recorrente insurge-se contra o crédito assim graduado em segundo lugar, que, a seu ver, devia ser graduado depois do seu.

E formula duas questões sobre as quais solicita a pronúncia deste Supremo Tribunal, que equaciona do seguinte modo:

(i) Por um lado, se o direito de retenção, reconhecido por sentença proferida em acção judicial na qual o credor, titular de hipoteca constituída em data anterior à da propositura da acção judicial, não interveio, é ou não oponível a este credor;

(ii) Por outro - e partindo do princípio que a primeira resposta é negativa [ou seja, que a sentença não é oponível] – em que lugar devem ser graduados tais créditos.

O EPGA, no seu lúcido e distinto parecer, pugnando pela improcedência do recurso, escreveu:

"Nos termos do art. 759º, n. 2 do Código Civil o direito de retenção prevalece sobre a hipoteca, ainda que esta tenha sido registada anteriormente.

"Temos, portanto, a seguinte ordem de preferências: primeiro, os privilégios, depois, o direito de retenção, por último, a hipoteca, sendo que a anterioridade da garantia não tem relevância ([1])

"Ponto é saber se a sentença que constitui o título executivo invocado pelo reclamante Marco António, reconhecendo-lhe o direito de retenção, não é oponível à recorrente Caixa Geral de Depósitos, porquanto a mesma não foi citada para a acção.

"Argumenta a recorrente que a sentença que reconheceu tal direito de retenção atinge juridicamente a sua posição, enfraquecendo juridicamente o valor da hipoteca como garantia real, pelo que não lhe é oponível.

"Afigura-se-nos que não lhe assiste razão.

"A questão *sub judice* prende-se com a questão dos limites subjectivos do caso julgado e da sua eficácia em relação a terceiros.

"A regra geral aplicável à eficácia subjectiva do caso julgado é a de que este só produz efeitos em relação às partes, mas a mesma comporta excepções, nomeadamente o caso dos chamados terceiros indiferentes.

"Sobre o conceito referem Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2ª edição, pág 726, que «são as pessoas a quem a sentença não causa nenhum prejuízo jurídico, por não bulir com a existência ou validade do seu direito, embora possa afectar a sua consistência prática ou económica. (...) Nestes casos, em que a decisão contida na sentença não causa prejuízo jurídico ao direito de terceiro, nenhuma razão há para recusar a invocação do caso julgado perante esse terceiro, visto a regra da eficácia, relativa do caso julgado ter por fim evitar que terceiros sejam prejudicados, na consistência jurídica ou no conteúdo do seu direito, sem eles terem tido possibilidade de se defender e esse risco não ocorrer em tal tipo de situações».

"Ora, como impressivamente se disse no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12.01.1993, recurso 082928, in www.dgsi.pt, com o reconhecimento do direito de retenção aos credores exequentes e a subsequente baixa de lugar na escala de graduação de créditos do credor hipotecário o direito deste não é afectado juridicamente, pois que o direito continua o mesmo, com o mesmo conteúdo e a mesma garantia hipotecária. É certo, sublinha-se no referido aresto, que «é afectado na prioridade da graduação por passar a ficar a seguir ao crédito dos exequentes, mas esta descida não representa um prejuízo de natureza jurídica, mas tão só, bem no fundo, um prejuízo de ordem económica, na medida em que o património da devedora pode não chegar para se pagar (…) Importa lembrar que Manuel Andrade

dá como exemplo de terceiros juridicamente indiferentes precisamente os "credores relativamente às sentenças proferidas nos pleitos em que seja parte o seu devedor" (loc. cit., 288).

"Em reforço desta posição podem aliás confrontar-se, a título de exemplo, os seguintes arestos que ilustram a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça sobre esta matéria: Acórdão de 23.05.2002, recurso 02B899, e Acórdão de 24.03.1992, recurso 080720, in www.dgsi.pt."

Que dizer?

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 759º, 2, do CC:

"O direito de retenção prevalece neste caso sobre a hipoteca, ainda que esta tenha sido registada anteriormente".

O direito de retenção é hoje correntemente aceite como uma verdadeira garantia real.

Assim, o credor que goze do direito de retenção pode reclamar o seu crédito na execução fiscal em que ocorra a penhora do bem de que é detentor.

Mas será que a Caixa Geral de Depósitos tinha que intervir, como refere, na acção respectiva? Será que tal era necessário para que o direito de retenção lhe fosse oponível.

Não.

Na verdade, sendo o direito de retenção um direito real de garantia, é oponível a todos, gozando de eficácia tendencialmente absoluta, e fazendo impender sobre todos um dever genérico de nada fazer que perturbe o gozo do seu titular (v. Oliveira Ascensão "Lições de Direitos Reais, policopiados (curso 1966/67, pág. 77) ([2]).

Isso não significa, como diremos depois, que o credor hipotecário não possa deduzir oposição a esse direito de retenção.

Mas em termos que não os alegados pelo recorrente.

Acena este com o disposto no art. 28º do CPC, defendendo que, tratando-se de um litisconsórcio necessário, a sua intervenção é necessária, defendendo igualmente que o prejuízo que sofreu é não só económico como também jurídico.

Mas não é exactamente assim.

Defendeu-se já que o credor hipotecário seria um terceiro juridicamente indiferente, pelo que a sentença lhe seria oponível.

Sendo que o prejuízo seria tão só económico (e há ou pode haver um prejuízo económico, se o valor dos bens for insuficiente), sendo que a sentença respectiva não afectaria a existência, a validade ou a consistência jurídica do seu direito.

Ou seja: o prejuízo seria económico e não jurídico.

Nestes casos, em que a decisão contida na sentença não causaria prejuízo jurídico ao direito de terceiro, nenhuma razão há para recusar a invocação do caso julgado perante esse terceiro, visto a regra da eficácia relativa do caso julgado ter por fim evitar que terceiros sejam prejudicados na consistência jurídica ou no conteúdo do seu direito, sem eles terem tido possibilidade de se defender e esse risco não ocorrer em tal tipo de situações.

Poderia pois, para quem siga este entendimento, em hipóteses como a dos autos, dizer-se que a sentença se lhes impõe.

Veja-se, a propósito, e sobre os terceiros juridicamente indiferentes os autores referido em nota ([3]).

Mas aquela é uma doutrina que hoje não logra acolhimento jurisprudencial ([4]).

Ou seja, considera-se, nesta actual corrente jurisprudencial, que é de sufragar inteiramente, que o credor hipotecário sofre não só um prejuízo económico mas também jurídico.

Na verdade, na medida em que a recorrente CGD viu o conteúdo do seu direito reduzido ou enfraquecido (o direito já não é verdadeiramente o mesmo, por já não ter a mesma força jurídica na graduação), não se pode dizer que a recorrente CGD é um terceiro juridicamente indiferente.

Assim, a CGD não teria *ab initio* de acatar a sentença, que lhe não era oponível.

Mas será que se impunha o litisconsórcio necessário, como defende a recorrente?

É óbvio que não.

É certo que nada impedia a CGD de intervir no processo em que foi reconhecido ao recorrido o direito de retenção através de uma intervenção provocada.

Mas a verdade, é que o art. 866º do CPC (sob a epígrafe ("impugnação dos créditos reclamados"), diz que as reclamações podem ser impugnadas pelo exequente e pelo executado (n. 2.), referindo o n. 4 que "a impugnação pode ter por fundamento qualquer das causas que extinguem ou modificam a obrigação ou que impedem a sua existência".

Isto depois do n. 3 do citado artigo dizer que "podem os restantes credores impugnar os créditos garantidos por bens sobre os quais tenham invocado também qualquer direito real de garantia, incluindo o crédito exequendo, bem como as garantias reais invocadas, quer pelo exequente, quer pelos outros credores".

Ou seja: seria através deste mecanismo que a CGD haveria de impugnar o crédito reclamado pelo aqui recorrido (direito de retenção).

Ou seja: seria o apenso de graduação de créditos o local próprio não só para reclamar os créditos, mas também para discutir a sua existência, os seus montantes e as respectivas garantias.

Será que foi isso que fez a CGD, aqui recorrente?

Vejamos então os autos.

O recorrido, Mário José da Glória António, reclamou o seu crédito a fls.67 e 68 dos autos, invocando o seu direito de retenção, juntando para o efeito sentença proferida no Tribunal de Círculo de Portimão.

Veio então a Caixa Geral de Depósitos impugnar tal crédito (fls. 102 e ss. dos autos), referindo expressamente que, detendo sobre a fracção em causa uma hipoteca, é terceiro judicialmente interessado, pelo que devia ter sido citado para tal acção, pois o art. 869º, 2, do CPC consagra o litisconsórcio necessário.

Formulou o seu requerimento de impugnação nos seguintes termos:

1. O reclamante fundamenta o seu crédito numa sentença judicial transitada em julgado, proferida pelo Tribunal de Círculo de Portimão, de que junta fotocópia certificada.

2. A acção em causa foi proposta pelo reclamante contra a executada GUILHAS & GUILHAS, LD.

3.A Caixa Geral de Depósitos detinha sobre a fracção em causa uma hipoteca.

4. E não foi citada para tal acção, quando devia ser, por ser terceiro judicialmente interessado, nos termos dos artºs 671º e 497º, ambos do CPC e como é jurisprudência pacífica …

5. A inoponibilidade da sentença que constitui o título invocado pelo reclamante não resulta apenas e só da afectação dos direitos de um terceiro juridicamente interessado, mas sim também da lei, mais propriamente do n. 2 do art. 869º do Código do Processo Civil, que consagra o litisconsórcio necessário, sempre que o promitente-comprador queira ver reconhecido judicialmente o seu crédito sobre o bem hipotecado, na medida em que o direito de retenção é incompatível com o direito do credor hipotecário, dado o regime de preferência de que goza.

6. Sendo certo que o crédito existe por estar reconhecido em sentença judicial, este não é, todavia, oponível à exequente porque não foi parte na acção em que foi proferida.

7. Sendo inoponível à exequente, não deve admitir-se tal crédito.

Vemos assim que a tese central da CGD, no sentido de lhe ser inoponível o direito de retenção, é o facto de não ter sido citada para tal acção em que era A. o agora recorrido, acção julgada procedente e em que lhe foi reconhecido o direito de retenção.

A tal se limitou, no momento adequado, a impugnação da recorrente CGD.

É certo que o processo oferece depois vicissitudes várias, a saber:

Por decisão de 1 de Março de 2001, o Mm. Juiz do então 3º Juízo (2ª Secção) do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, julgou reconhecido e verificado o crédito reclamado pelo recorrido (fls. 246 a 248).

A CGD interpôs recurso desta decisão para o TCA–Sul, o qual, por acórdão de 10/5/2005, julgou verificada uma nulidade, pelo que anulou tal decisão por preterição de uma formalidade legal, sendo que tal nulidade acarretou a "nulidade de todo o processado posterior ao despacho que admitiu o crédito reclamado" ordenando-se diligências e decidindo-se depois em conformidade.

E depois de um despacho do Mm. Juiz de 22/1/2007, em que este não admitiu o requerimento probatório apresentado pelo ora recorrido, chegou-se à decisão, ora em crise.

Mas como vimos, a CGD limita-se a sustentar que devia ser parte na acção, por se tratar, na sua tese, de um litisconsórcio necessário.

Mas já vimos que não é assim.

Conclusão a que se chega, seja através da impugnação apresentada, seja, através das conclusões das alegações de recurso (que, como se sabe, delimitam o objecto do recurso).

Ora, resulta, quer dessa impugnação, quer das referidas conclusões que a recorrente discute apenas uma questão: o litisconsórcio necessário.

Ou seja: na tese da recorrente, a sentença não lhe é oponível por não ter tido intervenção na acção que reconheceu ao recorrido o direito de retenção.

Mas sabendo nós que não há qualquer litisconsórcio necessário, a pretensão da recorrente está inexoravelmente condenada ao insucesso.

Na verdade, a recorrente CGD não impugnou o crédito do recorrido, nem a sua garantia real do direito de retenção, pelo que não pode a recorrente escudar-se com o facto de os efeitos reflexos do caso julgado da sentença lhe não serem oponíveis.

Sendo embora certo que o caso julgado, resultante da sentença que reconheceu o direito de retenção não ser oponível à CGD, ela não impugnou tal crédito nos termos previstos na lei.

Limitando-se a esgrimir com o litisconsórcio necessário, a pretensão da recorrente está condenada ao insucesso, prevalecendo, como é óbvio, o citado art. 759º, 2, do CC.

A pretensão da recorrente está pois inexoravelmente condenada ao insucesso, pese embora por razões diversas das sustentadas na sentença recorrida ([5]).

4. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

([1]) Cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil anotado, Vol. I, pág. 704 e 705
([2]) Acórdão deste STA de 8/3/2007, rec. n. 213/07
([3]) Manual de Processo Civil, de Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, 2ª edição, 1985, pág. 726 e 727
([4]) Vide acórdãos do STJ de 8/7/2003 (rec. n. 03A1808), de 12/9/2006 (rec. 06A2136) e de 14/9/2006 (rec. n. 06B2468
([5]) No mesmo sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 22/9/99 (rec. n. 23434)

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Intempestividade. Conhecimento oficioso da prescrição.

Sumário:

O decurso do prazo para deduzir oposição à execução fiscal extingue o direito que com a mesma se pretendia fazer valer, mesmo que na oposição se suscite vícios de conhecimento oficioso, como é a prescrição.

Processo n.º 802/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Sporting Clube de Braga e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, depois de ter julgada provada e procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir a oposição à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública contra o Sporting Clube de Braga para cobrança de dívidas de IVA, relativas a 1991 a 1996, IRS, relativas a 1994 e 1995, IRC, relativas a 1991 a 1995, Imposto de Selo, relativo a 1995 e 1996 e Contribuição Autárquica relativa a 1989 a 1994, no valor global de € 2.351.949,08, conheceu oficiosamente da prescrição das referidas dívidas, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I – A douta sentença em crise, ao reconhecer a prescrição depois de julgar intempestiva a demanda, violou o disposto nos artigos 124 do CPPT e 660, do C. de Processo Civil;

II – Deve, portanto, ser revogada e substituída por outra que determine, tão só, a extemporaneidade da demanda e decrete a absolvição da instância.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, "porque o recorrente é o Mº Pº".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. A executada apresentou no Serviço de Finanças de Braga em 05.07.1997, um requerimento de adesão ao Dec-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, no qual foram relacionadas as dívidas (fls. 84 a 96 dos autos);

2. A dívida foi quantificada pela Oponente no valor de 2.330.882.57 € apurando posteriormente que a dívida era de 2.351.949.08 € (fls. 111/112 dos autos);

3. Por acordo celebrado em 25.02.1999, as dívidas objecto de aceitação e dação em pagamento celebrado entre a Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais e a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e a Federação Portuguesa de Futebol, foi no valor de 2.351.949.08 €;

4. A Administração Fiscal verificou a existência de diferenças entre o valor da dívida coberta pela dação em pagamento e o valor efectivo da dívida exigível, com referência a 31.07.1996;

5. Em 05.05.2005, o Oponente foi notificado pela Administração Fiscal para proceder ao pagamento de 21.066,51 €, documento constate de fls. 32/37 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

6. As dívidas dizem respeito aos processos de execução, conforme documento de fls. 121/122 que aqui se dá por integralmente reproduzido e dos documentos constantes no processo de execução fiscal apenso, a saber:

Nº processo de execução	Data de Instauração	Imposto	Citação
0361 1992 01023209	22.09.1992	IVA 1991	08.10.1992
0361 1993 01052101	29.10.1993	IVA 1992	10.12.1993
0361 1993 01060007	27.12.1993	IVA 1993	31.01.1994
0361 1994 01003127	17.12.1994	IVA 1993	14.03.1994
0361 1994 01026003	17.06.1994	IVA 1993	22.07.1994
0361 1996 01006240	07.03.1996	IVA 1991 a 1993	10.04.1996
0361 1996 0102633	19.07.1996	CA 1992/1993	06.09.1996
0361 1996 01034553		CA 1994	
0361 1996 01040073	07.11.1996	IVA 1994	25.11.1996
0361 1996 01041479	08.11.1996	IS 1995/1996	25.11.1996
0361 1996 01044222	30.12.1996	IVA 1995/1996	11.01.2005
0361 1997 01014625	17.01.1997	CA 19990	18.04.1991
0361 1997 01028014	23.01.997	CA 1991/1994	26.04.1997
0361 1991 01039320	18.02.1997	IVA 1991	20.05.1997
0361 1997 01030434	07.03.1997	IRS 1994/1996	20.05.1997
0361 1997 01030990	21.03.1997	IRS 1991/1995	20.05.1997
0361 1997 01034464	19.05.1997	IRC 1991/1992	16.06.1997
0361 1997 01035274	01.01.1997	IVA1992/1995	
0361 1997 01039806	24.11.1991	IRC 1993/1995	21.01.1998
0361 1998 01001274	01.08.1998	CA 1995	
0361 1998 01001282	01.07.1992	CA 1995	
0361 1998 07001290	01.01.1998	CA 1990/1993	01.07.1998
0361 1998 07001304	01.07.1998	CA 1993	
0361 1998 07001312	01.07.1998	CA 1994	
0361 1998 07001320	01.01.1998	CA 1989	

7. Não foram deduzidas oposições às execuções fiscais;

8. Desde 01.03.2001, data do Despacho do Ministro das Finanças, no qual se excluiu as referidas dívidas do plano de pagamento, até 05.05.2005, os autos encontraram-se parados por facto não imputável ao Oponente;

9. Em 06.06.2005 deu entrada nos Serviços de Finanças a presente oposição.

Factos não Provados:

Que a dívida residual e excluída o plano de pagamento, objecto do presente processo, tenha sido integrada noutro plano.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se, após concluir pela caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal, o tribunal recorrido pode conhecer, como o fez, da prescrição da dívida exequenda.

Em sentido negativo se pronunciou o Exmº Magistrado do Ministério Público recorrente, pelas razões supra referidas.

Muito embora não argua a nulidade da sentença por excesso de pronúncia (cfr. artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC), a verdade é que é com esse enquadramento jurídico que a matéria do recurso será apreciada, por que entendemos adequado, uma vez que o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras jurídicas.

Neste sentido, pode ver-se o recente acórdão desta Secção do STA de 3/12/08, in rec. n.º 803/08.

3 – No caso em apreço, o Magistrado recorrente não põe em causa que a oposição à execução fiscal entrou fora do prazo.

Insurge-se tão só contra a decisão do Mmº Juiz de conhecer oficiosamente da prescrição, apesar de a oposição à execução fiscal ter sido julgada intempestiva.

O recorrente tem razão.

A prescrição é fundamento da oposição (cfr. artº 204º, n.º 1, alínea d) do CPPT) e, como tal, vem invocada na petição inicial.

Logo, a consideração da intempestividade da oposição à execução fiscal, de per si, consequencia a impossibilidade de conhecer o mérito da pretensão deduzida (neste sentido, vide o Acórdão desta Secção do STA de 21/5/08, in rec. n.º 293/08).

É certo que a prescrição também é de conhecimento oficioso (cfr. artº 175º do CPPT).

Todavia e uma vez que o tribunal recorrido julgou procedente a excepção de caducidade do direito de deduzir oposição, não é lícito que prorrogue agora esse prazo para apreciar a questão da prescrição, já que o mesmo é improrrogável.

Como escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, pág. 20, "a prescrição é fundamento de oposição à execução fiscal devendo a sua invocação através desse meio processual ser efectuada no prazo previsto no art. 203.º deste Código".

E daqui não resulta qualquer prejuízo para o contribuinte, na medida em que, "como a prescrição pode ser conhecida também pelo órgão da execução fiscal, como resulta do art. 175.º, o interessado em ver declarada a prescrição poderá obter a extinção da execução relativamente às dívidas em causa, através de formulação de requerimento dirigido àquele, com eventual reclamação para o tribunal, nos termos do art. 276.º deste Código, caso o pedido seja indeferido".

Assim sendo, impõe-se concluir que a sentença recorrida enferma de nulidade por excesso de pronúncia, uma vez que conheceu de questão relativa à prescrição cuja apreciação lhe estava vedada, por prejudicada em face da procedência da excepção da caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal.

4 – Estabelece, porém, o artº 731º, n.º 1 do CPC que, no caso de ser julgada procedente, entre outras, a nulidade consagrada no artº 668º, n.º 1, alínea d), segunda parte do CPC, o "Supremo suprirá a nulidade, declarará em que sentido a decisão deve considerar-se alterada e conhecerá dos outros fundamentos do recurso".

Assim sendo, suprindo a nulidade por excesso de pronúncia verificada na sentença recorrida e tendo em conta o que acima ficou dito, declara-se a respectiva nulidade no segmento dispositivo em que conhece da questão da prescrição da dívida exequenda, confirmando-se, no mais, a procedência da excepção de caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal da referida dívida exequenda.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, anular a sentença recorrida no segmento que conhece da prescrição da dívida exequenda, sem prejuízo da decretada caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal.

Custas pelo recorrido, mas só na 1ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRC. Lucro tributável. Variações patrimoniais negativas. "Relações especiais". Norma anti-abuso. Constitucionalidade.

Sumário:

I — Em regra, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos do artigo 24.º do Código do IRC.

II — O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC determina se retirem, de entre as menos-valias que concorreriam para o lucro tributável, aquelas resultantes da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes com "relações especiais".

III — O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC – ao estabelecer que não são aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital a entidades com "relações especiais", designadamente nos termos do n.º 4 do artigo 58.º – assume o carácter de uma norma específica de anti-abuso, de combate à evasão fiscal, do género daquela plasmada no artigo 38.º da Lei Geral Tributária.

IV — O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não viola, e antes respeita, o princípio de tributação das empresas fundamentalmente pelo «rendimento real», consagrado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Processo n.º 862/08-30.
Recorrente: GIERLINGS VELPOR — Veludo Português, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Gierlings Velpor, Veludo Português, S.A." vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a presente impugnação judicial.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O n.º 1 do artigo 24.º do Código do IRC, ao estabelecer que as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, refere-se às condições estabelecidas no n.º 1 do artigo 23.º.

2. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não estabelece "condições" para que custos e perdas possam concorrer para o lucro tributável; limita-se a excluir desse concurso certas menos-valias realizadas na alienação onerosa de partes de capital, ainda que preencham as condições do n.º 1 do mesmo artigo 23.º.

3. As "condições" para que custos e perdas possam concorrer para o lucro tributável são serem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

4. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não veio acrescentar a essas condições nenhuma outra, mas veio determinar que certas perdas "não são aceites" ainda que preencham as condições enunciadas no n.º 1.

5. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é uma norma excepcional, pois destina-se a ressalvar, de entre as menos-valias que concorrem para o lucro tributável nas condições do n.º 1 do mesmo artigo, aquelas que resultem da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes que tenham relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do mesmo código.

6. Os artigos 23.º e 24.º do Código do IRC regulam componentes distintas do lucro tributável. O primeiro regula os custos e perdas que concorrem para o resultado líquido do exercício; o segundo, as variações patrimoniais negativas que não concorrem para esse resultado.

7. Sendo o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC uma excepção ao regime dos custos e perdas que concorrem para o resultado do exercício, contido no artigo 23.º, não é lícito inferir que constitui, igualmente, uma excepção ao regime das variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado do exercício, contido no artigo 24.º.

8. Não se pode presumir ter sido vontade do legislador que a excepção introduzida pelo n.º 7 na disciplina do artigo 23.º devesse constituir igualmente uma excepção à disciplina do artigo 24.º do Código do IRC.

9. Não tendo a administração tributária questionado o preço atribuído pela ora recorrente às acções transmitidas, não pode o Tribunal *a quo* fazê-lo para concluir pelo comportamento abusivo desta.

10. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não é uma norma anti-abuso: não visa contrariar qualquer abuso resultante das condições acordadas entre entidades relacionadas, uma vez que se aplica independentemente de essas condições serem diferentes ou iguais às que seriam acordadas entre entidades independentes.

11. Para se poder considerar que o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é uma "norma anti-abuso destinada a introduzir medidas de moralização" seria necessário considerar abusiva e imoral toda a transmissão onerosa de partes de capital entre entidades especialmente relacionadas.

12. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC determina a não aceitação de custos e perdas realizados na transmissão onerosa de partes de capital entre entidades especialmente relacionadas, ainda que:

a) as condições entre estas acordadas sejam as mesmas que seriam acordadas entre entidades independentes e que

b) os custos ou perdas sejam comprovadamente indispensáveis para a realização de proveitos tributáveis ou para a manutenção da fonte produtora.

13. A disciplina do n.º 1 do artigo 23.º e do artigo 58.º do Código do IRC asseguram plenamente a tributação pelo lucro real, independentemente do n.º 7 do artigo 23.º.

14. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC constitui uma restrição desproporcional ao direito à tributação pelo lucro real, consagrado no n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, violando assim esta disposição constitucional.

15. O acto impugnado é assim, ilegal, por violação de lei, em particular do artigo 24º do Código do IRC e, em última análise, por fazer uma aplicação do n.º 7 do artigo 23º do IRC em desconformidade com o disposto no seu artigo 104º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

16. A douta sentença recorrida deve ser revogada por manter na ordem jurídica o acto ilegal e ainda por omissão de pronúncia quanto ao vício de inconstitucionalidade invocado pela ora recorrente.

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 com todas as consequências legais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado deve ser confirmado por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da Lei.

O recorrente não fundamenta a desproporcionalidade das restrições ao direito à tributação pelo lucro real.

A opção constitucional pelo rendimento real (art. 104º n.º 2 da CRP) exige um sistema fiável de conhecimento dos resultados das empresas, pelo que, não sendo isso possível, em muitos sectores, acaba por se tributar não os lucros efectivamente auferidos mas sim os presumivelmente realizados.

Foi certamente por isso que o preceito constitucional apenas exige que a tributação incida "fundamentalmente" sobre o rendimento real das empresas.

Ora, a desproporcionalidade só se for intolerável, de um ponto de vista jurídico é que viola a constituição da República, sendo certo que a recorrente não alega nem demonstra a referida intolerabilidade.

O resto está dentro dos poderes de conformação do legislador ordinário.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, em especial das conclusões 14. e 15., bem como da posição do Ministério Público, as questões que aqui se colocam são as de saber se ocorre no caso violação do artigo 24.º do Código do IRC; ou uma interpretação do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC desconforme com o disposto no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

a) A impugnante declarou, relativamente ao ano de 2003, uma variação patrimonial negativa não reflectida no resultado de exercício no valor de € 2.092.295,56, resultando tal variação da alienação de acções próprias.

b) As acções próprias, objecto de alienação, foram reconhecidas no balanço da impugnante em 31/12/2000 e por contrapartida da anulação da participação financeira de 96,60% detida pela impugnante no capital social da sociedade "Veldec Têxteis, S.A.", bem como pela anulação das respectivas provisões para riscos e encargos, pelo valor total de € 2.092.297,56.

c) A anulação da participação financeira no capital da Veldec foi ditada pelo facto da Veldec participarem 21,16% no capital social da impugnante.

d) As acções do capital da Veldec, detidas pela impugnante, passaram a ser reconhecidas no balanço desta - rubrica capitais próprios - desde o ano de 2000, como acções próprias pelo já mencionado valor de € 2.092.297,56.

e) Em 01/03/2003 a impugnante alienou todas as acções que detinha no capital da Veldec à sociedade "Amorim Têxteis, SGPS, S.A.", pelo preço simbólico de 1 €.

f) Dessa alienação resultou para a impugnante uma variação patrimonial negativa de € 2.092.297,56, correspondente à diferença entre a contrapartida dessa alienação o valor anteriormente reconhecido no património da impugnante como acções próprias.

g) A sociedade adquirente das acções - "Amorim Têxteis, SGPS, S.A." - detinha à data da aquisição das acções uma participação de 39,41%, no capital social da impugnante.

h) A Inspecção Tributária (IT) não questionou os procedimentos contabilísticos adoptados pela impugnante que determinaram o reconhecimento da detenção de acções próprias no valor de € 2.092.297,56.

i) A IT também não questionou os procedimentos contabilísticos realizados pela impugnante que conduziram ao reconhecimento da variação patrimonial negativa decorrente da alienação dessas acções próprias no valor global de € 2.092.297,56.

j) Por último a IT não questionou o preço atribuído pela impugnante às acções para efeitos de valor de realização.

k) Da liquidação impugnada foi apresentada reclamação graciosa que mereceu despacho de indeferimento (cf. doc. de fls. 14 a 20 dos autos).

2.2 Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, 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, tais como, nomeadamente, os encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços (como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação); e os encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transporte, publicidade e colocação de mercadorias. Os custos ou perdas, indicados no artigo 23.º do Código do IRC, consistem em decréscimos patrimoniais comprovadamente indispensáveis para a realização dos proventos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora reflectidos no resultado líquido do exercício. A pedra de toque da noção de custo para efeitos fiscais consiste em saber se, perante uma despesa, esta é ou não indispensável para a realização dos ganhos ou proveitos sobre que recai a tributação. Cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição refundida e aumentada, Almedina, 2003, pp. 529 a 568.

Como sucedia com a norma do artigo 23.º do Código da Contribuição Industrial (quanto à expressa menção a certos e determinados factos qualificáveis como proveitos ou ganhos), e com o artigo 26.º

do mesmo Código (quanto à enumeração que faz de certos factos havidos como custos ou perdas), também as normas do artigo 20.º do Código do IRC (quanto a proveitos ou ganhos que indica), e do artigo 23.º deste mesmo Código do IRC (quanto a custos ou perdas) são meramente exemplificativas ou explicativas na enumeração que fazem de certos factos havidos, quer como proveitos ou ganhos, quer como custos ou perdas. Essas normas estabelecem exemplos de tipos de factos tributários positivos, que constituem os componentes igualmente positivos de lucro fiscal; e estabelecem também uma tipologia não exaustiva dos factos tributários negativos. Tal como sucede com os proveitos ou ganhos, também a lei não define o sentido absoluto de nenhum dos conceitos de custos ou perdas que emprega indistintamente em sentido comum. De onde resulta que deverão considerar-se como custos ou perdas todos os gastos ou depreciações de valor que seja indispensável suportar para a realização dos proveitos, ou para a manutenção da respectiva fonte produtora. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade justifica-se sempre que, por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas colectivas, as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respectivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indirecta ou mediata, como as despesas com publicidade e ofertas, por exemplo. Cf. António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, especialmente pp. 108 a 127.

Sob a epígrafe "*Variações patrimoniais negativas*", o artigo 24.º do Código do IRC apresenta a seguinte redacção.

1. Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;

b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;

c) As saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património;

d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação.

2. As variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.

3. Não obstante o disposto no número anterior, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros do órgão de administração da sociedade, a título de participação nos resultados, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos. *(Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4)*.

4. Para efeitos da verificação da percentagem fixada no número anterior, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais. *(Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4)*.

5. No caso de não se verificar o requisito enunciado no n.º 2, ao valor do IRC liquidado relativamente ao exercício seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das gratificações que não tiverem sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes. *(Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4)*.

Por sua vez, e sob a epígrafe de "*Custos ou perdas*", o artigo 23.º do Código do IRC, no seu n.º 7, estabelece que «*Não são, igualmente, aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º, ou a entidades com domicílio em país, território ou região com regime de tributação claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação*» *(*Redacção da Lei 32-B/2002 de 30 de Dezembro*)*.

Por vezes, as normas fiscais desconsideram custos (em função da sua impertinência empresarial), e consideram preços diferentes dos que foram acordados pelas partes. Estas normas são genericamente consideradas como normas anti-abuso. Tais normas, apontando o tipo específico de abuso que querem prevenir, condicionam a liberdade de conformação dos negócios. A cláusula geral anti-abuso é uma inovação recente no Direito Fiscal Português e está prevista no artigo 38.º da Lei Geral Tributária. Esta disposição, colocando-se sob a perspectiva da ineficácia do acto em que se procura tornear a lei fiscal, estabelece a ineficácia "no âmbito tributário" dos "actos ou negócios jurídicos essencial ou principal-

mente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem a utilização desses meios, efectuando-se e não se produzindo as vantagens fiscais referidas" (redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29-12).

O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC reveste claramente a natureza de uma norma anti-abuso de tipo específico. O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC visa introduzir moralização no âmbito da dedução de certos "prejuízos". É uma norma teleologicamente direccionada a contrariar o aproveitamento resultante de condições de transmissão de bens acordadas por entidades com "relações especiais" entre si, mormente nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC («em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra»). Tal disposição intenta muito claramente acautelar que determinadas transmissões onerosas de partes de capital social possam ocasionar uma evasão fiscal que se concretizaria através do apuramento, na pessoa do alienante, de uma menos-valia materialmente relevante e parcialmente dedutível, sendo que, na pessoa do adquirente, o ganho obtido numa posterior transmissão não viria, ou viria de forma insignificante, a influenciar o respectivo lucro tributável – cf. o processo n.º 2397/2008, com Despacho de 2008-07-23, do Director-Geral dos Impostos, no *site* da DGCI.

Pese embora a multiplicação das alterações de disposições avulsas feitas com a intenção expressa de atingir comportamentos abusivos, e cujo casuísmo, quantas vezes, põe em perigo a coerência e a sistematicidade do ordenamento jurídico-tributário, poderá dizer-se que – ao não aceitar, para efeitos fiscais, os custos ou perdas do exercício suportados com a transmissão onerosa de partes de capital a «entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º» – a norma do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC, em bom rigor, e em nosso entendimento, andará à cata fundamentalmente daquele (mítico) «rendimento real» projectado na Constituição da República Portuguesa, a qual, no n.º 2 do seu artigo 104.º, preceitua que «*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*».

2.3 A sentença recorrida discorre essencialmente do seguinte modo, *ipsis verbis*.

O art. 23.º do CIRC dispõe sobre custos ou perdas, referindo o n.º 1 que "*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...".*

O n.º 7 deste preceito dispõe que "*Não são, igualmente, aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital*, *qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58º, ou a entidades com domicilio em país, território ou região com regime de tributação claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação*".

Estabelece o corpo do n.º 4 do art. 58.º do CIRC que" (...) *existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: a) uma entidade e os titulares do respectivo capital (...) que tenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10%* (...)".

Por seu turno o art. 24.º do CIRC dispõe que "***Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas***, *concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício*..." (negrito nosso).

São, pois, estes os preceitos legais que estão no cerne da presente demanda e que cumpre agora enquadrar de forma a apurar a quem assiste a razão.

O n.º 7 do art. 23.º do CIRC foi aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2003, a Lei 32-B/02 de 30 de Dezembro, com entrada em vigor em 01/01/2003.

Tal norma constitui uma norma anti-abuso e com a mesma o legislador visou introduzir medidas de moralização e neutralidade em sede de alargamento da base tributável do IRC.

Estamos perante um caso de alienação de acções próprias da impugnante que configura uma variação patrimonial negativa.

Por outro lado, a impugnante é detida pela sociedade adquirente das acções próprias em 39.41%.

Esta condição pressupõe, inevitavelmente, que as condições estabelecidas entre ambas as empresas sejam diferentes das que seriam estabelecidas entre entidades independentes.

Ora, a impugnante alienou acções próprias à sociedade "Amorim Têxteis, SGPS, S.A." pelo **preço simbólico de 1 €**, tal operação, com este condicionalismo, só teve lugar porque entre as partes intervenientes existem relações especiais e, em virtude dessas relações, foram estabelecidas condições diferentes das que seriam estabelecidas se tivessem sido realizadas entre entidades independentes (negrito nosso).

A existência de relações especiais entre a impugnante e a empresa envolvida na operação decorre, desde logo, do facto de a impugnante ser participada por essa empresa, com uma participação superior a 10%, in casu com uma participação de 39,41%, integrando o mesmo grupo económico.

Estas condições, obviamente, influenciaram no preço da venda das acções da impugnante à "Amorim Têxteis, SGPS, S.A."., pois só assim se compreende o preço simbólico de 1 € por 313,836 acções, representativas de 96,56% do capital social da empresa Veldec.

[…]

Que entre a impugnante e a "Amorim Têxteis, SGPS, S.A." existem estas relações especiais não temos qualquer dúvida, pois caso não as houvesse o preço pela venda das acções não seria simbólico (€ 1).

Foi por tal facto que a IT não aceitou o valor de € 2.092.296,56 resultante de uma variação patrimonial negativa não reflectida no resultado de exercício respectivo, que tinha resultado da alienação de acções próprias da impugnante que detinha no capital da sociedade Veldec à sociedade "Amorim Têxteis, SGPS. S.A." pelo preço de um euro (art. 24º, n.º 1 do CIRC).

2.4 Por seu lado, a recorrente conclui, nomeadamente, que «*O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não estabelece "condições" para que custos e perdas possam concorrer para o lucro tributável; limita-se a excluir desse concurso certas menos-valias realizadas na alienação onerosa de partes de capital, ainda que preencham as condições do n.º 1 do mesmo artigo 23.º*» [conclusão 2.]; e que «*O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é uma norma excepcional, pois destina-se a ressalvar, de entre as menos-valias que concorrem para o lucro tributável nas condições do n.º 1 do mesmo artigo, aquelas que resultem da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes que tenham relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do mesmo código*» [conclusão 5.].

E conclui muito bem a recorrente. Na verdade, o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC limita-se a excluir do concurso para o lucro tributável certas menos-valias realizadas na alienação onerosa de partes de capital, ainda que preencham as condições do n.º 1 do mesmo artigo 23.º. E, realmente, o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é uma norma excepcional, que se destina a ressalvar, de entre as menos-valias que concorrem para o lucro tributável nas condições do n.º 1 do mesmo artigo, aquelas que resultem da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes que tenham relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do mesmo Código.

Mas não tem razão a ora recorrente, especialmente quando entende que «*O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não é uma norma anti-abuso: não visa contrariar qualquer abuso resultante das condições acordadas entre entidades relacionadas, uma vez que se aplica independentemente de essas condições serem diferentes ou iguais às que seriam acordadas entre entidades independentes* [conclusão 10.]; e que «*Para se poder considerar que o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é uma "norma anti-abuso destinada a introduzir medidas de moralização" seria necessário considerar abusiva e imoral toda a transmissão onerosa de partes de capital entre entidades especialmente relacionadas*».

Por nós, diferentemente, julgamos que, para entender o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC como uma norma anti-abuso, não será necessário considerar «abusiva e imoral toda a transmissão onerosa de partes de capital entre entidades especialmente relacionadas» – o que seria rematada insensatez, da qual é nosso legal dever presumir não estar possuído o próprio legislador. Basta considerar tão simplesmente que o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC visará precisamente «qualquer abuso resultante das condições acordadas entre entidades especialmente relacionadas».

Nos termos do n.º 1 do artigo 58.º do Código do IRC, *«(...) entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade (...) em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*».

Todavia, para a aplicação da norma do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC, é inócua ou irrelevante a circunstância, referida pela ora recorrente, «de essas condições serem diferentes ou iguais às que seriam acordadas entre entidades independentes», pois que esta norma não inclui na sua previsão «essas condições». Antes, estatui, sem mais, a não-aceitação «como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de capital social» para entidades com as quais haja "relações especiais".

No entanto – para a irrelevância dos custos ou perdas suportados no exercício com a transmissão onerosa de capital social –, a *ratio* da norma do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC é a de encarar, para efeitos fiscais, a factualidade tributária pertinente entre entidades com "relações especiais" semelhantemente à realidade supostamente verificável entre entidades independentes, onde não será normal (*id quod plerunque accidit*) ocorrerem resultados prejudiciais, em vez de vantajosos, nas transmissões ou trocas entre entidades empresariais com fins lucrativos.

Como se viu, o artigo 24.º do Código do IRC estabelece que, em regra, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável, nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas.

Assim, por norma, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável.

Mas, por excepção, nos termos do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC, idênticas variações patrimoniais negativas não concorrem para a formação do lucro tributável, designadamente quando (como as que presentemente se acham em causa) resultem da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes que tenham relações especiais com a entidade transmissora nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do mesmo Código.

Mas com isso – com a não consideração legal das variações patrimoniais negativas para a formação do lucro tributável do exercício, nos termos do n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC – não se afronta o imperativo do n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (de tributação das empresas fundamentalmente segundo o seu rendimento real). Ao contrário: quando resultem da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes que tenham relações especiais com a entidade transmissora, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do mesmo Código, a não consideração das variações patrimoniais negativas para a formação do lucro tributável poderá até dizer-se que representa precisamente uma intencionalidade estrénua de cumprimento do imperativo constitucional do «rendimento real» e o cumprimento ainda dos constitucionais princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Estamos, deste modo, a concluir – e em resposta ao *thema decidendum* – que não ocorre no caso violação do artigo 24.º do Código do IRC; e que o n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC, na interpretação aqui aplicada, não afronta o disposto no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que deve ser confirmada a sentença recorrida que laborou essencialmente neste entendimento.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que, em *regra*, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos do artigo 24.º do Código do IRC.

O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC determina se retirem, de entre as *menos-valias* que concorreriam para o *lucro tributável*, aquelas resultantes da transmissão onerosa de partes de capital a adquirentes com "*relações especiais*".

O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC – ao estabelecer que não são aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital a entidades com "relações especiais", designadamente nos termos do n.º 4 do artigo 58.º – assume o carácter de uma *norma específica de anti-abuso*, de combate à evasão fiscal, do género daquela plasmada no artigo 38.º da Lei Geral Tributária.

O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não viola, e antes respeita, o princípio de *tributação das empresas fundamentalmente pelo «rendimento real»*, consagrado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Impugnação judicial. Omissão de pronúncia. Falta de fundamentação. Ineptidão da petição inicial. Pedidos substancialmente incompatíveis.

Sumário:

I — A sentença é nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 668.º CPC, se não se pronunciar sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do art.º 660.º CPC).

II — Se o Mmo. Juiz "a quo" julgou a petição inicial apresentada inepta todas as questões suscitadas na mesma ficaram, obviamente, prejudicadas por aquela solução, pelo que não se verifica, nesta situação, qualquer omissão de pronúncia.

III — A nulidade resultante da falta de fundamentação apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos, e não quando a justificação seja apenas deficiente.

IV — A ineptidão da petição inicial é, na verdade, nulidade insanável de conhecimento oficioso, nos termos do art.º 98.º CPPT, que só ocorre quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em

contradição com a causa de pedir ou quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis (art.º 193.º CPC).

V — Porém, não serão relevantes para determinar a nulidade da petição meras deficiências de qualificação jurídica, designadamente a errónea qualificação dos factos invocados e a deficiente qualificação do efeito jurídico pretendido, devendo antes ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo.

VI — Se na petição de impugnação judicial se formulam pedidos substancialmente incompatíveis para apreciação no âmbito do meio processual utilizado (extinção da execução fiscal e anulação da liquidação), deve ser apreciado o pedido compatível com aquele meio processual, desprezando-se o pedido incompatível.

Processo n.º 875/08-30.
Recorrente: Mário Fernando Ribeiro da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Mário Fernando Ribeiro da Silva, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que indeferiu liminarmente a impugnação judicial intentada contra o acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico por si interposto de reclamação graciosa, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. O tribunal indeferiu liminarmente a impugnação judicial apresentada pelo ora recorrente, julgando-a inepta, ao abrigo do disposto no art.º 110.º, n.º 1 do CPPT.

B. A sentença não apreciou a excepção da prescrição invocada pelo impugnante.

C. A sentença deveria ter apreciado a prescrição.

D. A prescrição não pode ser conhecida apenas em sede de oposição à execução.

E. Se assim fosse, tal violaria, para além do mais, as garantias legais e constitucionais dos contribuintes.

F. O juiz deve conhecer a prescrição nos termos do disposto no art.º 175.º do CPPT.

G. A impugnação judicial foi apresentada na sequência de ausência de decisão administrativa relativamente a reclamação graciosa e recurso hierárquico apresentados pelo ora recorrente.

H. O crédito tributário tem natureza indisponível (n.º 2 do art.º 30.º da LGT).

I. Neste caso, a prescrição não necessita de ser invocada, ou seja, é de conhecimento oficioso, aplicando-se-lhe as regras da caducidade (art.ºs 303.º e 333.º, n.º 2 do CC).

J. "… *a prescrição poderá ser conhecida oficiosamente, em processo de impugnação judicial, como pressuposto da questão da utilidade ou não do prosseguimento da lide, de que o tribunal deve conhecer oficiosamente.*" – Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, Áreas Editora, Vol. II, pág. 205.

K. O recorrente não tem de invocar a prescrição para que a mesma seja conhecida oficiosamente.

L. O recorrente ao invocar a prescrição na impugnação fê-lo em momento próprio.

M. Na impugnação judicial o recorrente alegou que:

f. Desde a ocorrência dos factos tributários em 1995, a que se referem as certidões n.º 990048613 e n.º 151822, até à presente data, já decorreram mais de 12 anos.

g. O ora impugnante foi citado apenas em 23/05/2006.

h. Entre a data da liquidação a que se refere a certidão n.º 990048613, em 1998, e a citação do impugnante decorreram mais de 5 anos.

i. Entre a data da liquidação a que se refere a certidão n.º 151822, em 1995, e a citação do impugnante decorreram igualmente mais de 5 anos.

j. Pelo que, as alegadas dívidas tributárias constantes das aludidas certidões, na presente data, encontram-se prescritas relativamente ao ora impugnante (vide art.º 48.º/1 e 3 da LGT e art.º 34.º do CPT).

N. O recorrente alegou ainda que:

f. Dispõe o art.º 34.º do CPT:

"1- A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2- O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

3- (...)"

g. Por seu lado,

dispõe o art.º 48.º da lei Geral Tributária que:

"1- 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, ...

2- (...)

3- 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 5.º ano posterior ao da liquidação."

h. Ao prazo de interrupção aplica-se o disposto no art.º 297.º do Código Civil (vd. art.º 5.º do preâmbulo da LGT).

i. Assim a lei que estabeleça um prazo mais curto aplicar-se-á aos prazos que 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.

j. Refere ainda o art.º 6.º do diploma preambular à LGT que esta lei entrou em vigor em 01/01/1999 (vd. art.º 6.º do diploma preambular da LGT).

k) Acresce que,

"Perante sucessão de normas sobre prescrição da obrigação tributária será aplicável o regime que se mostrar mais favorável ao contribuinte" – in htpp://www.dgsi.pt.

O. Quanto ao ora recorrente (devedor subsidiário) as alegadas dívidas tributárias a que se refere a execução fiscal n.º 3573199901008641 estão prescritas.

P. Tal deve ser declarado.

Q. Deverá ser declarada a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento na prescrição das dívidas.

R. A sentença sob crítica padece, designadamente, de falta de fundamentação/fundamentação deficiente e obscura, o que constitui nulidade de sentença nos termos do art.º 125.º do CPPT.

S. O recorrente alegou e identificou na sua petição factos que consubstanciam fundamentos de impugnação judicial, nos termos do disposto no art.º 99.º do CPPT (…) e peticionou em conformidade.

T. O recorrente fez a correspondência numérica entre os factos alegados e o correspectivo pedido na parte do "pedido" da impugnação judicial.

U. O tribunal ordenou em 19/09/2007 ao impugnante a junção aos autos de "*cópia do recurso apresentado no Serviço de Vila Franca de Xira 2 em 20/03/2007, identificado no art.º 1.º da p.i."; "cópia da citação recebida em 23/05/2006, a que se refere o art.º 37.º da p.i."; "cópia da certidão de dívida n.º 2004/146616."*.

V. A petição não é, designadamente, ininteligível, e por conseguinte não é inepta.

W. O recorrente não expôs os seus fundamentos de impugnação de uma forma *muito deficiente*.

X. Perante deficiências da p.i. deve ser proferido despacho de aperfeiçoamento e não de indeferimento liminar.

Y. O tribunal não especifica os factos que no seu entender configurariam o pedido de uma impugnação, nem os restantes.

Z. O que prejudica uma cabal e eficaz tomada de posição pelo ora recorrente,

AA. Gerando a nulidade da sentença (art.º 125.º do CPPT).

BB. O recorrente apresentou impugnação judicial na sequência do indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado (art.º 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT).

CC. O recorrente delimitou no recurso hierárquico o objecto do mesmo.

DD. O recorrente invocou a prescrição logo no recurso hierárquico.

EE. A prescrição não foi conhecida no recurso hierárquico.

FF. O tribunal fundamentou o indeferimento liminar ao abrigo do disposto no art.º 110.º, n.º 1 do CPPT, na parte da "decisão" da sentença.

GG. Este preceito não pode fundamentar o indeferimento liminar da p.i..

NORMAS VIOLADAS:

Artigo 175.º do CPPT, artigo 30.º, n.º 2 da LGT, artigos 303.º e 333.º, n.º 2 do CC, artigo 48.º da LGT, artigo 34.º do CPT, artigo 297.º do CC, artigo 125.º e 110.º, n.º 1 do CPPT.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V.Exas., deverá:

A) Declarar-se a prescrição das dívidas tributárias constantes das certidões n.º 990048613 e n.º 151822, e consequentemente declarar-se a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, por mera cautela,

B) Ordenar-se que seja admitida a impugnação judicial, por estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade da mesma.

Ou, quando ainda assim não se entenda,

C) Ordenar-se a notificação do ora recorrente com vista ao aperfeiçoamento da p.i.,

Assim se fazendo **JUSTIÇA.**

A Mma. Juíza "a quo" sustenta a decisão recorrida, por a seu ver não existirem nulidades na mesma.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece parcial provimento, devendo a decisão de indeferimento liminar da petição de impugnação judicial ser revogada e substituída por outra que ordene o prosseguimento da tramitação da impugnação judicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na decisão recorrida, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 23 de Maio de 2006, o A. foi citado no processo de execução fiscal n.º 3573199901008641 (cfr. docs. juntos a fls. 39 dos autos);

2. Em 20/03/2007, o A. recorreu hierarquicamente da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa (cfr. doc. junto a fls. 28 e segs. dos autos);

3. A presente petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira em 17/08/2007 (cfr. carimbo aposto na fls. de rosto da p.i.).

III – Vem o presente recurso interposto do despacho da Mma. Juíza do TT de Lisboa que indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação judicial apresentada pelo ora recorrente, por inepta, devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir, e inadequação do meio processual utilizado, e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Invoca o recorrente, em primeiro lugar, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia e falta de fundamentação.

Vejamos. A sentença só seria nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, se não se tivesse pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) – v. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

Alega o recorrente que, neste caso, a sentença recorrida não apreciou a excepção da prescrição invocada, a qual, aliás, nem necessitava de ser invocada, pois é de conhecimento oficioso.

Só que tal questão não chegou a ser apreciada pela Mma. Juíza "a quo" pela simples razão que ela julgou a petição inicial apresentada inepta e, assim sendo, todas as questões suscitadas na mesma ficaram, obviamente, prejudicadas por aquela solução.

E, assim sendo, não se verifica a alegada omissão de pronúncia.

Do mesmo modo que não ocorre, também, a alegada falta de fundamentação da decisão recorrida.

Com efeito, quanto à nulidade resultante da falta de fundamentação, têm a doutrina e a jurisprudência entendido que a mesma apenas se verifica quando haja falta absoluta de fundamentos, e não quando a justificação seja apenas deficiente, visto o tribunal não estar adstrito à obrigação de apreciar todos os argumentos das partes.

Na decisão em causa, porém, os fundamentos, quer de facto quer de direito, existem e estão expressos na decisão, só que a requerente não os aceita como bons; só que isso, a ser verdadeiro, poderia integrar eventual erro de julgamento, mas nunca nulidade por falta de especificação dos fundamentos da mesma.

A decisão de indeferir liminarmente a petição apresentada, proferida ao abrigo do disposto no art.º 110.º do CPPT, mostra-se, de facto, alicerçada em fundamentos enunciados ao longo do seu discurso jurídico com clareza, suficiência e congruência com o juízo de ineptidão formulado a final.

A relevância ou irrelevância desses fundamentos pode reflectir-se no mérito da decisão, tornando-a passível de recurso, mas não na sua validade.

Não ocorre, pois, a nulidade prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 668.º do CPC.

Improcedendo, pois, o recurso quanto às alegadas nulidades, resta-nos, então, verificar se a petição inicial é ou não, de facto, inepta, conforme foi julgada.

A ineptidão da petição inicial é, na verdade, nulidade insanável de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 98.º CPPT, que só ocorre se se verificar alguma das circunstâncias enunciadas no artigo 193.º CPC, aplicável em processo judicial tributário, "ex vi" da alínea e) do artigo 2.º CPPT.

Assim, será inepta a petição quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

O pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com o recurso e a causa de pedir é o facto jurídico de que procede o pedido (art.º 498.º, n.ºs 3 e 4, do CPC).

Porém, não serão relevantes para determinar a nulidade da petição meras deficiências de qualificação jurídica, designadamente a errónea qualificação dos factos invocados e a deficiente qualificação

do efeito jurídico pretendido, devendo antes ser proferido despacho corrigindo o erro ou convidando as partes a corrigi-lo.

Concluiu a Mma. Juíza "a quo" que a presente petição é inepta devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir, impondo-se, por isso, o seu indeferimento liminar.

Considerou, para tanto, que na petição apresentada o autor, ora recorrente, não identifica, por um lado, o acto tributário cuja legalidade impugna e, por outro, só na segunda parte da petição invoca fundamentos que poderiam configurar o pedido duma impugnação judicial, já que na primeira parte da mesma os fundamentos invocados só têm a ver com os fundamentos da oposição à execução fiscal, além de não indicar qual o acto objecto de recurso hierárquico cujo indeferimento tácito afirma impugnar.

Ora, se é verdade que o recorrente na petição de impugnação judicial apresentada formula pedidos substancialmente incompatíveis para apreciação no âmbito do meio processual utilizado (extinção da execução fiscal e anulação da liquidação), o que se entendido nestas situações é que deve ser apreciado o pedido compatível com o meio processual utilizado, desprezando-se o pedido incompatível (v. Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, vol. II, p. 116, e n.º 4 do art.º 193.º CPC).

Por outro lado, tendo o recorrente sido citado, na qualidade de responsável subsidiário, em execução fiscal instaurada inicialmente contra a sociedade Modulogia, Sistemas de Informação, Lda., é-lhe reconhecida legitimidade para reclamar ou impugnar judicialmente a liquidação das dívidas exequendas (artigo 22.º, n.º 4 da LGT).

E tendo ele, no caso em apreço, optado pela reclamação graciosa da liquidação das dívidas exequendas (v. fls. 28 dos autos), de cujo indeferimento recorreu hierarquicamente, também tem legitimidade para impugnar judicialmente o indeferimento tácito desse recurso hierárquico por si interposto.

Sendo que o acto tributário que se impugna, neste caso, é necessariamente o acto de liquidação das dívidas exequendas do qual já o impugnante reclamara e recorrera hierarquicamente.

Estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art.º 68.º, n.º 2 do CPPT - ou no recurso hierárquico - art.º 76.º, n.º 2 do CPPT -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial.

Por outro lado, não há dúvida que nos artigos 17.º e 25.º da petição inicial, o impugnante identifica factos tributários que impugna (factos tributários a que se referem as certidões n.ºs 990048613, 151822 e 2004/146616, sendo que relativamente a esta última se mostra junta a fls. 40 dos autos cópia da mesma, donde se extrai que ela se refere a IRC de 2000).

Além de expressamente nos artigos 28.º e 29.º da p. i. o ora recorrente alegar que a liquidação de 2000 deve ser anulada, em virtude de a sociedade executada ter cessado a sua actividade em 1995, facto que confirma no pedido formulado a final [(alínea B)].

E se, como refere a Mma. Juíza "a quo" na própria decisão recorrida, o autor expõe alguns fundamentos que poderiam configurar o pedido de uma impugnação judicial, ainda que de uma forma deficiente, então o que se impunha, contrariamente ao indeferimento liminar, era o seu convite ao aperfeiçoamento da petição apresentada.

Não se verifica, pois, ineptidão da petição de impugnação judicial apresentada, porquanto, ainda que a mesma não seja um modelo de perfeição, é possível extrair dela actos tributários cuja anulação se pretende (a liquidação das dívidas exequendas, ou, no mínimo, claramente a liquidação de IRC de 2000 – doc. de fls. 40) e alguns dos fundamentos que consubstanciam causa de pedir adequada para a pretensão deduzida (pelo menos, em relação à liquidação de IRC de 2000, o autor enuncia claramente o facto que configura a causa de pedir de onde deduz a pretensão jurídica – inexistência de facto tributário, por cessação da actividade desde 1995 – artigos 25.º a 29.º da petição).

Razão por que a decisão recorrida que assim não entendeu se não pode, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRS. Mais valias. Transmissão onerosa. Reinvestimento. Empréstimo bancário.

Sumário:

I — Os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar encontram-se excluídos da tributação em sede de IRS (mais valias) no caso da aquisição de novo imóvel com a mesma destinação ter ocorrido nos 12 meses anteriores à data da realização do produto daquela alienação (alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS).

II — Todavia, essa exclusão não acontece se o contribuinte para a aquisição do novo imóvel recorreu a crédito bancário.

Processo n.º 892/08-30.
Recorrente: Vítor Manuel Amaro Martins.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vítor Manuel Amaro Martins, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra a liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 1998, no valor de € 1.656,26 dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso tem por objecto a seguinte questão de direito, nos termos em que foi colocada pelo Tribunal a quo: saber se releva como reinvestimento, para efeitos da referida exclusão de tributação [a constante do artigo 10º, n.º 5, alínea b) do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março], a aquisição do imóvel total ou parcialmente efectuada com recurso a crédito bancário.

B. O Tribunal a quo entendeu que o artigo 10º, n.º 5 do CIRS obriga a que o produto da alienação do imóvel seja aplicado directa ou concretamente na aquisição de novo imóvel, o que inviabilizaria a exclusão de tributação da mais-valia gerada com a venda do imóvel quando existisse empréstimo bancário para suportar essa aquisição.

C. Porém, o caso em apreço enquadra-se na alínea b) e não na alínea a) do referido preceito, o que constitui uma diferença significativa que não podia ter sido ignorada pelo Tribunal a quo, até porque a jurisprudência em que se baseia se reporta toda ela a situações da alínea a).

D. Embora o Recorrente não pretenda por aqui em causa o entendimento exarado por este Tribunal na jurisprudência acima referida, considera que ela não responde às questões de interpretação que o artigo 10.º, n.º 5, alínea b) do CIRS coloca.

E. Se, por um lado, ambas as alíneas exigem que o produto da alienação seja reinvestido na aquisição de um outro imóvel destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo, por outro, enquanto que a alínea a) admite que o reinvestimento seja feito nos 24 meses subsequentes à alienação do imóvel, a alínea b) admite que ele seja feito nos 12 meses anteriores à alienação do imóvel.

F. Ora, nos 12 meses anteriores à alienação do imóvel, o produto da alienação, entendido segundo a jurisprudência deste Tribunal, não existe, pelo que não é exigível que o sujeito passivo reinvista o produto de algo que ainda não alienou. Trata-se de uma impossibilidade objectiva.

G. Presumindo-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (v. artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil), não poderá ser o produto da alienação a que se refere a alínea b) o mesmo a que se refere a alínea a).

H. O Recorrente entende que o produto da alienação não poderá ser interpretado senão como um montante equivalente ao produto da alienação, o que significa que, tendo o produto da alienação apurado no momento da alienação sido de Esc. 11.610.000$00, o produto da alienação a reinvestir no momento da aquisição anterior terá que ser também de Esc. 11.610.000$00.

I. Considerando que não é o produto da alienação, em concreto, que é aplicado no momento da aquisição (pois, sublinhe-se, ainda não existe), a interpretação da norma deve atender aos fluxos financeiros na esfera do sujeito passivo.

J. Significa isto que é preciso definir e comparar os montantes que neste contexto entraram e saíram da esfera jurídica do sujeito passivo: o produto da alienação (Esc. 11.610.000$00) e o montante do empréstimo contraído para a aquisição (Esc. 14.660.000$00) do lado dos fluxos de entrada; o preço do novo imóvel (Esc. 11.100.000$00) e o pagamento do empréstimo contraído para a aquisição (Esc. 14.660.000$00) do lado dos fluxos de saída.

K. Note-se que os movimentos respeitantes ao empréstimo para aquisição devem ser sempre considerados apenas até ao valor do preço da aquisição do novo imóvel (Esc. 11.100.000$00) de modo a relevar apenas os montantes estritamente necessários para aquisição do novo imóvel, garantindo a neutralidade do resultado final.

L. Assim, resultam no presente caso fluxos de entrada no montante de Esc. 22.710.000$00 (Esc. 11.610.000$00 + Esc. 11.100.000$00) e fluxos de saída no montante de Esc. 22.200.000$00 (Esc. 11.100.000$00 + Esc. 11.100.000$00).

M. A diferença entre ambos (Esc. 510.000$00, i.e., cerca de 4%) corresponde ao montante que não foi reinvestido, já que se trata de um saldo positivo na esfera do sujeito passivo, de um efectivo acréscimo no seu património.

N. Neste seguimento, o Recorrente reinvestiu Esc. 11.100.000$00, i.e., cerca de 96% (Esc. 11.610.000$00 - Esc. 510.000$00).

O. O Recorrente entende que a existência de um empréstimo para aquisição do novo imóvel não impede a exclusão (total ou parcial) da tributação da mais-valia realizada, sempre que o valor de realização seja utilizado na sua liquidação (total ou parcial), não sendo considerando os valores do empréstimo que excedam o preço do novo imóvel.

P. Esta interpretação apresenta-se em consonância com a lógica e com os objectivos da norma, bem como com os interesses tributários do Estado, já que assegura como resultado final a troca de habitação própria e permanente pelo sujeito passivo, tributando apenas os montantes que dessa troca acrescerem à esfera do sujeito passivo, dado serem os únicos a corresponderem efectivamente a um acréscimo de rendimento.

Q. A interpretação constante da sentença recorrida restringe de modo inadmissível o âmbito de aplicação da norma, não estando conforme os princípios constitucionais da igualdade e da tributação das pessoas singulares de acordo com a sua capacidade contributiva (v. artigos 13º, 104º e 280.º da Constituição da República Portuguesa).

R. Essa interpretação não conforme com a Constituição decorre do facto de favorecer sem qualquer justificação apenas aqueles que têm a possibilidade de com os seus próprios meios e recursos adquirirem um novo imóvel antes de alienar o que possuem, prejudicando os contribuintes que, revelando uma capacidade contributiva inferior, são forçados a contrair um empréstimo e que, entretanto, amortizam no momento da alienação do imóvel cuja venda originou a determinação do ganho sujeito a imposto.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Por escritura pública de compra e venda celebrada em 23/04/1993, o impugnante adquiriu pelo preço global de Esc. 8.400.000$00, duas fracções autónomas designadas, respectivamente, pela letra "G" correspondente a uma habitação no primeiro andar esquerdo traseiras, com entrada pelo número 222 da Rua João Vieira, pelo preço de Esc. 8.100.000$00, pelas letras "AP" correspondente a um logradouro para garagem, com entrada pelo número 240 da mesma Rua João Vieira, pelo preço de Esc. 300.000$00, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua de João Vieira, nºs 222, 224, 228, 230, 236, e 240, da Freguesia de Rio Tinto, concelho de Gondomar, omisso na matriz e descrito na Conservatória do Registo Predial de Gondomar sob o n.º 02776/141191 (cfr. doc. de fls. 13 a 17 dos PA dos Autos de Reclamação apensos);

b) Para a aquisição das fracções identificadas na alínea a), em 23/04/1993 a Caixa Geral de Depósitos, concedeu ao impugnante e mulher, um empréstimo no montante global de Esc: 8.010.000$00, (cfr. doc. de fls. 22 a 26 dos Autos de Reclamação apensos);

c) Por escritura pública de compra e venda, com mútuo com hipoteca, lavrada a 21/04/1998, o impugnante adquiriu pelo preço global de Esc. 12.480.000$00, a fracção autónoma designada pela letra "U", correspondente a uma habitação no quarto andar direito traseiras, com entrada pelo n.º 222, pelo preço de Esc.: 11.100.000$00 e a fracção autónoma designada pelas letras "AD", correspondente a uma garagem na cave, com entrada pelo n.º 240, pelo preço de Esc.: 1.380.000$00, ambas pertencentes ao prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua de João Vieira, nºs 222, 224, 228, 230, 236, e 240, da Freguesia de Rio Tinto, concelho de Gondomar, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12 908 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Gondomar sob o n.º 02776/141191 (cfr. doc. de fls.18 a 26 dos PA dos Autos de Reclamação apensos);

d) Para a aquisição das fracções identificada na alínea b), em 23/04/1993 a Caixa Geral de Depósitos, concedeu ao impugnante e mulher, um empréstimo no montante global de Esc: 14.660.000$00, (cfr. doc. de fls.32 a 41 dos Autos de Reclamação apensos);

e) Por escritura pública de compra e venda, lavrada em 03/12/1998, o impugnante e mulher, alienaram pelo preço de Esc. 11.610.000$00, a fracção autónoma designada pela letra pela letra "G" correspondente a uma habitação no primeiro andar esquerdo traseiras, com entrada pelo número 222 da Rua João Vieira melhor identificada supra, na alínea a) (cfr. doc. de fls 10 a 12 dos autos);

f) Na sequência da análise das referidas escrituras, a Administração Fiscal procedeu em 2002.04.11, à liquidação de IRS n.º 5510068938, relativo ao ano de 1998, onde se apurou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a pagar pelo impugnante no valor de €1.657,26 (cfr doc. a fls.27 verso do Processo de Reclamação apenso aos presentes autos);

g) A data limite para pagamento da quantia liquidada era 2002.05.29 (cfr. doc. de fls. 27 do Processo de Reclamação apenso);

h) Em 2002.05.27, o impugnante procedeu ao pagamento da quantia liquidada e ora impugnada, conforme documento a fls. 27 dos autos de Reclamação apensos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

i) Em 2002.08.01, o impugnante reclamou graciosamente da liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 1998, no valor de € 1.657,26, com o n.º 5510068938 (cfr. carimbo aposto no rosto do articulado a fls.1 do Processo de Reclamação);

j) Por despacho de 2003.11.20, proferido pelo Exmo Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Gondomar 2, foi indeferida a Reclamação Graciosa apresentada pelo impugnante, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos efeitos (cfr. fls. 46 dos Autos de Reclamação apensos);

k) Em 2003.03.18, pelo ofício n.º 2953, datado de 2003.03.11, foi o impugnante notificado do despacho de indeferimento referido na alínea anterior (cfr. fls. 47 e aviso de recepção anexo junto aos autos de Reclamação apensos);

l) A presente impugnação foi apresentada em 2003.03.28 (cfr. fls. 40 dos presentes autos).

5.1.- Como nota prévia importará proceder à rectificação do lapso material detectado na alínea d) da matéria de facto fixada na sentença.

De facto, como se torna evidente, as fracções aí referidas encontram-se identificadas na precedente alínea c) do probatório e não na alínea b), sendo certo que para aquisição das mesmas a CGD concedeu o empréstimo bancário a 21/04/98 e não a 23/04/93 (fls. 32 da reclamação apensa).

5.2.- A questão que vem suscitada no presente recurso prende-se em saber se os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se encontram excluídos da tributação de IRS (mais valias), no caso da aquisição de novo imóvel com a mesma destinação ter ocorrido nos 12 meses anteriores à data da realização do produto daquela alienação com recurso a crédito bancário (alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS).

No caso dessa aquisição, com recurso a crédito bancário, ter ocorrido no prazo de 24 meses a contar da data da realização do produto da alienação (alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS), a jurisprudência deste STA tem sido firme e reiterada no sentido da não exclusão dessa tributação, como o próprio recorrente reconhece - vide, entre outros, acórdãos de 12/03/03, 14/01/04, 07/12/04, 02/02/05 e 28/09/06, nos recursos n.ºs 1721/03, 1357/03, 938/04, 1252/04 e 125/06, respectivamente.

No entanto, defende este último que a hipótese contemplada na aludida alínea 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"),* dada a impossibilidade objectiva de ser reinvestido o produto de algo que ainda se não alienou (conclusão F), se compatibiliza para efeitos de exclusão de tributação com o recurso a crédito bancário para custear tal aquisição.

Não se crê que assista razão ao recorrente, mau grado o seu esforço argumentativo centrado na explicitação dos fluxos financeiros que tiveram lugar na sua esfera de sujeito passivo (conclusões J. a M.), uma vez que, quer na situação configurada na alínea a), quer na alínea b), o decisivo é que se faça prova do produto da alienação ter sido utilizado na aquisição do novo imóvel destinado a habitação.

De facto, a lei não deixa dúvidas ao exigir que é o produto da alienação que tem de ser reinvestido e não quaisquer outras quantias ainda que obtidas por intermédio de crédito bancário.

Compreende-se, aliás, que assim seja pois de outro modo o contribuinte não pagaria mais valias pela alienação do imóvel e beneficiaria também de deduções e abatimentos aplicáveis aos empréstimos para aquisição de casa própria (artigo 55.º, n.º 1, alínea e) e l) do CIRS).

E certo é que a resposta a essa questão necessariamente tem de ser encontrada no probatório, sendo só a partir da factualidade aí assente que se torna admissível estabelecer o nexo de causalidade entre o novo investimento e o produto da alienação do imóvel destinado a habitação.

Ora, em boa verdade, não se pode afirmar que exista um reinvestimento, mas antes um diferente investimento no caso da aquisição de uma segunda habitação com recurso a crédito bancário, ainda que essa aquisição tenha ocorrido antes da alienação da primeira.

Esta última circunstância não comporta, ao invés do que pretende o recorrente, qualquer especificidade e não retira validade aos fundamentos em que se alicerça a jurisprudência cimentada neste STA.

Com efeito, em sede probatória, inexiste qualquer impossibilidade de ser estabelecido um nexo causal entre o produto da venda de um imóvel destinado a habitação e o pagamento da aquisição de um outro anteriormente ocorrida.

Nexo causal esse que, como vimos, não pode ser estabelecido no caso dessa aquisição se ter concretizado por recurso a crédito bancário.

Por outra parte, o entendimento que se perfilha não restringe de modo inadmissível o âmbito de aplicação da norma constante da referida alínea b) e, por essa forma, revista uma dimensão violadora dos princípios constitucionais da igualdade e da tributação das pessoas singulares de acordo com a sua capacidade contributiva, como alega o recorrente.

Na realidade, o que se torna decisivo, em face da lei, para a exclusão da tributação em sede de IRS (mais valias) é a prova de que foi feito um reinvestimento, ou seja que o produto da alienação tenha sido utilizado na aquisição de outro imóvel destinado a habitação, ónus que impende por igual sobre todos os contribuintes em circunstâncias idênticas, aí não se questionando a eventual diferença da sua capacidade contributiva globalmente considerada.

Improcedem, deste modo, as conclusões Q. e R.

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

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

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Acto de reposição de vencimentos. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação. Acção administrativa especial. Competência dos tribunais administrativos.

Sumário:

I — Os fundamentos de oposição à execução fiscal são apenas os indicados no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

II — A ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda apenas constitui fundamento de oposição à execução fiscal quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

III — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que tal conduza à prática de actos inúteis, como seja a manifesta improcedência ou intempestividade da petição apresentada.

IV — A formulação de um pedido de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto.

Processo n.º 924/08-30.
Recorrente: Sérgio Tovar de Carvalho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Sérgio Tovar de Carvalho, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TT de Lisboa que julgou procedente a excepção da impropriedade do meio processual utilizado e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A oposição é o meio normal de defesa contra a execução indevida, nos termos do CPPT.

2. O art.º 151.º CPA não tem aplicação ao caso dos autos, por ser de aplicação meramente subsidiária e haver norma expressa do CPPT que prevê a situação em causa.

3. O facto de a Administração ter executado primeiro e procedimentalizado depois não pode implicar a impropriedade deste meio processual (oposição), se o acto foi praticado quando o prazo para deduzir oposição já estava a correr.

4. A sentença recorrida assenta no princípio do favor da Administração, violando o disposto nos art.ºs 202.º/2 CRP, 9.º LGT e 96.º CPPT.

5. O pedido foi bem formulado, pelo que a sentença recorrida viola o disposto no art.º 204.º/h) e i) CPPT, no sentido em que interpreta esta norma.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente e a sentença recorrida confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. O ora oponente foi auditor de justiça no âmbito do Curso Especial para os Tribunais Administrativos e Fiscais;

2. Em 2/06/2003, o ora oponente dirigiu um requerimento ao Supremo Tribunal Administrativo requerendo a suspensão de eficácia da lista de graduação final do júri do concurso de ingresso em curso de formação e estágio com vista ao preenchimento de vagas de juízes nos tribunais administrativos e fiscais (cfr. doc. junto a fls. 7 dos autos);

3. Em 2 de Junho de 2003, foi deliberado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que o acto que considerou "não aptos" nada inovou na ordem jurídica, pelo que da suspensão de eficácia do referido acto nunca poderia resultar a passagem à fase seguinte do concurso (cfr. doc. junto a fls. 11 e 12 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

4. Em 3/06/2003, foi proferido pelo Exmo. Senhor Juiz Conselheiro Presidente do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais despacho no sentido de, sem prejuízo da decisão jurisdicional que vier a recair sobre o pedido de suspensão de eficácia interposto pelo oponente, o processo de concurso em causa terá que prosseguir, nesta nova fase, sem a presença do ora requerente, candidato considerado "não apto" e assim excluído da lista de graduação final (cfr. doc. junto a fls. 9 e 10 dos autos);

5. Em 04/06/2003, foi o oponente notificado de todo o conteúdo do despacho de 3 de Junho de 2003, proferido pelo Exmo. Senhor Juiz Conselheiro Presidente do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, bem como da deliberação resolutiva do dia 2 de Junho de 2003, melhor identificados nos dois pontos anteriores (cfr. doc. junto a fls. 8 dos autos);

6. Por ofício de 03/10/2003, foi o oponente notificado de que a Guia de Reposição Abatida n.º 20, 21 e 22 foi remetida à Repartição de Finanças de Lourinhã, para efeitos de cobrança do valor de € 1.892,31 (cfr. doc. junto a fls. 44 dos autos);

7. De fls. 15 dos autos consta a seguinte "REPOSIÇÃO – NOTA DISCRIMINATIVA" da qual consta, para além da identificação completa do oponente, o período a que respeita a reposição, ou seja, de 26/05 a 30/06, o seguinte:

TIPO COD.	DE REMUNERAÇÃO DESIGN.	AUFERIU PERÍODO	VALORES	DEVIDO PERÍODO	VALORES	DIFERENÇA ILÍQUIDA
01.01.09	VENCIMENTO		2.305,16	De 26/05 a 30/06	998,90	1.306,26
01.01.13	S. REFEIÇÃO		78,53		64,21	14,32
01.01.14	S. FÉRIAS/NATAL		1.152,58		0	1.152,58
01.02.14	OUTROS ABONOS		0		0	0
01.03.03	PREST.COMPL.		0		0	0
	TOTAIS		**3.536,27**		**1.063,11**	**2.473,16**

OBSERVAÇÕES	DESIGNAÇÃO	DESCONTOU	DESIGNAÇÃO	DEVIA DESC.	A COMPENSAR
Períodos de referência	IMP. SELO	0	IMP. SELO		0
Cessou a comissão de serviço em 17/02/2003	IRS	466,80	IRS	134,87	331,93
	CGA	345,78	CGA	109,91	235,87
	ADSE	23,06	ADSE	10,01	13,05
	OUTROS		OUTROS		0
TOTAL		**835,64**	**TOTAL**	**254,79**	**580,85**

8. Em 15/10/2003, o oponente dirigiu um requerimento ao Director do CEJ pedindo explicações sobre a nota discriminativa identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 14 dos autos);

9. Em data que não se pode precisar foi elaborada nova "NOTA DISCRIMINATIVA" da qual consta, junta a fls. 16 dos autos, para além da identificação do oponente e da data a que reporta, o seguinte:

TIPO COD.	DE REMUNERAÇÃO DESIGN.	AUFERIU PERÍODO	VALORES	DEVIDO PERÍODO	VALORES	DIFERENÇA ILÍQUIDA
01.01.09	VENCIMENTO		2.305,16	De 26/05 a 30/06	998,90	1.306,26
01.01.13	S.REFEIÇÃO		78,53		64,21	14,32
01.01.14	S.FÉRIAS/NATAL		1.152,58		0	1.152,58
01.02.14	OUTROS ABONOS		0		0	0
01.03.03	PREST.COMPL.		0		0	0
		TOTAIS	**3.536,27**		**1.063,11**	**2.473,16**

OBSERVAÇÕES	DESIGNAÇÃO	DESCONTOU	DESIGNAÇÃO	DEVIA DESC.	A COMPENSAR
Períodos de referência	IMP. SELO	0	IMP. SELO		0
	IRS	466,80	IRS	134,87	331,93
	CGA	345,78	CGA	109,91	235,87
	ADSE	23,06	ADSE	10,01	13,05
	OUTROS		OUTROS		0
	TOTAL	**835,64**	**TOTAL**	**254,79**	**580,85**

10. Em 05/11/2003, foi remetido ao oponente ofício do qual consta que deverá efectuar o pagamento da quantia de € 1.892,31 (cfr. doc. junto a fls. 17 dos autos);

11. Em 3/12/2003, o ora oponente solicita esclarecimentos sobre a pretensão repositiva (cfr. doc. junto a fls. 20 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

12. Por ofício de 03/12/2003, é remetida ao oponente fotocópia da guia de reposição n.º 20 do Centro de Estudos Judiciários do Ministério da Justiça, único elemento que o Serviço de Finanças possui (cfr. doc. junto a fls. 21 dos autos);

13. Da Guia n.º 20 do ano económico de 2003, "Reposição Abatida nos pagamentos", junta a fls. 22 dos autos, consta, para além da identificação do oponente, do montante e da referência a que se trata de vencimento de 4 dias de Maio, Junho e subsídio de férias/2003, o seguinte:

Número de Autorização	Classificação Orgânica	Act	Classificação económica Despesa Receita	Import. a pagar 725,41
		106	Código 01.01.09 01.01.13 01.01.14	**14,32** **1.152,58**
			TOTAL	**1.892,31**

14. Em 26/01/2004, foi proferido, pelo Director do Centro de Estudos Judiciários, o seguinte despacho: "Confirmo, agora por escrito, a ordem verbalmente dada, em 15 de Julho de 2003, à Secção Financeira do Centro de Estudos Judiciários, de mandar passar guias de reposição, para cumprimento do disposto no Dec.-Lei n.º 15/92, de 28 de Julho, que obriga a reposição de dinheiros públicos indevidamente recebidos. A ordem supra referida foi dada pelo facto de relativamente aos candidatos considerados "não aptos", à frequência do curso especial de formação teórico-prática, previsto no n.º 5 do artigo 7.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, com a redacção dada pela Lei 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, no âmbito do concurso de recrutamento para o preenchimento de vagas nos Tribunais Administrativos e Fiscais, terem sido depositadas indevidamente, e por lapso, nas suas contas bancárias, determinadas quantias sobre as quais não tinham qualquer direito, por não existir desde 26 de Maio de 2003, data da Deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que homologou a acta do Júri do Concurso que aprovou a lista final dos candidatos, qualquer vínculo entre o Centro de Estudos Judiciários e os candidatos então considerados "não aptos". Notifique-se (…)." (cfr. doc. junto a fls. 24 dos autos);

15. Por ofício de 28/01/2004, foi notificado o oponente do despacho identificado no ponto anterior, donde consta que: "(…) devendo V.Ex.ª agir em conformidade repondo as quantias de 725,41;

14,32 e 1.152,58 relativas a 4 dias de Maio, ao mês de Junho e Subsídio de Férias de 2003, no valor total de 1.892,31 Euros, conforme guia n.º 20 já anteriormente enviada por estes Serviços (…)" (cfr. doc. junto a fls. 26 dos autos);

16. Em 29/12/2003, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 1538200301008668, em que é executado o oponente, no montante de € 1.892,31 (cfr. doc. junto a fls. 42 dos autos);

17. Em 19/12/2003 foi extraída a certidão de dívida n.º 446/03, no montante de € 1.892,31 por dívidas à Fazenda Nacional, respeitante a reposição de quatro dias de vencimento do mês de Maio, mês de Junho e subsídio de férias do ano de 2003 (cfr. doc. junto a fls. 43 dos autos);

18. A presente oposição à execução fiscal deu entrada no Serviço de Finanças da Lourinhã em 02/02/2004 (cfr. carimbo aposto na fls. De rosto da p.i.).

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TT de Lisboa que julgou procedente a excepção da impropriedade do meio processual utilizado e, consequentemente, absolveu a FP da presente instância de oposição.

Alega o recorrente ser a oposição o meio normal de defesa contra a execução indevida, tendo o pedido sido bem formulado, nos termos do disposto nas alíneas h) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Vejamos. Não se questiona que a oposição seja o meio normal de defesa do executado para reagir contra a execução.

Sucede, porém, que a oposição, nos termos do artigo 204.º do CPPT, só poderá ter algum dos fundamentos previstos neste artigo.

Tal lista é taxativa, o que não implica uma restrição aos direitos fundamentais de acesso aos tribunais, à tutela judicial efectiva e ao recurso contencioso, uma vez que a impugnação de actos lesivos é permitida sempre que a lei não assegurar um meio de os impugnar contenciosamente, como expressamente se refere na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, pelo que o carácter taxativo dos fundamentos de oposição não consubstancia uma restrição daqueles direitos, mas sim um seu condicionamento, que não é proibido pela CRP (v. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, p. 322).

A questão está assim em saber se o oponente, ora recorrente, apresentou na petição inicial fundamentos de oposição à execução, sendo que aquele afirma que deduziu oposição à execução fiscal ao abrigo do artigo 204.º, n.º 1, alíneas h) e i), do CPPT, que dispõem poder a oposição ter como 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 ou qualquer outro fundamento não referido nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Ou seja, na aludida alínea h), prevê-se, de facto, como fundamento da oposição a ilegalidade da dívida exequenda mas apenas quando a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Respeitando a dívida exequenda, no caso em apreço, a reposições de vencimentos, e invocando o recorrente na petição inicial apresentada vícios respeitantes ao acto que ordenou a referida reposição (falta de fundamentação, o direito de audição não foi exercido, erro no cálculo da quantia a repor, a própria legalidade do acto), há que apurar se a lei assegura ou não meio judicial de impugnação ou recurso contra esse acto.

A jurisprudência deste STA tem sido, como bem se salienta na sentença recorrida, no sentido de considerar que os actos de reposição de vencimentos ou de dinheiros públicos, por serem meros actos de execução doutros actos administrativos, não são autonomamente impugnáveis, uma vez que o acto lesivo é o acto administrativo que esteve na origem do acto de reposição e o primeiro é que era impugnável.

No entanto, tem-se admitido a impugnação autónoma desses actos de execução quando sejam arguidas ilegalidades que não tenham a ver com o acto que deu origem ao acto executivo, ou seja, quando sejam arguidas ilegalidades do próprio acto executivo (v. acórdão do STA de 5/7/2007, proferido no recurso n.º 296/06).

Ora, é isso que sucede neste caso.

O oponente imputa vícios próprios e autónomos ao acto de reposição com vista à sua anulação ou reforma que nada têm a ver com o acto administrativo que esteve na origem do presente acto de reposição de vencimentos, como sejam a falta de fundamentação do mesmo, o cálculo errado da quantia a repor e não lhe ter sido conferido o direito de audição prévia.

E, nessa medida, estamos perante uma situação em que seria admissível a impugnação autónoma do acto de reposição.

Daí que, assegurando a lei meio judicial de impugnação ou recurso contra este acto, a sua eventual ilegalidade não pode servir de fundamento da oposição deduzida, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

E nem pode também servir de fundamento nos termos da alínea i) do n.º 1 do mesmo preceito legal, pois, como se disse, nesta alínea só cabem como fundamentos de oposição qualquer outro não referido nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Mas se o que o recorrente pretende é que, devido aos vícios invocados, a reposição seja anulada ou substituída por outra, o que ele pretende, na verdade, é a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

O que configura fundamento de reclamação graciosa, revisão e/ou impugnação contenciosa, conforme as circunstâncias do caso, mas não de oposição à execução, nos termos enunciados.

Assim, é de concluir que a oposição à execução fiscal deduzida é um meio processual inadequado para a satisfação da pretensão do oponente.

Sendo que o meio processual adequado, neste caso, seria a acção administrativa especial, nos termos conjugados dos artigos 97.º, n.º 2 e 191.º do CPTA.

Em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convolação da petição, em consonância com o preceituado nos art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

A correcção do erro na forma de processo, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

Mas a convolação só deverá ser decidida quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretende e não conduza à prática de actos inúteis, como seria o caso da extemporaneidade do novo meio processual para que se convolasse a presente oposição.

Na sentença recorrida, considerou-se não ocorrer o obstáculo da extemporaneidade, que agora se confirma, porquanto tendo o recorrente sido notificado da decisão em Janeiro de 2004 (ponto 15 da matéria de facto dada como assente) a petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças competente em 2/2/2004, ou seja ainda dentro do prazo de três meses de que dispunha para intentar a acção adequada, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 58.º do CPTA, aqui aplicável (e não o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, como se refere na sentença recorrida).

Considerou, todavia, a Mma. Juíza *a quo* não ser possível a desejada convolação face à ineptidão da petição inicial apresentada, devido a obscuridade do pedido e da causa de pedir, e à incompetência do tribunal recorrido.

Ora, desde logo, a obscuridade do pedido e da causa de pedir não constituem obstáculo à convolação uma vez que o tribunal competente sempre poderá fazer o convite à correcção da petição apresentada, se assim o entender.

Por outro lado, como obstáculo à correcção não se deve considerar a circunstância de não ser pedida explicitamente a anulação do acto, desde que seja perceptível a intenção do oponente de o atacar, o que no caso em apreço se verifica pois o oponente imputa ao acto que ordenou a reposição uma série de vícios, ainda que no final não peça a anulação do mesmo mas sim a sustação da execução fiscal (v., a este propósito, o acórdão deste STA de 16/4/2008, proferido no recurso n.º 51/08).

Também a questão da incompetência do tribunal recorrido em razão da matéria para apreciar a acção administrativa especial não constitui obstáculo à convolação já que, ainda que não estejamos perante acto administrativo em matéria tributária, nada impede que o tribunal tributário, competente para apreciar a oposição à execução e tudo o que nesta se contém, se declare, com esse fundamento, incompetente, para o efeito, e competente o tribunal administrativo, nos termos do n.º 3 do artigo 18.º do CPPT, ainda que essa decisão não vincule este.

E, assim sendo, nos autos não existe qualquer óbice de natureza substantiva ou processual a que o processo siga a forma de processo adequada, sendo certo que a convolação só não deverá ser ordenada se for manifesta a sua inutilidade, o que, no caso em apreço, como se vê, não sucede.

Daí que a decisão recorrida se não possa, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, no provimento do recurso, revogar a decisão recorrida e, nos termos dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, ordenar a convolação da petição de oposição apresentada em petição de acção administrativa especial, com interpretação do pedido formulado como pedido de anulação do acto de reposição de vencimentos, para a qual será incompetente o tribunal tributário e competente o tribunal administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRC. Juros compensatórios. Fundamentação.

Sumário:

I — Em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o artigo 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que «a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas».

II — Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.

Processo n.º 1002/08-30.
Recorrente: Alliance Unichem Portuguesa, SGPS, L.da
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Alliance Unichem Portuguesa, SGPS, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou parcialmente improcedente a impugnação por si apresentada da liquidação adicional de IRC do exercício de 1995, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) O douto Tribunal *a quo* proferiu sentença concedendo parcialmente provimento à impugnação apresentada pela ora Recorrente, tendo, contudo, negado provimento ao invocado vício de falta de fundamentação invocado pela ora Recorrente relativamente à liquidação dos juros compensatórios referente a IRC de 1995.

B) Entende a Recorrente que a liquidação de juros compensatórios viola de forma frontal o disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT, uma vez que não são referidas as disposições legais que legitimam a liquidação de juros compensatórios, nem as operações de cálculo efectuadas para se apurar o montante de juros liquidado, nomeadamente a taxa de juro utilizada, sua forma de determinação, contagem e período considerado.

C) A violação do disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT importa a anulabilidade dos juros compensatórios liquidados pela Administração Tributária, referentes a IRC de 1995, no valor de EUR 151.141,79 (valor estimado e correspondente à parte dos juros que não foi anulada na sentença ora recorrida).

D) O artigo 37.º do CPPT constitui uma mera faculdade do contribuinte, cujo não exercício nunca poderá determinar a sanação do vício de falta da fundamentação de que padece o acto tributário referente a juros compensatórios do ano de 1995.

E) A admitir-se a obrigatoriedade do recurso ao mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT e conforme jurisprudência deste Venerando Tribunal no recurso n.º 155/07, o mesmo apenas será de admitir para os vícios da notificação (determinando a sua ineficácia), os quais são insusceptíveis de inquinar a validade do acto tributário.

F) A Recorrente entende que a violação do disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT constitui preterição de formalidade essencial à garantia do direito de defesa dos particulares contra actos que se reputam lesivos dos seus direitos e interesse legítimos, implicando a anulabilidade do acto tributário, o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente a verificação do vício de forma por falta de fundamentação conforme estabelecem os artigos 77.º e n.º 9 do 35.º da LGT, bem como o artigo 125.º do CPA e o artigo 36.º do CPPT.

Não foram apresentadas 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 – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1) A sociedade impugnante foi objecto de uma acção de inspecção interna ao IRC do exercício de 1995 por parte da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT), que originou a liquidação de IRC n.º 19998310014385 de 1999/09/11 – doc. fls. 7 e 9 e ss do PAT.

2) A Administração Tributária efectuou correcções à matéria tributável declarada no montante de 213.926.253$00, sendo 372.916$00 referente a reintegrações e amortizações não aceites como custo, 39.584.591$00 referentes a custos individuais da sociedade dependente Unichem Farmacêutica e 173.968.746$00 referentes a prejuízos fiscais – doc. fls. 9 e ss do PAT.

3) A Administração Tributária efectuou ainda correcções ao nível do cálculo do imposto relativas a retenções na fonte no montante de 561.169$00 – doc. fls. 9 e ss do PAT.

4) Relativamente à quantia de 39.584.591$00 referentes a custos individuais da sociedade dependente Unichem Farmacêutica a correcção em causa decorreu de uma acção de inspecção externa a esta última sociedade igualmente efectuada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária – doc. fls. 20 e ss do PAT.

5) No âmbito desta inspecção à Unichem Farmacêutica, a Fazenda Pública constatou que existiam no extracto da rubrica Trabalhos especializados lançamentos periódicos de facturas – doc. fls. 9 e ss do PAT – originárias da sociedade Unichem PLC, sediada em Inglaterra, respeitantes a "Management Fees" – doc. fls. 22 do PAT.

6) Referentes a essas mesmas facturas, surgem ainda outros encargos contabilizados, pela Unichem Farmacêutica, no extracto de deslocações e estadas, os quais são indicados nas facturas como "Expenses incurred on Your behalf" – doc. fls. 23 do PAT.

7) A Administração Tributária notificou a Unichem Farmacêutica para facultar esclarecimentos relativos ao montante de 39.584.591$00 constante daquelas facturas, tendo considerado que os esclarecimentos e elementos apresentados pela Unichem Farmacêutica tinham um carácter generalista – doc. fls. 23 e ss do PAT.

8) As despesas expressas nas facturas com a designação de "Expenses incurred on your behalf" não são descriminadas nas facturas, existindo encargos relativamente aos quais é apresentada a documentação das despesas incorridas pela Unichem PLC e debitadas à Unichem Farmacêutica, mas relativamente a outros não é apresentada essa documentação – doc. fls. 25 do PAT.

9) A Administração Tributária entendeu que não se encontravam comprovados os encargos no valor de 39.584.591$00, por impossibilidade de identificação entre as despesas em causa e a obtenção de proveitos, como requerido pelo art.º 23.º do CIRC, considerando ainda que não tinha sido feita prova da consubstanciação dos encargos – doc. fls. 25 e ss do PAT.

10) A Unichem Farmacêutica, SA celebrou com a Unichem PLC um "Management Services Agreement", em 06/01/1995, do qual consta que estes "management services" que serão prestados pela Unichem PLC poderão consistir em: "Financial Planning, Budgeting, Market Strategy, Logistics, Warehousing" – doc. fls. 53 e ss do PAT.

11) No referido "Management Services Agreement" é ainda estabelecido que relativamente aos serviços prestados: "Unichem shall pay Unichem PLC a management fee based on costs incurred by Unichem PLC in rendering those services (such as remuneration of qualified personnel), and reinburse Unichem PLC for related expenses incurred in rendering the services (displacements, vehicles and other expenses)"; "Mangement fees shall not exceed a total amount of PTE equivalent to GBP 200,000 per year, unless otherwise agreed upon between the Parties in advance"; "Expenses shall be charged at actual cost" – doc. fls. 53 e 54 dos autos.

12) A oito de Março de 1994 foi em AG da impugnante nomeado Administrador da Unichem Farmacêutica o Sr. John Kallend, tendo sido deliberado que o mesmo não auferiria qualquer remuneração – doc. fls. 96 e 97 dos autos.

13) Aos vinte e oito dias do mês de Dezembro de 1994 foi nomeado por cooptação para a Administração da sociedade o Sr. Dr. James Glasgow – doc. fls. 100 e 101 dos autos.

14) James Glasgow e John Kallend são mencionados em comunicações de e para a Unichem Farmacêutica, SA no ano de 1995 – doc. fls. 102 a 168 dos autos.

15) A documentação relativa aos encargos debitados à Unichem Farmacêutica pela Unichem PLC não indica quais os serviços prestados pelos beneficiários dos encargos, conexos com essas despesas, nem indicam em alguns casos quem foram os beneficiários dessas despesas – doc. fls. 169 a 266 dos autos.

16) A Unichem PLC pagou salários a John Kallend e despesas que lhe foram apresentadas por este, tendo repercutido esses pagamentos à Unichem Farmacêutica – doc. fls. 169 e ss.

17) Os pagamentos efectuados pela impugnante à Unichem PLC referem-se a serviços efectivamente prestados pela casa-mãe, quer em sede de salários de gestores, quer em sede de despesas – depoimento das testemunhas Sérgio Luciano e Joaquim Ferreira.

III – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorre o invocado vício de falta de fundamentação relativamente à liquidação dos juros compensatórios referentes a IRC de 1995.

Alega a recorrente que tal liquidação viola frontalmente o disposto no n.º 9 do artigo 35.º da LGT, uma vez que não são referidas na mesma as disposições legais que legitimam a liquidação de juros compensatórios, nem as operações de cálculo efectuadas para se apurar o montante de juros liquidado, nomeadamente a taxa de juro utilizada, sua forma de determinação, contagem e período considerado.

Vejamos. Como se referiu ainda recentemente no acórdão deste STA de 7/1/2009, proferido no recurso n.º 871/08, "A exigência de fundamentação dos actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º do CPA) é formulada no art. 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece que «*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

No n.º 4 do mesmo artigo, garante-se aos interessados recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Da conjugação destas duas normas resulta que o direito de impugnação contenciosa de actos lesivos, constitucionalmente reconhecido, não fica satisfeito com a mera possibilidade de os interessados os poderem impugnar judicialmente, antes se exigindo que seja proporcionada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito à impugnação contenciosa com a *máxima eficácia*.

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Nos termos deste último artigo, «*a decisão de 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*» e 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*».

Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. (Noutro plano, que não assume relevância no caso em apreço, a exigência de fundamentação visará também assegurar a transparência da actividade administrativa, particularmente a observância dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, formulados no n.º 2 do art. 266.º da CRP).

Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

Especialmente em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o art. 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que «*a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas*».

Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.".

Ora, no caso em apreço, constata-se que a liquidação impugnada não contém qualquer indicação da forma como foram calculados os juros compensatórios, apenas contendo a indicação do seu montante e da norma legal que prevê a sujeição a juros compensatórios (artigo 80.º do CIRC).

Não colhe, pois, a argumentação da AT, constante da informação prestada a esse respeito no processo administrativo apenso, de que, decorrendo da lei todos os elementos necessários à sua determinação, tal liquidação se mostra assim suficientemente fundamentada, pois que, para sindicar a liquidação efectuada e comprovar que a mesma obedeceu ao que a lei prescreve, torna-se necessário que ela evidencie com clareza o seu cálculo e se não limite a apontar um montante global, sem se saber como este foi apurado, designadamente qual a taxa de juro utilizada, a que período se reporta, etc.

Aliás, como é sabido, não constitui fundamentação suficiente a mera reprodução do texto legal, desacompanhado de factos que o caracterize.

Como também constitui jurisprudência pacífica deste STA aquela que aponta no sentido de que meros juízos conclusivos, sem explicitação da factualidade que lhes serviu de base, serem insuficientes para a fundamentação do acto administrativo.

Por outro lado, não supre a falta de fundamentação do acto assim praticado o facto de a recorrente não ter usado da faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, pois não é de admitir a fundamentação *a posteriori*, apenas sendo de atender à fundamentação contextual, ou seja, aquela que se integra no próprio acto.

Na verdade, praticado um acto com determinada fundamentação, a apreciação contenciosa da sua legalidade tem de se fazer em face dessa mesma fundamentação.

Assim, é de concluir que a liquidação dos juros compensatórios enferma, neste caso, do apontado vício de falta de fundamentação.

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 relativo à questão da falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, e, em consequência, julgando procedente a impugnação, anular a liquidação de juros compensatórios referente a IRC de 1995 impugnada.

Custas pela Fazenda Pública apenas na 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou neste Tribunal [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ], fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Juros moratórios. Juros indemnizatórios. Juros relativos ao mesmo período de tempo. Sentença de anulação de acto de liquidação.

Sumário:

I — Tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios, na sequência de decisão anulatória de acto de liquidação, presumindo o prejuízo patrimonial derivado da privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do artigo 100.º da LGT conforme à Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória.

II — O artigo 61.º, n.º 3, do CPPT, ao estabelecer como termo inicial da contagem de juros indemnizatórios o momento do pagamento, está em sintonia com o regime da LGT.

III — Não há cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, pois não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga.

*IV — Resultando dos artigos 100.º da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT, que, quando há lugar a juros indemnizatórios, eles cobrem **todo o período** que vai desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito, tem de concluir-se que, nessas situações, não haverá lugar a pagamento de juros de mora, pois, se este fosse efectuado, ocorreria uma cumulação de juros relativamente ao mesmo período de privação da quantia paga.*

V — Sendo de entender que não pode haver lugar a cumulação de juros indemnizatórios e moratórios relativamente ao mesmo período de tempo, a interpretação que permite compatibilizar o regime do artigo 100.º da LGT, complementado com o do artigo 61.º do CPPT, e o do artigo 102.º da mesma Lei é a de que, quando há lugar a juros indemnizatórios, não tem aplicação o regime dos juros de mora previsto no artigo 102.º, pois toda a dívida de juros é paga a título de juros indemnizatórios.

VI — Assim, é de interpretar restritivamente o artigo 102.º, como aplicando-se apenas aos casos em que não há lugar a juros indemnizatórios, isto é, os casos em que a

anulação não é motivada por erro imputável aos serviços, pois quando é esta a razão da anulação há sempre lugar a juros indemnizatórios (artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

Processo n.º 1003/08-30.
Recorrente: Jac Products de Portugal, L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JAC PRODUCTS DE PORTUGAL, LDA, interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente o pedido que formulou, em processo de execução de julgado, de pagamento de juros de mora.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I – A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com a Douta Sentença que desconsiderou o pedido de juros de mora e condenou a exequente em custas, pois

II – De acordo com o estatuído no n.º 2 do art. 146º do CPPT, art. 102.º da LGT e art. 170º n.º l do CPTA, o prazo para contagem da atribuição de juros de mora não está dependente da remessa dos autos ao serviço de finanças,

III – Mas, sim, da decorrência do prazo para cumprimento espontâneo da sentença – hoje em dia – notificada ao representante da fazenda.

IV – Interpretação diversa incorre em vicio de violação de lei, pois, pelo valor reforçado da LGT, n.º 2 do art. 146.º do CPPT não pode ser interpretado em desconformidade com o art. 102.º da LGT e haveria inconstitucionalidade orgânica, por violação do art. 205.º n.º 2 da CRP, por o Governo não estar habilitado, através da lei de autorização legislativa, a legislar no sentido de condicionar o pagamento de juros à remessa dos autos ao Serviço de Finanças.

V – Face ao supra exposto, é manifesto que deve ser considerado o procedente o pedido, nos termos formulados, de juros de mora atento o disposto nos artigos 146º n.º 2 do CPPT, 102.º da LGT e 170º n.º l do CPTA.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso, revogar-se a douta sentença recorrida, por resultar, inequivocamente, das supra invocadas disposições legais, não depender do envio dos autos para o serviço de finanças o início da contagem do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão e, não tendo sido efectuado o pagamento do valor em que a Administração fora condenada dentro do referido prazo, serem devidos juros de mora até à restituição das quantias indevidamente pagas, com o que se fará a costumada JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

O art. 146.º do CPPT operacionaliza o art. 102.º da LGT, obedecendo, assim, à alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro).

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

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

1. Em 03/12/2003, foi efectuada a liquidação adicional de IRC referente à A., de IRC relativo ao exercício de 1999, da qual resultou um montante global a pagar de € 356.325,05, correspondendo a imposto a quantia de € 277.902,66 e juros compensatórios o montante de € 78.422,39 (cfr. doc. junto a fls. 48 do processo de impugnação apenso aos presentes autos);

2. Em 29/12/2003, a A. efectuou o pagamento total da liquidação identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 48 do processo de impugnação apenso aos presentes autos);

3. Por sentença de 23/06/2006, transitada em julgado em 06/09/2006, foi anulada a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1999, melhor identificada no ponto 1 (cfr. doc. junto a fls. 137 e segs. e 160 do processo de impugnação apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, na sequência de uma sentença anulatória de liquidação cujo tributo foi pago, o contribuinte tem direito a juros de mora a partir do termo do prazo de execução espontânea da sentença, independentemente de o processo ser remetido ao serviço de finanças, nos termos do art. 146.º, n.º 2, do CPPT.

Na sentença recorrida entendeu-se que, destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente cobrada, eles não são cumulativos e que os primeiros são devidos até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado (art. 43.º da LGT) e os segundos a partir daí e até efectivo e integral pagamento (art. 102.º, n.º 2, da mesma Lei).

No entanto, entendeu-se também na sentença recorrida que, não tendo sido requerida a remessa do processo ao serviço de finanças, não há lugar a pagamento de juros de mora, havendo apenas a pagar juros indemnizatórios desde o pagamento indevido até ao termo do prazo de execução espontânea, nos termos do art. 100.º da LGT.

A Recorrente defende que os juros de mora não dependem da remessa do processo ao serviço de finanças e que a interpretação adoptada na sentença recorrida é organicamente inconstitucional.

4 – No art. 100.º da LGT estabelece-se que quando ocorre anulação de um acto de liquidação por iniciativa do contribuinte, através de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso, pode haver lugar a pagamento de juros indemnizatórios a favor do contribuinte «*a partir do termo do prazo da execução da decisão*».

Para os casos em que a restituição é consequência de uma decisão judicial, está hoje estabelecido de forma explícita, no n.º 2 do art. 102.º da LGT, que, em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea. ([1])

Por sua vez, o art. 61.º do CPPT, que concretiza o regime dos juros indemnizatórios, estabelece, no seu n.º 3, que eles são contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Este art. 61.º é uma norma do CPPT e este Código, nos termos do seu art. 1.º, não prejudica o estabelecido na LGT. Na redacção inicial daquele Código, a compatibilização do CPPT com a LGT, em matérias inseridas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, era imposta pela lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para o aprovar, que consta do art. 51.º, n.º 1, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que estabeleceu como sentido da autorização a compatibilização das normas do CPT com as da LGT.

No que concerne ao termo final do período de contagem de juros indemnizatórios, a norma do art. 61.º, n.º 3, da LGT é compatível com o art. 100.º da LGT, pois nele não se prevê esse termo.

No que respeita ao termo inicial, embora a parte final do art. 100.º da LGT, ao referir-se ao «*pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso,* ***a partir do termo do prazo da execução da decisão***» sugira que estes juros apenas são contados a partir do termo do prazo de execução da decisão, a interpretação correcta não é essa. Na verdade, na parte inicial da mesma norma, refere-se inequivocamente 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*» e essa reconstituição, para ser ***plena***, não pode deixar de abranger o ressarcimento ***integral*** dos danos presumidos e não apenas dos que sobrevierem após o termo do prazo de execução, o que, aliás, está em sintonia com o art. 22.º da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de serem indemnizados pelo Estado e as demais entidades públicas por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício pelos seus órgãos, funcionários e agentes, que lhes causem prejuízos.

Assim, tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios, presumindo o prejuízo patrimonial derivado da privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do art. 100.º da LGT conforme à Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória.

Por isso, o art. 61.º, n.º 3, ao estabelecer como termo inicial da contagem de juros indemnizatórios o momento do pagamento, está em sintonia com o regime da LGT.

5 – É com este pressuposto de que os juros indemnizatórios abrangem todo o período que vai do pagamento até à emissão de nota de crédito, nos termos do art. 61.º, n.º 3, do CPPT, que tem de ser analisada a questão dos juros de mora.

É de considerar assente no processo, por ter sido decidido na sentença recorrida e não ser controvertido no presente recurso jurisdicional, que não há cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, pois não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga ([2]).

Por isso, resultando dos arts. 100.º da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT, que, quando há lugar a juros indemnizatórios, eles cobrem ***todo o período*** que vai desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito, tem de concluir-se que, nessas situações, não haverá lugar a pagamento de juros de mora, pois, se este fosse efectuado, ocorreria uma cumulação de juros relativamente ao mesmo período de privação da quantia paga.

Isto é, sendo de entender que não pode haver lugar a cumulação de juros indemnizatórios e moratórios relativamente ao mesmo período de tempo, a interpretação que permite compatibilizar o regime do art. 100.º da LGT, complementado com o do art. 61.º do CPPT, e o do art. 102.º da mesma Lei é a de que, quando há lugar a juros indemnizatórios, não tem aplicação o regime dos juros de mora previsto no art. 102.º, pois toda a dívida de juros é paga a título de juros indemnizatórios.

Assim, é de interpretar restritivamente o art. 102.º, como aplicando-se apenas aos casos em que não há lugar a juros indemnizatórios, isto é, os casos em que a anulação não é motivada por erro im-

putável aos serviços, pois quando é esta a razão da anulação há sempre lugar a juros indemnizatórios (art. 43.º, n.º 1, da LGT).

6 – Na sentença recorrida, reconheceu-se o direito da ora Recorrente a juros indemnizatórios nos termos indicados, tendo-se condenado o executado a pagar-lhe a quantia de € 356.325,05, relativa à liquidação anulada, acrescida de «*juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto indevido até integral pagamento, no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado desta decisão*».

Pelo que se referiu, a Recorrente não tem direito a quaisquer outros juros, designadamente moratórios, pelo que, por esta razão, improcede a pretensão formulada, ficando prejudicado o conhecimento da questão de saber se, quando há lugar a pagamento de juros de mora, eles são devidos a partir do termo do prazo de execução da decisão ou a partir da remessa do processo ao serviço de finanças competente.

Termos em que acordam em

– negar provimento ao recurso jurisdicional;

– confirmar a sentença recorrida, com esta fundamentação.

Custas do presente recurso jurisdicional pela Recorrente.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Na redacção inicial do art. 102.º, n.º 2, da LGT estabelecia-se que seriam «devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea».

Com a redacção dada àquela norma pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foi suprimida aquela referência ao pedido do contribuinte, como condição do dever de pagamento de juros de mora.

([2]) É, aliás, neste sentido que este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a pronunciar-se, uniformemente, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

– de 19-12-2001, recurso n.º 26608;

– de 20-10-2004, recurso n.º 338/04;

– de 2-5-2007, recurso n.º 9/07.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Sisa. Contrato promessa de compra e venda. Cedência de posição contratual. Bens imóveis. Bens futuros.

Sumário:

I — A norma constante do § 2.º do artigo 2.º do CIMSSD contempla na sua previsão tanto bens imóveis presentes como futuros.

II — Enquanto no n.º 2 do § 1.º a incidência se reporta à tradição efectiva, neste § 2.º o legislador contentou-se com a tradição jurídica dos bens.

III — A cedência de posição contratual em contrato promessa de compra e venda de uma fracção autónoma de imóvel a construir está, assim, sujeita a sisa, nos termos do § 2.º do artigo 2.º do CIMSSD.

Processo n.º 1005/08-30.
Recorrente: António Júlio de Campos Monteiro Forte.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – António Júlio de Campos Monteiro, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de sisa relativa à cedência da sua posição contratual no contrato-promessa de compra e venda de uma fracção autónoma a construir que havia celebrado com a empresa Setecampos – Sociedade Imobiliária, SA, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I. A doutrina considera que a cessão da posição contratual tem por efeito desonerar o cedente de todas as obrigações resultantes do contrato, investindo o cessionário na inteira posição contratual que anteriormente estava na titularidade do cedente.

II. Por sua vez, a jurisprudência decidiu no domínio do Código da Sisa que "*a cessão da posição contratual não é um acto sujeito a sisa*".

III. Do contrato-promessa de compra e venda sobre bens futuros e do contrato de cedência de posição contratual não resulta qualquer facto tributário susceptível de enquadramento no Código da Sisa.

IV. Conforme o corpo do art.º 2.º do Código, a sisa incide sobre as transmissões a título oneroso do direito de propriedade sobre *bens imóveis*.

V. O que se verificou neste caso foi uma cedência de créditos e débitos, ou seja, cedência de direitos obrigacionais que estão fora da incidência da sisa.

VI. Os contratos sobre bens futuros não se subsumiam nas regras de incidência do n.º 2 do § 1.º e do § 2.º do Código da Sisa.

VII. Os bens futuros apenas passaram a ser contemplados no Código a propósito dos contratos de troca ou permuta com a alteração ao § 1.º do seu art.º 8.º introduzida pelo Decreto-Lei n.º 252/89, de 9 de Agosto.

VIII. Se o legislador pretendesse incluir também no § 2.º do art.º 2.º do Código da Sisa a cedência de posição contratual sobre bens futuros teria alterado também esse preceito, uma vez que a incidência está sujeita ao princípio da legalidade tributária, campo que não comporta a interpretação analógica por força do art.º 11.º do Código Civil e do n.º 1 do art.º 11.º da Lei Geral Tributária.

IX. Consequentemente, a liquidação impugnada violou o § 2.º do art.º 2.º do Código da Sisa, pelo que

X. Recebido e apreciado o recurso deve o mesmo merecer provimento, revogando-se a douta sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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 – Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Em 05/05/1999, foi celebrado o "Contrato-Promessa de Compra e Venda" do prédio urbano sito em Lisboa, freguesia de São Sebastião da Pedreira, com as descrições n.ºs 1302 e com a que resultar das desanexações das descrições 1303, 1257 e 1413 da 8.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, entre a impugnante e Setecampos – Sociedade Imobiliária, SA, dum T3, letra B, sita no 5.º piso, edifício II (cfr. doc. junto a fls. 49 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

2. Em 17/05/2000, o impugnante e António Manuel Granito Martins dos Santos celebraram e outorgaram um contrato de cessão de posição contratual, no qual interveio a sociedade Setecampos – Sociedade Imobiliária, SA, da fracção autónoma identificada no ponto anterior (cfr. docs. juntos a fls. 57 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

3. Em 12/06/2003, foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária, de acordo com o qual deve ser liquidada Sisa ao impugnante pela cedência da posição contratual (cfr. doc. junto a fls. 64 e segs. do processo instrutor junto aos autos);

4. Em 23/12/2004, foi liquidada a Sisa devida pela transmissão da posição contratual relativamente ao imóvel identificado no ponto 3 do impugnante para o proprietário do imóvel no montante de € 24.090,61 (cfr. doc. junto a fls. 42 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto da sentença da Mma. Juíza do TT de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra a liquidação adicional de sisa relativa à cedência da sua posição contratual no contrato promessa de compra e venda de uma fracção autónoma de um imóvel a construir.

Alega o recorrente que a cedência da posição contratual do contrato promessa de compra e venda de bens futuros não está abrangida pela incidência da sisa, pelo que a sisa liquidada viola o § 2.º do artigo 2.º do Código da Sisa.

Em causa está, pois, a interpretação desta norma.

Dispõe o artigo 2.º do CIMSSD que a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, considerando-se, para efeitos de incidência da sisa, transmissões de propriedade imobiliária, no n.º 2 do seu § 1.º, as promessas de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo dos bens.

Por se tratar de um bem a construir (bem futuro), entende o recorrente que no caso em apreço não há lugar a sisa pois, pela natureza daquele, não pode haver, por enquanto, tradição ou usufruto do mesmo.

Contudo, não é assim.

De acordo com o que estabelece o n.º 2 do § 2.º do citado preceito nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo vendedor for depois outorgada a escritura de venda.

E, como referem F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, no seu Código da Sisa comentado e anotado, a transmissão, em tese geral, compreende não só a transmissão civil como também a transmissão económica, ou de facto, mesmo que despida de formalidades legais ou ferida de nulidades ou anulabilidades não reconhecidas judicialmente, salientando-se a situação material resultante da simples mudança dos possuidores dos bens.

Daí que, como acrescentam os mesmos autores, "enquanto no n.º 2 do § 1.º a incidência se reporta à tradição efectiva, neste § 2.º o legislador contentou-se com a tradição jurídica dos bens.

A teleologia deste preceito é sujeitar a sisa a revenda ou a agenciação de bens feita pelo promitente comprador ao negociar ou ceder a sua posição contratual, entendendo-se que se dá, nestas circunstâncias, uma tradição fiscal do imóvel, embora aquele não intervenha na escritura, uma vez que a sua intervenção no acto é escamoteada".

Não é necessária, por isso, para tal efeito a prática pelo promitente comprador de actos de posse em termos civilísticos, como sustenta o recorrente.

Se a sisa incidisse unicamente sobre a transmissão de bens imóveis presentes, como se explicaria a referência a bens futuros, não só no § 1.º do artigo 8.º, como alega o recorrente, mas ainda também na regra 8.ª do § 3.º do artigo 19.º do CIMSSD, que expressamente estabelece que "sempre que se permutem bens presentes por bens futuros deverá o seu valor patrimonial, determinado nos termos do artigo 109.º, reportar-se à data da celebração do contrato" e ao modo como se determina a avaliação de bens futuros constante do artigo 109.º do mesmo Código.

Tal referência só pode, pois, significar que o legislador ao falar de bens imóveis, no campo de incidência deste imposto quis abranger não só os bens presentes como os bens futuros, para os quais, depois, no lugar próprio, estabeleceu as regras para determinar o seu valor patrimonial.

Por último, não faria sentido que o legislador pretendesse apenas contemplar os bens futuros a propósito dos contratos de troca ou permuta (§ 1.º do artigo 8.º) e os excluísse do objecto das promessas de venda sujeitas a tributação, pelo que não fazendo qualquer distinção se terá de entender que ele pretendeu, de facto, contemplar na sua previsão tanto os bens imóveis presentes como futuros.

Razão por que o recurso não pode, pois, proceder.

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 sentença recorrida.

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

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Decisão judicial. Omissão de pronúncia devida. Aclaração.

Sumário:

I — Não se verifica omissão de pronúncia devida, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil], relativamente a questão não incluída no objecto do recurso, condensado nas conclusões da respectiva alegação.

II — E 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 1009/08-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Cruz & Companhia, SA", «tendo sido notificada do douto acórdão proferido a fls., vem, muito respeitosamente, e nos termos previstos no n.º 3 do art. 668.º e nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art. 669.º do Código de Processo Civil, expor e requerer o seguinte» – nos seus próprios dizeres.

1.2 Sob o título de "Esclarecimento", vem dizer o que segue.

1. A ora requerente reclamou da decisão do acto do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela com fundamento na nulidade do mandado de instaurar o processo de execução fiscal e, sem prescindir, na falta de requisitos essenciais do título executivo.

2. A fls. dos presentes autos, foi proferida sentença que indeferiu a reclamação deduzida pela ora requerente considerando *ipsis verbis* que "**o acto reclamado é o despacho que ordena a citação da Reclamante, despacho que por si só não afecta a sua esfera jurídica, os seus direitos e interesses**" (esta transcrição foi, de resto, também considerada pelo douto acórdão em apreço no 2.º parágrafo do ponto 2.3), motivo pelo qual o mesmo não é susceptível de reclamação nos termos do art. 276.º do C.P.P.T.

3. Por não se conformar com tal decisão, a ora requerente interpôs recurso para o presente Tribunal, por a mesma não ter apreciado o mérito da reclamação apresentada e ter, ao invés, indeferido aquela com fundamento na resposta negativa à questão se saber se a decisão de ordenar a citação da reclamante é uma decisão que afecta os seus direitos e interesses legítimos e como tal reclamável nos termos do art. 276.º do C.P.P.T., e por tê-lo feito sem observância do princípio do contraditório e sem convite à pronúncia da reclamante, bem como pelo facto de a sentença, tendo considerado os fundamentos invocados como fundamentos próprios do processo de oposição à execução fiscal não ter procedido à respectiva convolação nos termos da lei (cf. ponto 1.2 do douto acórdão em apreço).

4. Efectivamente, é esta a configuração do objecto do presente recurso conforme resulta do texto do acórdão em apreço. Acontece que,

5. Compulsada a motivação do presente acórdão, mais concretamente o 6.º parágrafo do ponto 2.3 do mesmo, lê-se que:

"**A ora recorrente, no entanto, teve possibilidade de se pronunciar sobre a questão em causa, que é a de se encontrar, ou não, "viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal". E tanto a ora recorrente teve a possibilidade de se pronunciar sobre essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação. Pelo que não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial.**"

6. Ora, não entende a requerente tal motivação, já que a mesma se pronunciou apenas e exclusivamente sobre a nulidade do acto de instaurar a execução fiscal, o que suscita alguma obscuridade.

7. Na verdade, e tal como também parece resultar da parte inicial do acórdão, a requerente nunca foi ouvida relativamente à questão prévia de saber de tal acto é ou não susceptível de lesar os direitos e interesse legítimos da própria para os efeitos do art. 276.º do C.P.P.T..

8. As supra referidas questões são distintas e têm natureza diversa, não sendo por isso confundíveis - uma coisa é a requerente alegar a nulidade do acto em si, coisa diversa é saber se esse acto é ou não susceptível de reclamação.

9. Termos em que, salvo o devido respeito e com toda a consideração, o acórdão afigura-se obscuro, devendo, em consequência, ser esclarecida a obscuridade acima referida.

10. Contra o despacho de sustentação de fls. 48 e 49 a ora requerente interpôs recurso.

11. O mencionado recurso foi previamente admitido por douto despacho de fls. 143, o qual veio posteriormente a ser revogado por douto despacho de fls. 202.

12. A ora requerente apresentou reclamação - que correu termos por apenso aos presentes autos, sob o n.º 1618/06.3BEVIS-A - a qual já foi objecto de decisão, datada de 02 de Junho de 2008, na qual e constata que o Sr. Presidente do S.T.A., tendo em conta que as decisões de revogar o despacho de admissão de recurso e de ordenar a subida dos autos não correspondem a qualquer das excepções constantes do n.º 2 do art. 666.º, concluiu que, à data dos mesmos, já estava "esgotado o poder jurisdicional do juiz", e ordenou, em resultado dessa conclusão, ao Meritíssimo Juiz *a quo* lavrar despacho em conformidade, isto é ordenar a subida do referido recurso de sustentação.

13. Atendendo a que a decisão sobre esse recurso interlocutório, a proceder, pode ter consequência sobre a decisão final, deveria o Supremo Tribunal de Justiça, antes de se pronunciar sobre a decisão final, pronunciar-se sobre a questão suscitada no referido recurso interlocutório.

14. Sucede porém que, ao invés, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se sobre a decisão final sem se ter pronunciado previamente acerca do recurso interlocutório.

15. Nos termos da alínea d), do n.º 1 do art. 668.º do Código de Processo Civil, ocorre o vício de omissão de pronúncia quando o juiz não se pronuncia sobre questões que devesse apreciar.

16. Atendendo a que o Supremo Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a decisão final sem se ter pronunciado sobre o referido recurso interlocutório cujo objecto é susceptível de influenciar a referida decisão final, o douto acórdão ora em apreço enferma de nulidade por omissão de pronúncia nos termos da alínea d), do n.º 1 do art. 668.º do Código de Processo Civil, nulidade essa que aqui se invoca para todos os devidos e legais efeitos.

1.3 Notificada, a Fazenda Pública veio dizer o seguinte.

1. Pretensões do requerimento

O reclamante pretende:

• **Esclarecimento**, *por suscitar alguma obscuridade, do douto Acórdão quando diz que "A ora recorrente, no entanto, teve possibilidade de se pronunciar sobre a questão em causa, que é a de se encontrar, ou não, «viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal». E tanto a ora recorrente teve a possibilidade de se pronunciar sobre essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação. Pelo que não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial*";

• Que o Acórdão se encontra ferido de nulidade por **omissão de pronúncia** na medida em que **se pronunciou sobre a decisão final** sem se ter pronunciado devidamente sobre o recurso interlocutório cujo objecto era susceptível de influenciar a decisão final.

2. Análise do requerido

21. O Acórdão reclamado

O Acórdão de **17 de Dezembro de 2008** considerou, em síntese (*da nossa responsabilidade*), que:

• Nos presentes autos de "Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal" (art. 276º CPPT) a recorrente veio pedir «que deverá vir declarada a revogação desse acto e dos subsequentes», pois que «encontra-se viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal em epígrafe e realizar os actos a este respeitante»;

• A **sentença** que indeferiu a reclamação porque, prevendo o art. 276.º do CPPT a susceptibilidade de reclamação para o tribunal das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária **que no processo de execução afectem os direitos e interesses legítimos do executado**, verifica-se que «**o acto reclamado é o despacho que ordena a citação** da Reclamante, despacho que **por si só não afecta a sua esfera jurídica**, os seus direitos e interesses», e «esta só é atingida pelos actos subsequentes à instauração da execução fiscal, como por exemplo a penhora de bens» deve ser confirmada por ter decidido correctamente;

• E, quanto à **invocação da ilegalidade** do **indeferimento** da reclamação «sem observância do contraditório», por **não ter ordenado a citação da reclamante** antes da referida rejeição essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação, não se justifica, e nem faria sentido, face à lei, que a reclamante houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial;

• E, quanto à pretensão de «**convolação do processo**», não poderia ser tida em conta porque não foram apontadas nem as razões de facto nem de direito - que nem se enxergam - para que a alegação de viciação do «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal» deva ser questionada em outra forma processual diferente daquela da que a ora recorrente lançou mão.

2.2. Falta de fundamento das pretensões

Da síntese que fizemos acima da decisão reclamada, parece-nos não existir nela qualquer obscuridade.

Fica claro que **o recurso**:

• Teve como objecto principal a invocação da **ilegalidade** do **indeferimento** da reclamação «sem observância do contraditório», **por não ter ordenado a citação da reclamante**;

• Sem prescindir, **pediu a convolação**.

E que o **STA considerou** que:

• Tendo as razões da reclamação do acto do órgão de execução fiscal sido apresentadas na petição inicial dos presentes autos, **não se justifica**, e nem faria sentido, face à lei, que a reclamante houvesse de ter **nova oportunidade** de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial;

• **Não foram apontadas razões de facto e de direito** para que a alegação de viciação do «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal» deva ser questionada através de **forma processual diferente** da reclamação.

Quanto à **omissão de pronúncia** por **falta de análise do despacho interlocutório**, não se compreende muito bem como poderia a análise da questão de apreciação do recurso interposto de um **despacho de sustentação** de uma **sentença** - que **foi objecto de apreciação pelo Acórdão** - revelar-se fundamental para a decisão do recurso.

Com efeito, quando a reclamante fala de relação entre despacho interlocutório e decisão final, parece estar a referir-se aos despachos ocorridos relativamente à sustentação da sentença, e que deram origem a uma complexa reacção processual, sintetizada no douto Despacho proferido no proc. n.º 1618/06

(fls...). Mas essa questão perderá qualquer relevo face à **decisão sobre a própria reclamação do acto do órgão de execução fiscal.**

De realçar que a ora requerente apresentou uma reclamação nos termos do art. 276º do CPPT em 11/08/2006, declarando que se iria também opor à execução, e, tendo a sentença sido proferida em 10/01/2007, os autos foram objecto de múltiplas reacções processuais, na 1.ª instância e recursos, um para o TCAN e dois para o STA.

Aliás, parece também importante recordar é que a **sentença** da 1ª instância rejeitou a **reclamação** nos termos do art. 276º porque, tendo esta sido apresentada do **despacho que ordenou a citação**, foi considerado que **ela não deveria ser apreciada imediatamente mas sim subir diferidamente**, porque a **reclamante não invocou ocorrência de prejuízo irreparável** (art. 278º, nºs 3 e 5 do CPPT).

E, quanto às invocadas múltiplas **ilegalidades**, por que razão a ora requerente não tentou mostrar a sua razão através de **impugnação da liquidação** e/ou **oposição à execução**? (como, de resto, prometera).

De realçar, ainda, que a reclamante acha-se com direito à **convolação do processo** em oposição à execução, mas **omite qualquer comentário** ao Acórdão reclamado quando este, confirmando a sentença recorrida, considerou **não existirem elementos**, de facto e de direito, **suficientes** para ser analisada a questão da possibilidade de convolação.

Conclui-se pois que, na verdade, o que a requerente pretende com a presente reclamação, é obter uma **nova apreciação** do seu caso, mas tal resultado não é possível, devendo, as pretensões objecto do requerimento ser **indeferidas por improcedentes**.

1.4 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Por razão de precedência lógica (pois a solução em sentido afirmativo da suscitada questão determina, nos termos da lei, a nulidade do acórdão em foco), importa equacionar e resolver primeiramente a questão de omissão de pronúncia devida, levantada e consignada de 10. em diante do ponto 1.2 supra.

Depois, deverá enfrentar-se a questão do pretendido esclarecimento do acórdão.

2.1 Nos termos dos artigos 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário e 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, a decisão judicial é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar.

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente tem sido dito por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, no qual se estabelece que 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, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade – cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 143.

É consabido também que o âmbito dos recursos jurisdicionais é delimitado pelo objecto da alegação do recurso, condensado nas respectivas conclusões – cf. o artigo 684.º do Código de Processo Civil.

De outra banda, e sob a epígrafe "*Esclarecimento ou reforma da sentença*", o artigo 669.º do Código de Processo Civil, na alínea a) do seu n.º 1, diz 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.

2.2 Na presente situação, o acórdão em foco debruçou-se sobre o objecto da alegação recursiva, constante das correspondentes conclusões as quais (não mais do que três) aqui e agora de novo fielmente se transcrevem.

1. A sentença não apreciou o mérito da reclamação e indeferiu-a com fundamento na resposta negativa à questão prévia sobre saber se a decisão de ordenar a citação da reclamante é uma decisão que afecta os seu direitos e interesses legítimos e como tal reclamável nos termos do artigo 276 do CPPT, sem observância do contraditório violando o disposto nos artigos 3º/3, 201 n.º 1 do CPC ex vi do artigo 2º do CPPT.

2. Sem prescindir, apesar de referir os fundamentos invocados como fundamentos próprios do processo de oposição à execução fiscal a sentença recorrida incoerentemente não procede ao convite à pronúncia da reclamante nem sequer à propriamente dita convolação em violação do disposto no n.º 4 do artigo 94.º do CPPT.

3. Em qualquer caso, verificam-se nos presentes autos as suscitadas nulidades processuais com influência no exame e decisão da causa pelo que deve ser dado provimento ao recurso e consequentemente anulada a decisão recorrida ordenando-se a prolação de despacho de notificação da recorrente para que se pronuncie sobre essas questões em obediência ao principio do contraditório ou sem prescindir ordenando-se a convolação do processo sempre com as legais consequências.

Vem a ora requerente dizer que «*o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se sobre a decisão final sem se ter pronunciado previamente acerca do recurso interlocutório*», «*cujo objecto é susceptível de influenciar a referida decisão final*», pelo que «*o douto acórdão ora em apreço enferma de nulidade por omissão de pronúncia nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do Código de Processo Civil*».

O que é certo, porém, é que, na alegação e respectivas conclusões do recurso apreciado no acórdão em foco, é bem evidente que a recorrente, ora requerente, não incluiu minimamente como objecto do recurso aquilo de que vem agora falar: a prévia pronúncia «*acerca do recurso interlocutório*».

Razão por que é forçoso concluir, sem necessidade de mais demorados considerandos, que não se verifica na situação a alegada omissão de pronúncia devida.

A ora requerente vem ainda dizer que «*não entende a requerente tal motivação, já que a mesma se pronunciou apenas e exclusivamente sobre a nulidade do acto de instaurar a execução fiscal, o que suscita alguma obscuridade*».

A "tal motivação" que a ora requerente diz não entender é a seguinte.

"A ora recorrente, no entanto, teve possibilidade de se pronunciar sobre a questão em causa, que é a de se encontrar, ou não, "viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal". E tanto a ora recorrente teve a possibilidade de se pronunciar sobre essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação. Pelo que não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial."

Se é que nós estamos a entender bem a ora requerente, a mesma quererá dizer que, nos presentes autos de reclamação judicial em processo de execução fiscal, ela ter-se-á pronunciado, sim, «apenas e exclusivamente sobre a nulidade do acto de instaurar a execução fiscal», e não sobre o «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal». [A requerente – o que, aliás, se afigura inteiramente despiciendo para a boa solução do caso – vem agora falar de «acto de instaurar a execução fiscal», quando sempre havia falado em «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal»].

A este respeito, o que devemos dizer liminarmente é que o acórdão aclarando se propôs resolver a questão fundamental «de saber se o Tribunal <u>*a quo*</u> violou o princípio do contraditório previsto no n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil».

E sobre a questão diz o acórdão aclarando essencialmente o seguinte.

Manifestamente a ora recorrente deduziu reclamação, nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal».

E, pelo que se vê, a ora recorrente entende que o Tribunal <u>*a quo*</u> não podia ter decidido o indeferimento da reclamação sem lhe ter dado prévio conhecimento do fundamento legal pelo qual veio a decidir. Todavia, não tem razão a ora recorrente. Na verdade, o Tribunal <u>*a quo*</u> não poderia ter decidido questões, nos termos do invocado n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil, «*sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem*». A ora recorrente, no entanto, teve possibilidade de se pronunciar sobre a questão em causa, que é a de se encontrar, ou não, «viciado o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal». E tanto a ora recorrente teve a possibilidade de se pronunciar sobre essa questão que a mesma foi por si própria apresentada, enunciada e exposta na petição inicial dos presentes autos de reclamação. Pelo que não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial.

Como se vê – a respeito da questão decidenda, «de saber se o Tribunal <u>*a quo*</u> violou o princípio do contraditório previsto no n.º 3 do artigo 3.º do Código de Processo Civil» –, o acórdão aclarando diz, a determinado passo, sem qualquer ambiguidade, que «*não se justifica, e nem faria sentido, em face do regime legal, que a reclamante, ora recorrente, houvesse de ter nova oportunidade de se pronunciar sobre uma questão que ela mesma havia apresentado e levantado na petição inicial*» [indiferentemente de qualquer que seja essa questão: seja relativa ao, agora falado, «acto de instaurar a execução fiscal», seja relativa ao sempre falado «despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal»].

Estamos, deste modo, a concluir que, tal como não ocorre a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia devida, também em nenhum passo do mesmo se verifica alguma obscuridade.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que não se verifica *omissão de pronúncia devida*, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil], relativamente a questão não incluída no *objecto do recurso*, condensado nas conclusões da respectiva alegação.

E 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 na totalidade o presente requerimento.

Custas pela requerente, com taxa de justiça de 15 unidades de conta.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Tribunal Central Administrativo. Competência em razão da hierarquia.

Sumário:

O Tribunal Central Administrativo goza de competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso em que ocorra «divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida».

Processo n.º 1028/08-30.
Recorrente: Simoura Imobiliária S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Simoura-Imobiliária, SA" vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que decidiu, em recurso da Fazenda Pública, «dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Embora sem se acentuar devidamente a índole jurídica da questão em que assentava a sua pretensão, o certo é que nas doutas Alegações se defendeu, embora erradamente, salvo o devido respeito, a possibilidade de aplicação ao caso dos autos do resultado de **uma avaliação feita para fins bem diversos**.

2. Ora, como foi salientado acima, na avaliação em causa, feita para cumprimento do disposto no art.º 28º do Código das Sociedades Comerciais, utilizou-se uma metodologia que foi de molde a causar confusão nos Serviços competentes da Administração Fiscal.

3. Com efeito, como se evidencia no esclarecimento prestado pelo Sr. Perito Avaliador, Eng. Ruivo Dragão, na avaliação feita para ser dado cumprimento ao disposto no art.º 28º do Código das Sociedades Comerciais, não se teve em devida conta que os campos de golfe são prédios urbanos que, para o efeito, devem ser havidos como edifícios.

4. Aliás, na avaliação pretendida, o que interessaria era encontrar um valor global de mercado, sendo artificial o método utilizado da **divisão em parcelas**.

5. Nesta perspectiva correcta, para efeito de cálculo das amortizações ou reintegrações, à semelhança do que fizeram os serviços contabilísticos da Recorrente (e constitui prática corrente noutras Empresas do ramo, haveria que adoptar-se a regra geral do n.º 3, do art.º 7º da Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, na formulação resultante da alteração introduzida pela Portaria n.º 85/88, de 9 de Fevereiro.

6. Ou seja, dando-se cumprimento ao prescrito naquela última portaria, na falta de elementos para a valorização concreta do terreno subjacente aos campos de golfe, para efeito de amortização, deverá atribuir-se àquele, para efeitos de evidenciação na contabilidade como no caso aconteceu, 25% do valor global, sendo a percentagem de 75% a aplicável aos campos golfe propriamente ditos.

7. E isto porque, manifestamente, não pode legalmente aplicar-se às amortizações e reintegrações dos campos de golfe o resultado de uma avaliação dirigida a fim bem diverso, qual seja o de assegurar que o valor da posição dos accionistas das sociedades que se fundiram, mantiveram-se inalterados.

8. Impunha-se pois que, atento o disposto nos preceitos dos artigos 280.º, n.º 1, do CPPT (anteriormente, o art.º 167º do CPT), os art.ºs 21.º, n.º 4, 32º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 101º, 102º, 493º e 495º do CPC, aplicável por força do art.º 2.º, e) do referido CPPT, o Venerando Tribunal Central Administrativo Sul se tivesse julgado incompetente para conhecer do recurso interposto pela Digna Representante da Fazenda Pública e ordenasse a remessa dos autos para a Secção de Contencioso Tributário do S T A.

9. Foram violados ou não aplicados os mencionados artigos 280.º, n.º 1, do CPPT (anteriormente, o art.º 167º do CPT), os art.ºs 21.º, n.º 4, 32º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF; art. 9º n.º 1 h) e 28º do CSC, aprovado pelo Dec. Lei n.º 286/86, de 2 de Setembro; POC, aprovado pelo Dec. Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, conta n.º 421 e artigos 101º, 102º, 493º e 495º do CPC, aplicável por força do art.º 2.º, e) do referido CPPT.

Requer-se, pois a V.Ex.as se dignem conhecer oportunamente do presente recurso e julgar o mesmo procedente, com as legais consequências e como é de JUSTIÇA.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão objecto do presente recurso refere-se à competência, em razão da hierarquia, do Tribunal Central Administrativo Sul para conhecer do recurso interposto pelo Digno Representante da Fazenda Pública da decisão proferida em primeira instância pelo TAF de Loulé.

Após alegar sobre a natureza exclusiva ou essencialmente jurídica das alegações de recurso da Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo Sul a recorrente conclui que, atento o disposto nos preceitos dos artigos 280.º, n.º 1, do CPPT, os artigos 21.º, n.º 4, 32º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 101º, 102º, 493º e 495º do Código de Processo Civil, o Tribunal Central Administrativo Sul se deveria ter julgado incompetente para conhecer do recurso interposto pela Digna Representante da Fazenda Pública e deveria ter ordenado e a remessa dos autos para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo.

Este é, tanto quanto se apura das alegações e respectivas conclusões, o único fundamento do recurso.

A nosso ver carece de razão. A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses, factos para o julgamento da causa.

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.1999, processo 22908, «....tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica. IV - Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos».

E foi isso que sucedeu no caso subjudice como foi sublinhado no acórdão recorrido (fls. 338), e como aliás se constata das conclusões 4ª e 5ª do recurso da Fazenda Pública a fls. 315 e segs., em que a recorrente sustenta que «o Mº Juiz a quo decidiu contra os factos apurados».

Termos em que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Compulsados os autos, verifica-se que a presente impugnação judicial deu entrada em Tribunal no dia 7-3-1995 – por isso que na situação é admissível recurso em 3.º grau de jurisdição para o Supremo Tribunal Administrativo.

Também se verifica, das conclusões da alegação do presente recurso, que a ora recorrente tece vária argumentação para concluir que «*Impunha-se pois que (...) o Venerando Tribunal Central Administrativo Sul se tivesse julgado incompetente para conhecer do recurso interposto pela Digna Representante da Fazenda Pública (...)*» – cf. a conclusão 8. consignada no ponto 1.2 supra.

Verifica-se ainda que a ora recorrente em nada questiona o julgamento do mérito da causa produzido no Tribunal *a quo*.

Como assim, em face do teor das conclusões da alegação, especialmente da conclusão 8., bem como da posição do Ministério Público, a única questão que aqui se coloca – por ser, aliás, de conhecimento oficioso até trânsito em julgado da decisão final – é a de saber se no caso o Tribunal Central Administrativo julgou com (in)competência em razão da hierarquia.

2.1 Em matéria de facto, o acórdão recorrido deu por assente o probatório constante da sentença da 1.ª instância, que é do seguinte teor.

1. Em 12 de Agosto de 1988, a reclamante apresentou na 2 Repartição de Finanças do Concelho de Loulé a sua declaração de início de actividade constando como actividade principal "o arrendamento de imóveis próprios por ela adquiridos ou construídos e a prestação de serviços conexos" e como actividade acessória: "a venda de imóveis bem como a prática de quaisquer outros actos permitidos por lei às sociedades de gestão e investimento imobiliário."

2. Em 19 de Junho de 1989 apresentou ela a sua declaração modelo 2 de contribuição industrial do exercício de 1988, na qual indicou um prejuízo para efeitos fiscais de 15.596.688$00;

3. Em resultado de exame à sua escrita levada a efeito pela Inspecção Geral de Finanças relativamente a tal ano (e outros), veio esta a concluir ter a impugnante deduzido um excesso de amortizações de 41.227.200$00, dado que calculou como custos de exercício 75% do valor contabilístico dos aludidos campos de golfe e campo de prática de golfe (no valor total de 1.500.756.562$00).

4. Aquando da sua constituição - em 29 de Junho de 1988 - a realização do seu capital social no montante de 2.500.000 de contos, foi feito por entrada de dinheiro de 400.000 contos e por entrada de imóveis por parte da accionista Lusotur, SA., no valor de 2.100.000 contos, constituídos eles pelos campos de golfe nºs. 1 e 2, pelo Clube de Golfe n.º 2 e pelo campo da pratica de golfe no 2. Tais campos constituem os prédios urbanos dos arts. 2890, 2889 e 5618, da freguesia de Quarteira e foram atribuídos a tais campos os valores de 1.000.000 de contos, 950.000 contos e 45.000 contos, respectivamente, devendo considerar-se as referências de valores aos campos de golfe propriamente ditos, os terrenos subjacentes e as construções e demais infra-estruturas.

5. Aquando da realização da constituição do pacto social havia sido feito o respectivo relatório por um revisor oficial de contas, nos termos do art. 28º do C. das Soc. Comerciais, que não abrangeu, todavia o campo da prática de golfe.

6. Em tal relatório foram atribuídos aos terrenos dos referidos campos de golfe nºs. 1 e 2, os valores de 751.000 contos e 764.400 contos, sendo que tais terrenos tinham a área de 626.000 m^2 e 600.000 m^2, respectivamente.

7. O aludido campo de prática de golfe tinha a área de 37.000 m^2.

8. Por virtude do excesso encontrado nas ditas amortizações, foi apurado um lucro tributável corrigido de 25.630.520$00, tendo sido apurada a contribuição industrial Grupo A, do ano de 1988, na importância de 4.410.341$00 e juros compensatórios de 1.760.270$00, num total de 6.170.611$00, que foi debitada em 31 de Março de 1992, pelo conhecimento n.º 166.

9. Em 27 de Maio de 1997 foi paga tal contribuição no dito montante de 14.410.341$00.

2.2 Para se haver decidido pela competência em razão da hierarquia do Tribunal Central Administrativo para conhecer do recurso, o acórdão recorrido considerou e concluiu essencialmente como a seguir se transcreve.

Ora, no caso, vê-se que nas Conclusões 4ª e 5ª a Fazenda manifesta discordância quanto à conclusão de facto que a sentença retira dos factos constantes do n.º 6 do Probatório, no sentido de que [apesar de nos relatórios do ROC e da IGF ter sido atribuído aos terrenos (em si) subjacentes aos campos de golfe nºs. 1 e 2, os valores de 751.000 contos e 764.400 contos e aos restantes itens (custos de construção dos campos, custos das infra-estruturas, custo do edifício do clube no campo de golfe n.º 2) os valores (parciais) também ali constantes], os valores - totais - em causa deveriam ter sido considerados como referindo-se aos campos de golfe propriamente ditos, aos terrenos subjacentes e às construções e demais infra-estruturas (ou seja ao conjunto do prédio) e não na forma em que o foram.

E, salvo o devido respeito, esta divergência é, ainda, uma divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida, pelo que, assim sendo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Daí a competência do TCAS para dele conhecer, assim improcedendo esta alegada excepção da incompetência, em razão da hierarquia (e não em razão da matéria, como pretende a recorrente).

Para julgar improcedente a excepção de incompetência do Tribunal, levantada pela ora recorrente, o acórdão recorrido discorreu e concluiu, como se vê, por haver «*divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida, pelo que, assim sendo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito*».

E o que também se vê é que a ora recorrente – na alegação do presente recurso, condensada nas respectivas conclusões, alinhadas no ponto 1.2 supra – em nada contraria o julgamento que o acórdão recorrido fez, de haver, no recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo, «*divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida*».

Assim – não contrariando a ora recorrente que haja «*divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida*» no recurso interposto pela Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo –, é legítimo que igualmente aqui concluamos e julguemos que «*o recurso não versa exclusivamente matéria de direito*».

Deste modo, e consequentemente, é forçoso concluir – dando resposta à questão decidenda – que no caso o Tribunal Central Administrativo julgou com gozo de competência em razão da hierarquia.

E, então, havemos de convir, a terminar, que o Tribunal Central Administrativo goza de *competência em razão da hierarquia* para o conhecimento de recurso em que ocorra «*divergência quanto à matéria de facto em que se fundou a decisão recorrida*».

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e manter o aresto recorrido na parte impugnada.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Suspensão da venda. Execução fiscal. Reclamação.

Sumário:

É inadmissível a suspensão da venda no caso da execução fiscal não prosseguir em outros bens, uma vez que a expressão final do n.º 2 do artigo 244.º do CPPT «podendo a execução prosseguir em outros bens» deve ser interpretada não como uma mera faculdade subsequente à decisão da suspensão da venda, mas sim como um requisito dessa suspensão.

Processo n.º 1123/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Banco Santander Totta, SA.
Relator: Ex.mo. Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a reclamação deduzida da decisão do Ex.mo Chefe da Repartição de Finanças de Leria 2, datada de 04-09-08, que suspendera a venda de um imóvel penhorado nos autos de execução fiscal n.º s 3603200401017527, 3603200401029487 e 3603200501009554, dela veio interpor o presente recurso, tendo formulado as seguintes conclusões:

A) Fundado no n° 2 do art° 244° do CPPT, o órgão da execução fiscal determinou a suspensão da venda marcada quanto a imóvel penhorado nos autos executivos em que questão

B) Inconformado, um credor com garantia real, devidamente citado, veio deduzir reclamação, nos termos do arts 276° e segs do CPPT, contra aquela decisão, sustentando-a na respectiva ilegalidade, peticionando a sua revogação e, ainda, a subida imediata do processo a Tribunal.

C) Os números 2 e 3 do art° 244° do CPPT, preceituam o seguinte:

"2 — Pode ser suspensa mediante decisão fundamentada do órgão da execução fiscal a realização da venda caso o valor dos créditos reclamados pelos credores referidos no artigo 240.º e 242.º for manifestamente superior ao da dívida exequenda e acrescido, podendo a execução prosseguir em outros bens.

3 — No caso previsto no número anterior, a venda só se realizará após o trânsito em julgado da decisão de verificação e graduação de créditos, caso desta resulte o valor dos créditos reclamados aí referidos ser inferior ao montante da dívida exequenda e acrescido".

D) O Mmo Juiz a quo sufragou, como a melhor, interpretação da parte final do n° 2 do artigo 244.º do CPPT o seguinte entendimento: "*deve ser interpretada não como uma mera faculdade subsequente à decisão de suspensão da venda, mas sim como um requisito dessa suspensão. isto é, "podendo a execução prosseguir noutros bens" é possível decidir a suspensão; se ela não puder prosseguir noutros bens, não poderá ser suspensa*" e ainda, "*podendo a execução prosseguir noutros bens" é possível decidir a suspensão, mas, se ela não puder prosseguir noutros bens, — e não pode porque não os há — não poderá ser suspensa*".

E) Ora, com todo o respeito, o entendimento escolhido é limitador dos poderes do órgão da execução fiscal na prossecução do interesse público (arts 266°/1 CRP e 55° da LGT), podendo conduzir à prática de actos inúteis (proibidos por Lei — arts 55° e 57°/1 da LGT), ineficazes e ineficientes perante

o interesse e fins públicos do processo de execução fiscal: a cobrança coerciva de dívidas ao estado e outras pessoas colectivas de direito público.

F) Efectivamente, com a entrada em vigor do art° 3°/1 do DL 241/93, de 8 de Julho, o processo de execução fiscal, passou a aplicar-se de modo exclusivo à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público.

G) Nos termos do art° 103° da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

H) Dispõe a alínea *f*) do art° 10.º do CPPT que aos serviços da administração tributária, definidos segundo as regras da competência fixadas no art° 150.º do CPPT, cabe instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a este respeitantes, com excepção daqueles que tenham natureza jurisdicional.

I) Deste modo, o art° 151°/1 do CPPT elenca as matérias cujo conhecimento é atribuído aos tribunais tributários, exigindo, por conseguinte, uma decisão jurisdicional em sede de incidentes, embargos, oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, graduação e verificação de créditos e reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução fiscal.

J) Os outros demais actos da execução fiscal são considerados pela Lei como actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução fiscal (embora, como se deixou dito, sujeitos ao controlo do juiz, através da reclamação do art° 276° do CPPT).

K) Assim, a competência para a marcação e sustação da venda cabe/cabia, indiscutivelmente, ao órgão de execução fiscal definido nos termos dos artigos 149°, 150° e 244°/1 do CPPT.

L) Tal como o Tribunal a quo aceitou.

M) Não obstante, entendeu ser do foro jurisdicional a apreciação dos vícios de direito em que este poder discricionário pudesse ter sido fundado, pelo que assim apreciado, veio a decidir pela anulação do despacho que determinou a suspensão da venda nos autos de execução fiscal.

N) Ora, da Letra do n° 2 do art° 244° do CPPT resulta que, em processo de execução fiscal, pode ser suspensa a realização da venda quando o valor dos créditos não tributários (nem exequendos, nem reclamados pela AF) for de valor manifestamente superior àquele correspondente à dívida exequenda e acrescido, podendo a execução prosseguir noutros bens do executado que não sujeitos a tal limitação.

O) Respeitosamente, à opção pelo verbo "poder", no tempo e modo verbais adoptados, não pode deixar de ser atribuída relevância.

P) Acaso o legislador fiscal visasse atribuir carácter de requisito ou pressuposto à parte final dá norma em causa, teria, seguramente, adoptado o verbo "dever" ou qualquer outro que traduzisse o mesmo carácter de imposição, obrigação ou vinculação que pretendia.

Q) Mas não, a norma encontra-se formulada em termos de mera faculdade.

R) Acreditamos que o legislador tributário adoptou tal forma para expressar, exactamente, o sentido que pretendia (artigo 11° da LGT e 9°/3 do Civil), acolhendo também aqui a especialidade e especificidade do processo de execução fiscal.

S) Ou seja, os interesses e fins públicos visados no processo de execução fiscal: a cobrança coerciva de dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito.

T) Tanto assim que no n° 3 do art° 244° do CPPT, o legislador afirma que, após a suspensão, a venda só se realizará após o trânsito em julgado da decisão de verificação e graduação de créditos e no caso de a sentença de graduação de créditos evidenciar que

o valor dos créditos não tributários reclamados é inferior ao montante da dívida exequenda e acrescido.

U) Ora, na situação vertente, os autos comprovam a verificação do pressuposto legal que admite a suspensão da venda, como seja, o facto de que o crédito hipotecário ser, por si só, superior ao montante da dívida exequenda e acrescido: € 92.012,74 e € 3.990,28, respectivamente.

V) Os autos relevam que uma tal venda a prosseguir nas actuais circunstâncias, é inútil, ineficaz para a cobrança da dívida exequenda e acrescido e ineficiente, se atentarmos aos custos financeiros e humanos que implica.

W) Atendendo aos fins públicos da execução fiscal, esta não pode servir, nem compadecer-se com os interesses, por mais legítimos que sejam, dos particulares, mesmo que credores com garantia real, como é o caso da instituição autora da reclamação de actos do órgão da execução fiscal.

X) Depois, o despacho que vem reclamado não suspendeu ad aeternum a execução, mas apenas até que se verifiquem as condições que a norma Legal impõe — a existência de novos bens da executa em que aquela possa prosseguir — veja-se a expressão "até que alterados os pressupostos que nesta data conduzem ao que vem proposto".

Y) Efectivamente, embora no momento da prolação daquele despacho tudo apontasse para que fosse improvável, é um cenário possível o surgimento de novos bens.

Z) Na interpretação sufragada pelo Mmo Juiz a quo, não existindo bens naquele momento, a execução não se poderia suspender, havendo que prosseguir a venda, mas a surgir eventuais novos bens antes da venda, então, já se suspenderia ou ficaria tal possibilidade afastada?!...

AA) Surgindo uma nova questão: se existirem outros bens do executado que permitam suspender a execução, nada garante que sobre esse bens o credor hipotecário dos autos, ou qualquer credor particular, tenha algum tipo de garantia, resultando assim inviável a realização do(s) seu(s) créditos.

BB) No fim, a situação será solucionada pelas regras legais que o legislador consagrou tanto para os créditos públicos como para aqueles detidos por particulares, privilegiando uns em detrimento doutros.

CC) Então, a *ratio legis* terá passado, essencialmente, pela protecção do interesse público, no caso, dos créditos tributários, atendendo aos interesses e fins públicos visados no processo de execução fiscal: a cobrança coerciva de dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito.

DD) E nem se diga que o credor hipotecário dos autos (ou qualquer credor particular) não pode realizar o seu crédito, porquanto dispõe sempre da possibilidade de instauração de execução nos tribunais comuns.

EE) Assim, ao acto administrativo decisório faltará mesmo o carácter lesivo que o reclamante invocou, porquanto, em processo de execução fiscal não logra a aplicação da regra do art° 871° do CPC, por força do regime especial do n° 3 do art° 218° do CPPT — Acórdão deste STA de 2008.04.30, recurso n° 0248/08.

FF) Ademais, jurisprudencialmente vem sendo fixado o entendimento de que as execuções têm de estar processualmente activas: "o art° 871.º do Código de Processo Civil, ao estabelecer que, pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, será sustada a execução em que a penhora tiver sido posterior, podendo o exequente reclamar o seu crédito na outra execução, refere-se a execuções em movimento, ou seja,

a correrem os normais termos, não fazendo sentido que se admita a reclamação de um crédito numa execução parada por inércia do exequente" — Acórdão R.P., de 30.5.1998, in Boletim do Ministério da Justiça, 387°- 656.

GG) Neste enfoque, não resulta o prejuízo que o reclamante invoca e o Tribunal a quo reconheceu, uma vez que a ser promovida acção executiva comum, estando a execução fiscal ainda suspensa, o tribunal comum sempre teria de levar em conta tal facto na aplicação do art° 871° do CPC.

HH) Assim, por tudo o que fica dito, a douta sentença recorrida faz desacertadas interpretação e aplicação do art° 244°, números 2 e 3 do CPPT, maxime da parte final do n° 2 do art° 244° do CPPT.

II) E, em matéria das regras de interpretação, também, do art° 110 da LGT e do art° 9°/3 do C.Civil.

JJ) E, ainda, quanto aos princípios da prossecução do interesse público e da celeridade, dos artigos 55° e 57°/1 da LGT e art° 266°/1 da CRP.

2-O recorrido Banco de Santander, S. A., contra-alegou em que conclui que as "*alegações deduzidas devem ser consideradas totalmente improcedentes"*.

3- O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do improvimento do recurso.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

1-Na sequência da sua notificação como credor com garantia real, realizada a coberto do ofício n.° 6572/2a, de 01-09-2008, veio o "BANCO SANTANDER TOTTA, S. A., interpor a presente reclamação contra o despacho proferido pelo Sr. Chefe do S.F. de Leiria/2, em 2008.09.04, determinando a suspensão da venda judicial marcada para 2008.10.09 quanto ao prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.° 1027, da freguesia das Cortes, o qual havia sido penhorado nos autos de execução fiscal n.° 3603200401017527, n.° 3603200401029487 e n.° 3603200501009554, instaurados a Amílcar Fernando Baptista Vieira.

2-Os presentes autos correm contra Amílcar Fernando Baptista Vieira NIF: 204.142.628, para cobrança de dívida de IVA dos anos de 2001, 2002, IRS do ano 2002 e Coimas fiscais no valor total de €3.115,04, acrescidos de juros de mora e custas (doc. fls. 8).

3-A citação pessoal ocorreu em 02-04-2004 (doc. fls. 8).

4- Em 04-03-2008, o valor global em dívida ascende a € 3.976,62; e foi marcada a venda do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Cortes, sob o art. n° 1027, para o dia 09-10-2008 (doc. fls. 8).

5- Em 01-02-2008, foi efectuada a penhora do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Cortes sob o art. n° 1027, referido em 4, cfr, doc. de fls. 8.

6- Foi efectuada a citação de credores com garantia real (art. 239, do CPPT), pelo Ofício n.° 5992, 2.ª, de 2008-07-28 (Digno Representante do Ministério Público);

Ofício n.° 5991/2.ª, de 2008-07-28 (Crédito Predial Português); Ofício n.° 5990/2.ª, de 2008-07-28 (Instituto Financeiro da Segurança Social de Leiria); Ofício n.°: 598972.ª, de 2008-07-28 (Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 1) cf. docs. De fls. 9 a 12.

7-No dia 04-09-2008, foi emitido o parecer de fls. 14, do seguinte teor:

«Contra o executado supra, correm processos executivos para cobrança coerciva de dívida tributária. De harmonia com a conta corrente do sistema informático de execução fiscal, o valor global em dívida é de € 3.990,28;

para cobrança da dívida, foram penhorados:

O artigo urbano, para habitação, inscrito na respectiva matriz sob o artigo n.° 1027 da freguesia de Cortes; e não há outros bens ou rendimentos conhecidos.

O PEF 3603200401029487, referente a IRS 2002, foi apresentado no regime de união de facto 1 com Lucília do Carmo Correia Alves, que não tem bens.

Foi tentada a ambos, penhora de vencimentos, sem resultados.

Com vista na cobrança dos créditos tributários, foi penhorado o imóvel que acima se identificou.

Avaliado nos termos do Código do IMI, de harmonia com o preceituado no artigo 250.° do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ao imóvel foi atribuído o valor patrimonial (VP) de € 39.550,00;

Para os procedimentos de venda, foram notificados os credores com garantia real, nos termos do art.° 239.° do CPPT, que reclamam nos termos seguintes:

Serviço de Finanças de Leiria 1, por € 7.975,23

Banco Santander Totta, S. A., por € 92.012,74

De conformidade com o que se expõe, atento ao facto do VP ser manifestamente inferior ao valor reclamado pelo credor com garantia real, por hipoteca voluntária, atende-se ao que determina o artigo 686.°/1 do Código Civil "a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo".

Assim, atento à natureza da dívida em cobrança coerciva neste Serviço de Finanças, IRS, IVA e coimas, se conclui pela inexistência de crédito que possa ser graduado com prioridade sobre a hipoteca, conforme melhor se determina nos artigos 735.°, 743.° e 744.° do Código Civil

É pois minha convicção que a venda do imóvel, corresponde a acto inútil no que se refere aos efeitos pretendidos — a cobrança coerciva de dívida tributária.

Em conformidade, sem prejuízo de avaliação periódica quanto à natureza da dívida em cobrança coerciva e outros bens ou rendimentos em nome dos contribuintes identificados, Amílcar Fernando Baptista Vieira, bem como dos valores garantidos pelo hipoteca, sou do parecer que poderá ser suspensa a venda, até que alterados os pressupostos que nesta data conduzem proposto.»

E agora o despacho recorrido, que aderiu ao parecer:

«DESPACHO

Concordo.

Determino por conseguinte a suspensão da venda, até que alterados os pressupostos que nesta data conduzem ao que vem proposto.

Notificação ao reclamante com garantia real da suspensão da venda, com devolução do recibo de pagamento de taxa de justiça.

Averbamentos necessários.

Remeta cópia do presente despacho à Divisão de Justiça Tributária/D. F. Leiria, para que conheça das razões que obstam à realização da venda.

Leiria, 2008-09-04. »

8- Não há outros bens ou rendimentos conhecidos ao executado.

5- A única questão controvertida no presente recurso consiste em saber se é admissível a suspensão da venda de bem penhorado, no caso do não prosseguimento da execução fiscal em outros bens (n.º 2 do artigo 244.º do CPPT).

No sentido negativo se entendeu na sentença em recurso e daí que tenha anulado a decisão reclamada que determinara a suspensão da venda.

Vejamos, pois.

Os n.º s 2 e 3 do artigo 244.º do CPPT estabelecem o seguinte:

"2 — Pode ser suspensa mediante decisão fundamentada do órgão da execução fiscal a realização da venda caso o valor dos créditos reclamados pelos credores referidos nos artigos 240.° e 242.° for manifestamente superior ao da dívida exequenda e acrescido, podendo a execução prosseguir em outros bens.

3- No caso previsto no número anterior, a venda só se realizará após o trânsito em julgado da decisão de verificação e graduação de créditos, caso desta resulte o valor dos créditos reclamados aí referidos ser inferior ao montante da dívida exequenda e acrescido."

A propósito da questão acima enunciada e em anotação ao citado artigo 244.º, escreve Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição a fls.514:

"Assim, nos casos em que, em face da reclamação de créditos não tributários, for de prever que a execução fiscal passará a assumir primacial ou exclusivamente (*2*) *a função de satisfazer os créditos não tributários, é compreensível que seja afastada a utilização do processo de execução fiscal para cobrança desses créditos, desde que a execução possa prosseguir com venda de outros bens, sobre os quais não tenham sido reclamados créditos não tributários, como se prevê na parte art. 244°.*

Mas, a ser esta a razão desta possibilidade de suspensão, esta só deverá ser decidida nas situações em que tal razão valer, que serão aquelas em que os créditos reclamados de natureza não tributária sejam de valor superior aos créditos de natureza tributária. Isto é, haverá que levar em conta não só o valor da dívida exequenda e acrescido, mas também o dos créditos reclamados de natureza tributária, pelo que, mesmo que o valor dos créditos não tributários seja manifestamente superior ao da dívida exequenda e acrescido, não será de suspender a venda se o valor dos créditos tributários globalmente considerados (*dívida exequenda, acrescido e créditos tributários reclamados*) *não o for.* (*3*)

*Por outro lado, como se referiu, só se pode compreender que seja suspensa a venda, pela razão referida, se a execução puder prosseguir noutros bens. Na verdade, se não houver outros bens que possam ser vendidos, não haverá outra possibilidade de procurar cobrar os créditos fiscais e satisfazer os fins de interesse público ligados à cobrança de tributos, pelo que é preferível que a venda seja efectuada. Por isso, a expressão final do n.° 2 deste artigo «**podendo a execução prosseguir noutros bens**» deve ser interpretada não como uma mera faculdade subsequente à decisão de suspensão da venda, mas sim como um requisito dessa suspensão. Isto é, «**podendo a execução prosseguir noutros bens**», é possível decidir a suspensão; se ela não puder prosseguir noutros bens não poderá ser suspensa."*

Subscrevem-se por inteiro estas doutas considerações.

Por outra parte, ao invés do que defende a recorrente Fazenda Pública, revelam-se manifestos os efeitos lesivos que a suspensão da venda ocasiona ao recorrido, uma vez que a regra constante do artigo 871.º do CPC (sustação) não poderia deixar de ser aplicada à eventual execução que nos tribunais comuns este pudesse vir a instaurar.

Na verdade, a disposição especial prevista no n.º 3 do artigo 218.º do CPPT (possibilidade de penhora pelo órgão de execução fiscal de bens apreendidos por outro tribunal) apenas contempla, como é óbvio, as execuções fiscais, sendo estranha às execuções instauradas nos tribunais comuns (cf. acórdãos de 20/02/08 e 30/04/08, nos recursos n.º s 975/07 e 248/08).

Como assim, sendo certo que no caso que nos ocupa a execução não prossegue em outros bens, dado não existirem (8. do probatório), importa concluir que é inadmissível a suspensão da venda decidida no despacho reclamado e daí que bem se tenha andado na sentença recorrida em anulá-lo.

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

Custas a cargo da Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reclamação. Artigo 276.º do CPPT. Regime de subida. Artigo 278.º do CPPT. Subida imediata. Artigo 734.º, 2, do CPPT.

Sumário:

I — Nos termos do art. 278.º, 1, do CPPT, o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

II — Subirá, porém, imediatamente, quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável — artigo 278.º, 3, do CPPT.

III — Subirá também imediatamente se a sua retenção tornar a reclamação inútil — artigo 734.º do CPC.

Processo n.º 33/09-30.
Recorrente: Solverde — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator : Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **SOLVERDE — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, S. A.,** com sede na Rua 19, 85, Espinho, veio, junto do TAF de Viseu, requerer a adopção de providência cautelar de suspensão da eficácia do acto do órgão de execução fiscal do Serviço de Finanças de Espinho (que indeferiu ao requerente o pedido de fixação do valor da garantia com vista à suspensão de um processo executivo), cumulado com o pedido de condenação daquele a abster-se de quaisquer actos que obstem à suspensão do referido processo de execução fiscal.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, por decisão de 16/9/2008, convolou o dito processo em processo de reclamação, a que se refere o art. 276.º do CPPT.

Respondeu a Fazenda Pública, pugnando no sentido da improcedência da pretensão da requerente.

Por sentença do Mm. Juiz de 9/12/2008, foi julgado inverificado o requisito de prejuízo irreparável, decidindo-se que a reclamação subiria apenas a final.

Inconformada com esta decisão, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A presente Reclamação corre termos após nela ter sido convolado um procedimento cautelar para suspensão da eficácia do acto do Serviço de Finanças de Espinho …, com o fundamento de que, tendo subida imediata e nos próprios autos de execução, a Reclamação de actos do órgão da execução fiscal é o meio mais adequado à reacção àquele acto e não necessita da providência cautelar prévia requerida (cf. o doc. n. 2).

B. Ora, tendo em conta que se decidira continuar os termos desse processo na forma de Reclamação de acto do órgão da execução fiscal e que (a esse mesmo processo: *rectius*, a este mesmo processo) lhe tinha sido reconhecido o efeito suspensivo pretendido, a SOLVERDE entendeu estarem assegurados, por via da boa conformação processual do seu tratamento, todos os seus direitos — por isso, não recorreu daquela decisão de convolação.

C. A SOLVERDE ficou convencida de que a solução relativa àquele segmento da relação processual contida nos autos a correr termos sob o n. … o regime de subida — não poderia (e não iria) ser posteriormente alterada (no mesmo processo).

D. Não estamos agora perante a acção principal de que dependeu aquele procedimento cautelar, mas sim perante um só — o mesmo — processo (que, a meio do seu caminho, sofreu uma mudança de forma), razão pela qual se não pode sequer alegar a regra segundo a qual o decisor da acção principal não deve obediência à decisão do da acção cautelar.

E. Estamos, portanto, perante duas decisões que, no mesmo processo, decidem de modo diferente e contraditório sobre a mesma questão concreta da relação processual, as quais são, nessa medida — por não poderem executar-se ambas sem detrimento de alguma delas —, concretamente incompatíveis.

F. Não se pode aceitar que a que foi tomada em segundo lugar afecte a segurança jurídica da SOLVERDE e as suas legítimas expectativas decorrentes daquela primeira decisão.

G. De resto, independentemente do caso concreto, o ordenamento jurídico não comporta a convivência simultânea de duas decisões judiciais que colidem num aspecto essencial da conformação processual da parte e de que, por essa via, pode também depender a conclusão material do pleito.

H. Daí que o n. 2 do artigo 675° do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea *e*) do n. 2 do CPPT, estabeleça a regra segundo a qual, sempre que haja contradição entre duas decisões que, dentro do mesmo processo, versem sobre a mesma questão concreta da relação processual, se deve cumprir a que passou em julgado em primeiro lugar.

I. Assim, fazendo a presente relação processual regressar a uma normal situação de coerência com este comando legal, deve este Tribunal anular a Sentença em crise.

J. Mesmo que as considerações anteriores não mereçam o esperado provimento (o que só por mera cautela de patrocínio se pondera), a verdade é que, ainda assim, o sentido da decisão recorrida — isoladamente considerado — sempre mereceria a mais veemente censura.

K. É consensual na Doutrina e na Jurisprudência que o elenco previsto no n. 3 do artigo 278° do CPPT é meramente exemplificativo e não taxativo — sob pena de inconstitucionalidade material daquele preceito, o efeito da subida imediata deve ser atribuído a todas as reclamações de decisões que possam causar prejuízo irreparável ao interessado, na medida em que o principio da tutela judicial efectiva contra actuação ilegal da Administração Pública (artigo 268°, n. 4, da Constituição da República Portuguesa) impõe, não só a reparação dos prejuízos provocados por aquela decisão, mas também que esses prejuízos sejam evitados.

L. Aliás, a Jurisprudência tem defendido que deve mesmo ir-se mais longe e assegurar a subida imediata de todas as reclamações sempre que, sem ela, estas percam toda a utilidade, por força da consagração do direito de impugnar ou de recorrer de todos os actos lesivos previsto na LGT, e ser esse o regime geral dos agravos contido na norma do n. 2 do artigo 734.º do CPC.

M. Ora, no caso vertente, a iminência da efectivação daquele "prejuízo irreparável" é flagrante, uma vez que a subida diferida da presente Reclamação iria deixar a SOLVERDE no que vulgarmente se chama um "beco sem saída": ou aguardava pela apreciação a final da Reclamação, depois de percorridos todos os trâmites do processo executivo, com a penhora e a venda dos seus bens, muitos — ou todos eles — indispensáveis ao desenvolvimento da sua actividade económica; ou, então, pagava a alegada dívida exequenda e, com isso, ver-se-ia obrigada a "desistir" do pedido de revisão do acto tributário onde suscitou a ilegalidade do mesmo, uma vez que a ele recorreu dentro do prazo previsto, *in fine*, no n. 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) — "a todo o tempo" -, o qual só se encontra disponível enquanto o tributo contestado não tiver sido pago.

N. Ou seja: salvo se à presente Reclamação for atribuído o efeito da subida imediata e o da suspensão da Execução, a SOLVERDE ver-se-á irreversivelmente lesada nos seus direitos de propriedade, bem como no seu direito inalienável, legal e constitucionalmente protegido à tutela jurisdicional efectiva desses seus direitos.

O. Dificilmente será possível encontrar uma situação de prejuízo maior e mais irreparável do que os ora referidos.

P. O Tribunal recorrido entendeu — erradamente — que a Reclamante invocou o prejuízo resultante da denegação da tutela jurisdicional efectiva por referência à normal morosidade processual, quando o que ela fez foi lembrar a já aludida regra da parte final do n. 1 do artigo 78° da LGT e, com isso, demonstrar que, sem a suspensão da execução, o meio processual de tutela de que lançou mão para defesa dos seus direitos ser-lhe ia sempre, ou inútil, ou recusado.

Q. Estamos em crer que, caso o Tribunal recorrido não tivesse apreendido mal as razões apontadas pela Reclamante, a sua decisão teria sido de sentido contrário.

R. Por violação dos artigos 675°, n. 2, do CPC, 278°, n. 3, do CPPT, e 268°, n. 4, da Constituição da República Portuguesa, a mesma deve ser revogada.

Contra-alegou a Fazenda Pública que concluiu do seguinte modo as respectivas contra-alegações:

1) Resulta dos factos dados como provados que, a dívida exequenda reporta-se à liquidação adicional de IRC do ano de 1999, no valor de 469.813.67 que se encontra a ser exigida no processo de execução fiscal aqui em causa.

2) Resulta igualmente do probatório que, a recorrente atacou o referido acto de liquidação através de reclamação graciosa que deduziu em sequência da notificação da liquidação de IRC efectuada em 19/01/2001, e que posteriormente veio atacar o acto de liquidação através de impugnação judicial que veio a ser decidida por sentença de 04/03/2008 do T AF de Viseu, transitada em julgado, e que manteve a referida liquidação.

3) E que em 25/08/2008, a Solverde, SA apresentou no serviço de Finanças de Espinho um pedido de revisão de acto tributário, incidente sobre a referida liquidação, e em simultâneo, um pedido de fixação do valor de garantia a prestar para suspender o processo executivo que corre termos naquele SF para pagamento coercivo da dívida decorrente daquela liquidação cuja revisão requereu.

4) E que em virtude de ter sido indeferido o pedido de fixação do valor de garantia com vista à suspensão do processo executivo, veio interpor o presente processo.

5) A questão central, do presente recurso consiste em saber se a presente reclamação deveria ser desde logo apreciada ou apenas a final.

6) Ora quanto a esta questão o Meritíssimo Juiz do tribunal *a quo* entendeu, e na nossa perspectiva muito bem, que a reclamação apenas pode subir a tribunal a final, a fim de aí ser apreciada, nos termos do art. 278.º n. 1 do CPPT.

7) E isto porque segundo o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo não se verifica o pressuposto do prejuízo irreparável, pressuposto esse de que depende a subida imediata da reclamação a Tribunal e a sua imediata apreciação, conforme o prescrito no artigo 278.º n. 3 do CPPT.

8) Segundo o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* a reclamante invoca duas razões para justificar a apreciação imediata da reclamação:

9) Primeiro, alega que por demora processual não tem acesso à justiça.

10) Segundo, invoca que a não suspensão do processo executivo torna inútil a revisão do acto de liquidação, porque a eventual concretização de uma penhora irá originar o pagamento da divida exequenda.

11) Segundo a recorrente e conforme refere na conclusão M) nas alegações de recurso a Solverde sofre prejuízo irreparável, com a subida diferida da presente Reclamação, pois tem que pagar a divida exequenda e, com isso, ver-se-ia obrigada a "desistir" do pedido de revisão do acto tributário onde suscitou a ilegalidade do mesmo, uma vez que a ele recorreu dentro do prazo previsto, in fine, do n. 1 do art. 78.º da LGT — "a todo o tempo" — o qual só se encontra disponível enquanto o tributo contestado não tiver sido pago.

12) Tal facto, na opinião da recorrente, lesará os seus direitos de propriedade, bem como o seu direito inalienável, legal e constitucionalmente protegido à tutela jurisdicional efectiva desses seus direitos.

13) Na opinião da recorrida, a subida imediata ou deferida da presente reclamação prende-se com o entendimento que se faça do procedimento de revisão, com o qual a recorrente pretende suspender o processo de execução fiscal.

14) Ora conforme foi invocado na contestação, o pedido de revisão deduzido pela reclamante, ora recorrente é inútil, para suspender a execução, na medida em que não produz quaisquer efeitos nem de facto nem de direito.

15) Conforme resulta da factualidade dada como provada o pedido de revisão com o qual se pretende suspender a execução foi deduzido depois de esgotado o prazo de recurso da decisão final de 1.ª instância que manteve a liquidação de IRC e juros compensatórios do ano de 1999, e que está na origem da divida exequenda, isto é o pedido de revisão foi deduzido depois da decisão que manteve a liquidação ter transitado em julgado.

16) E se o pedido de revisão é inútil para suspender a execução, daqui deriva que o contrário também é verdadeiro, ou seja como refere e bem o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, a não suspensão do processo executivo não torna inútil a revisão do acto de liquidação, pois que tal pedido já é inútil por natureza.

17) Aliás a própria recorrente implicitamente reconhece que o meio que interpôs e em que baseou a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos se tratou de um expediente processual conforme refere no artigo 2.º das suas alegações, o que retira toda a idoneidade ao meio usado para o fim que se pretende atingir, a tutela efectiva dos direitos da recorrente.

18) Ao contrário do invocado pela recorrente não se encontra violado o art. 6750 n. 2 do CPC, pois não foram proferidas duas decisões sobre a mesma questão concreta de a reclamação subir de imediato ou a final.

19) O despacho que convola o processo de procedimento cautelar para a suspensão da eficácia do acto em reclamação dos actos do órgão de execução fiscal, apenas decide sobre a convolação.

20) O Tribunal *a quo* fez uma correcta aplicação da lei, devendo manter-se na ordem jurídica a decisão objecto de recurso.

O EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Com dispensa dos vistos vêm os autos à conferência.

2 — É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença respectiva:

1 — A sociedade "Solverde — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, S. A." tem como actividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar;

2 — A "Solverde" foi notificada da liquidação adicional n. 2310003254, efectuada em 19-01-2001, de IRC, relativa ao ano de 1999, no valor total de € 461.813,67 (quatrocentos e sessenta e um mil e oitocentos e treze euros e sessenta e sete cêntimos);

3 — Posteriormente, apresentou reclamação graciosa contra a liquidação referida em 2);

4 — A 18-02-2002, a "Solverde" foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa;

5 — A 04-03-2008, em processo de impugnação judicial contra a liquidação referida em 2), foi proferida sentença, transitada em julgado, na qual se decidiu improcedente a impugnação;

6 — A 25-08-2008, a "Solverde — Sociedade de Investimentos Turísticos da Costa Verde, S. A." apresentou no Serviço de Finanças de Espinho um pedido de revisão de acto tributário, incidente sobre a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, com o n. 2310003254, referente ao exercício de 1999, no montante de € 469.813,67;

7 — Na data referida em 6), apresentou, em simultâneo, um pedido de fixação do valor de garantia a prestar para suspender o processo executivo n. 0078200101011278, que corre termos naquele SF para pagamento coercivo da dívida decorrente daquela liquidação cuja revisão requereu;

8 — A 09-09-2008, o Chefe do Serviço de Finanças de Espinho indeferiu o pedido de fixação do valor de garantia com vista à suspensão do processo executivo;

9 — A 16 de Setembro de 2008, a "Solverde" interpôs providência cautelar de suspensão da eficácia do acto do órgão de execução fiscal cumulado com a condenação deste a abster-se da prática de quaisquer actos que obstem à suspensão do processo de execução fiscal referido em 7);

10 — Por despacho judicial proferido a 16-09-2008 foi determinado que os presentes autos prosseguissem os seus termos como reclamação de acto do órgão de execução fiscal.

3 — A questão a decidir tem a ver com a subida imediata a Tribunal (e consequente conhecimento) da reclamação apresentada.

Que dizer?

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 278.º do CPPT:

"1. O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

"…

"3. O disposto no n. 1 não se aplica quando 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.

"…".

É óbvio que não pode interpretar-se como taxativa a enumeração do n. 3 do art. 278.º do CPPT, acima transcrito, sob pena de inconstitucionalidade.

Admitem-se outras ilegalidades para além das descritas, desde que de igual magnitude, e susceptíveis de causar prejuízo irreparável ao interessado.

Ponto é determinar se o despacho de indeferimento em causa é de molde a causar prejuízo irreparável à recorrente.

Para decidir que o processo subirá apenas a final, o Mm. Juiz escreveu nomeadamente o seguinte:

"No que se refere ao caso em apreço, temos que a reclamante alegou a existência de prejuízo, no entanto, desde já se diga que o mesmo não é irreparável.

"Na verdade, alega a reclamante que a não suspensão do processo e a eventual concretização de uma penhora irá originar o pagamento da dívida exequenda o que, causaria uma intempestividade do pedido de revisão do acto.

"Ora, o que a reclamante alega como prejuízo irreparável é precisamente o regime regra nesta matéria.

"Ou seja, como já supra se referiu, a apreciação das reclamações interpostas de decisões da autoria do órgão de execução fiscal que afectem direitos e interesses legítimos, seja do executado seja de terceiros, é de que a oportunidade para tal efeito apenas ocorre a final, depois de realizadas as penhora e venda de bens.

"Assim, nenhum facto foi alegado do qual se retire a irreparabilidade do eventual prejuízo da reclamante.

"Não diga a reclamante que por demora processual não tem acesso à justiça ou que a não suspensão do processo executivo torna inútil a revisão do acto de liquidação — se é que este em concreto é passível de revisão, uma vez que foi confirmado no processo de impugnação judicial interposto pela aqui reclamante.

"Caso assim fosse, sempre se diria que face a um pedido de revisão (não apresentado no prazo da reclamação graciosa) haveria sempre lugar a um prejuízo irreparável — no caso de indeferimento de prestação de garantia com vista à suspensão do processo executivo — uma vez que, como é necessário, existem prazos que se têm que se observar, além da "normal demora", face ao grande volume processual existentes nos diversos Serviços de Finanças, seja este qual for.

"De qualquer modo, sempre se dirá que de forma alguma a reclamante alega factos concretos e faz prova que a não prestação de garantia e consequente não suspensão da execução lhe causa um prejuízo irreparável face ao pedido de revisão por si apresentado junto ao competente SF.

"E que não basta alegar um prejuízo, é necessário que se alegue e se prove que aquele é irreparável (factualmente e não em abstracto) e de nenhuma forma isso foi feito na presente reclamação".

E daí a conclusão:

"Face ao exposto, julgo inverificado o requisito do prejuízo irreparável e, por conseguinte, ordeno a baixa do processo ao órgão de execução fiscal a fim de o processo de execução fiscal prosseguir os seus termos e a reclamação subir a final, nos termos do art. 278.º, n. 1, do CPPT".

Que dizer?

Não tem patentemente razão a recorrente no tocante às conclusões A a I.

Na verdade, o Mm. Juiz procedeu à convolação da forma processual, que o aqui recorrente não impugnou.

Vale isto por dizer que, aceitando essa convolação, aceitou as regras que regem o processo de reclamação.

E uma delas é a possibilidade da decisão ser diferida para final.

Por aqui não logra pois provimento o recorrente.

Mas não há dúvida que o recorrente alega prejuízos irreparáveis, na medida em que, pagando o imposto, deixa de ter razão o pedido de revisão, já que, no seu entender, este fica prejudicado pelo pagamento, face ao disposto no art. 78.º, n. 1, da LGT ("a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago"), sendo que a venda dos bens que entretanto lhe possam vir a ser penhorados lhe acarretará um prejuízo irreparável.

E não pretende que lhe sejam penhorados bens, por isso que oferece garantia, tendente à suspensão da execução.

Na verdade, e se houvesse penhora, o mais que o recorrente poderia fazer era tentar evitar a venda, pedindo tão só a suspensão desta até que o processo fosse decidido após a decisão a proferir no processo de revisão.

Mas não é isso que acontece, como aliás reconhece o Mm. Juiz ao escrever o seguinte:

"Na verdade, alega a reclamante que a não suspensão do processo e a *eventual concretização de uma penhora* irá originar o pagamento da dívida exequenda o que, causaria uma intempestividade do pedido de revisão do acto".

E não há dúvida que dos autos decorre, em sequência lógica, que não foi feita qualquer penhora de bens. Pois, se assim fosse, não havia necessidade de prestar garantia.

Mas não se vê desde logo que haja um qualquer prejuízo irreparável, pois o despacho em causa não contém em si essa virtualidade.

O que significa que poderíamos ser levados a pensar que o tribunal só conhecesse da reclamação depois da penhora (e antes da venda), na melhor interpretação do art.278.º, 1, do CPPT.

Mas, já vimos, o recorrente pretende que a penhora não deva ser efectuada, pelas razões antes expostas.

Pretende isso sim prestar garantia.

É isto que está agora em causa.

E será que o reclamação não deve subir imediatamente?

É que o recorrente — já o vimos — sustenta que não devem ser penhorados bens — propondo-se substituir essa penhora por garantia adequada, tendente a suspender o processo executivo até decisão final a proferir no processo de revisão.

Ora, a subida imediata pode justificar-se pelo facto da retenção do agravo o tornar inútil — n. 2 do art. 734.º do CPC, aplicável *ex-vi* do art. 2.º, *e*) do CPPT, como aliás também o refere expressamente o recorrente.

Ora, é o que patentemente acontece nos presentes autos.

Para evitar a penhora e subsequente venda dos bens, o reclamante pretende substituir a caução por garantia apropriada, tendente a suspender o processo, por existir um processo de revisão.

E é sobre a decisão administrativa que lhe negou essa pretensão que o recorrente deduz reclamação, pretendendo que o tribunal a aprecie de imediato.

Ora, a ser relegada a decisão para final, como sustenta o Mm. Juiz, o recurso seria perfeitamente inútil.

Daí que se imponha o seu conhecimento imediato, não podendo pois ser relegado para final, como defende o Mm. Juiz.

Ou seja: o conhecimento imediato do recurso, no caso, não tem a ver com esse prejuízo irreparável, mas antes, como dissemos com o facto do mesmo se tornar inútil se for conhecido em momento ulterior (a final, como sustenta o Mm. Juiz).

Assim, e como dissemos, o Mm. Juiz haverá de conhecer nesta fase da reclamação apresentada pela recorrente.

4 — Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, devendo o Mm. Juiz *a quo* conhecer imediatamente da reclamação.

Sem custas, por à data delas estar isenta a FP.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Nulidade do acórdão. Omissão de pronúncia. Excesso de pronúncia.

Sumário:

I — É nulo o acórdão quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação (artigos 668.º, n.º 1, al. a) e 660.º, n.º 2, 716.º e 732.º do CPC).

II — Porém, o juiz não está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas nem a considerar todos os argumentos que, segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito, as partes tenham deduzido (artigos 664.º e 511.º do CPC).

III — A nulidade de acórdão por excesso de pronúncia acontece sempre que o tribunal se pronuncia sobre questões de que não podia tomar conhecimento.

IV — Uma vez verificada a nulidade do acórdão, por excesso de pronúncia, o STA deverá suprir a nulidade declarando em que sentido a decisão se deve considerar modificada, de harmonia com o disposto no artigo 731.º do CPC.

Processo n.º 701/08-30.
Recorrente: Lisboagás GDL — Sociedade de Distribuição de Gás Natural de Lisboa.
Recorrido: Município de Sintra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I — Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A., recorrente nos presentes autos, tendo sido notificada do acórdão proferido em 12/11/2008 (fls. 580 a 587), vem, nos termos do disposto nos artigos 668.º, n.º 1, alínea *d*) e n.º 2 do CPC, e 95.º, n.º 1 do CPTA, ex vi artigo 2.º, alíneas *c*) e *e*) do CPPT, invocar a sua nulidade, com fundamento em omissão de pronúncia e conhecimento de questões não invocadas pela recorrente.

Alega a recorrente, para tanto, que o acórdão cuja nulidade se argui, não obstante ter considerado que o tributo aqui em causa é uma taxa, e não um imposto, não teve em consideração, por um lado, a alegada ilegalidade da mesma, resultante desta não poder ser aplicada no caso concreto em virtude de o bem público estar a ser utilizado em benefício de todos e a recorrente estar a agir como concessionária dum serviço público, e, por outro, pronunciou-se sobre a eventual isenção do pagamento desse tributo por parte da recorrente, isenção essa que a recorrente não invocou em sede de recurso.

Notificada a recorrida para, querendo, responder, nos termos do n.º 1 do artigo 670.º do CPC, a mesma nada disse.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II — Vem a recorrente arguir a nulidade do acórdão proferido em 12/11/2008 (fls. 580 a 587) com fundamento em omissão e excesso de pronúncia.

Quanto à alegada omissão de pronúncia, o acórdão só seria nulo, nos termos da alínea *d*) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, se não se tivesse pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) — v. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

Alega a recorrente que o acórdão cuja nulidade se argui não teve em consideração dois argumentos expressamente por si invocados em sede de alegações de recurso e incluídos nas conclusões das mesmas (a utilização não individualizada do bem público e a natureza de concessionária de um serviço público por parte da recorrente), os quais determinariam a ilegalidade do tributo em causa.

Não tem, porém, razão a recorrente.

Na verdade, não há dúvida que o acórdão abordou tais questões, decidindo, na esteira da jurisprudência deste STA, que a colocação de tubagens no subsolo por parte da recorrente consubstancia uma utilização individualizada deste (portanto, não estamos perante uma utilização colectiva de um bem público, como alega a recorrente) e que o facto de a impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a sua tributação por este tipo de taxas, as quais têm perfeita cobertura legal no artigo 19.º, alínea *c*) da Lei das Finanças Locais.

Razão por que não se verifica, pois, a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia.

Invoca ainda, porém, a recorrente a nulidade do acórdão por este ter conhecido de questão de que não podia tomar conhecimento, porquanto a mesma — isenção de cobrança de tributos à recorrente por aplicação do artigo 33.º, n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

Ora, compulsados os autos, não há dúvida que a recorrente impugnara a liquidação das taxas aqui em causa também com este fundamento, tendo o mesmo sido julgado improcedente na sentença recorrida.

Todavia, é verdade que a recorrente, em sede de recurso, não voltou a invocar tal isenção, quer nas alegações quer nas conclusões.

Daí que, sendo como é o objecto do recurso delimitado por estas, nos termos do disposto no artigo 684.º, n.º 3 do CPC, o acórdão se deveria ter abstido de pronunciar sobre tal matéria que não vinha alegada no recurso interposto para este STA.

Ocorre, por isso, a nulidade do mesmo, por excesso de pronúncia, uma vez que conheceu de questão que não devia apreciar (artigo 668.º, n.º 1, alínea *d*) do CPC).

Estabelece o n.º 1 do artigo 731.º do CPC que no caso de ser julgada procedente, entre outras, a nulidade prevista na segunda parte da alínea *d*) do artigo 668.º (excesso de pronúncia), o "Supremo suprirá a nulidade, declarará em que sentido a decisão deve considerar-se alterada e conhecerá dos outros fundamentos do recurso".

Deste modo, suprindo a nulidade por excesso de pronúncia verificada no acórdão recorrido e tendo em conta o que acima já ficou dito, declara-se a respectiva nulidade no segmento dispositivo em que aprecia a eventual isenção da recorrente, por força do artigo 33.º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais, relativamente às taxas aqui em causa.

III — Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a arguição da nulidade do acórdão de 12/11/2008, por omissão de pronúncia, e, deferindo a arguição de nulidade do mesmo, por excesso de pronúncia, anular o segmento do referido acórdão em que se aprecia a eventual isenção da recorrente relativamente às taxas aqui em causa, mantendo-se no mais.

Custas pela recorrente na parte em que decaiu, fixando-se a taxa de justiça devida em 5 UCs.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reclamação e graduação de créditos. IVA. Limite temporal estabelecido no artigo 736.º, n.º 1 do Código Civil.

Sumário:

O limite temporal estabelecido no artigo 736.º, n.º 1, 1.ª parte do Código Civil não se aplica aos impostos indirectos, tal como o IVA.

Processo n.º 739/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Agostinho M. Costa Alves e Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que não admitiu os créditos reclamados referentes a IVA, relativo aos anos de 1997 e 1998, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Os créditos do Estado por impostos indirectos, categoria na qual se enquadra o IVA, gozam da garantia de privilégio mobiliário geral, devendo ser pagos com preferência a quaisquer outros, sem limite temporal estabelecido, nos termos do art. 736º, n.º 1 do C.C.

II. Não se aplica aos impostos indirectos o limite temporal estabelecido na 2ª parte do n.º 1, do mesmo preceito, mas tão só aos impostos directos.

III. A douta sentença recorrida, ao não considerar verificados os créditos de IVA dos anos de 1997 e 1998, violou o disposto no art. 736º, n.º 1 do CC.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, sufragando-se, para o efeito, na doutrina e na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – É do seguinte teor da decisão recorrida:

"I) Admite-se a redução do pedido efectuado pela Segurança Social.

II) Não se admitem os créditos de IVA reclamados pela Fazenda Pública referentes aos anos de 1997 e 1998, por não cumprirem o limite temporal estabelecido no n.º 1 do artigo 736º do Código Civil.

III) Graduam-se os créditos reclamados admitidos e exequendos da seguinte forma:

1º) Custas da presente execução fiscal e das execuções fiscais identificadas na alínea B) supra, cujos créditos foram admitidos.

2º) Créditos reclamados de IRS e IVA (estes apenas os admitidos: 1999, 2000 e 2001).

3º) Créditos exequendos da Segurança Social e créditos reclamados referentes a Outubro, Novembro e Dezembro de 2000, Janeiro a Junho de 2001, Outubro e Dezembro de 2001, Janeiro a Junho de 2002, Agosto a Dezembro de 2002, sendo os reclamados acrescidos dos seus juros de mora vencidos".

A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se o privilégio mobiliário geral de que gozam os créditos por impostos indirectos está ou não sujeito ao limite temporal previsto no artº 736º, n.º 1 do CC.

Estabelece o artº 733º do citado diploma legal que "privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência em relação a outros".

E o artº 736º, n.º 1 do mesmo diploma dispõe que "o Estado e as autarquias locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores".

Assim sendo, não se estabelece neste preceito legal qualquer limite temporal para os impostos indirectos.

"Como referem Pires de Lima e Antunes Varela in Cód. Civil Anotado, 4ª edição, vol. 1º, pág. 757, nota 1 "pelo que respeita aos impostos indirectos conservou-se, em princípio, o privilégio mobiliário geral sem limitações quanto aos anos de cobrança...referindo-se o limite temporal apenas aos impostos directos...".

Ora…, o IVA em causa é um imposto indirecto pelo que não conhece, no ponto, qualquer limitação temporal.

Cf. ainda, Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT, Anotado, 2ª edição, pág. 718, nota 31:

E os Acd´s do STA de 25Jan/95 REC. 18.673 e 21/4/93 REC. 15.933" (Acórdão desta Secção do STA de 30/10/02, in rec. n.º 1.291/02).

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida na parte em que não admitiu os créditos de IVA relativo aos anos de 1997 e 1998 e graduar os créditos da seguinte forma:

1º) Custas da presente execução fiscal e das execuções fiscais identificadas na alínea B) supra, cujos créditos foram admitidos;

2º) Créditos reclamados de IRS e IVA e respectivos juros de mora;

3º) Créditos exequendos da Segurança Social e créditos reclamados referentes a Outubro, Novembro e Dezembro de 2000, Janeiro a Junho de 2001, Outubro e Dezembro de 2001, Janeiro a Junho de 2002, Agosto a Dezembro de 2002, sendo os reclamados acrescidos dos seus juros de mora vencidos.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Aclaração de acórdão.

Sumário:

I — Só pode aclarar-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.

II — Tal obscuridade ou ambiguidade tem que ser concretamente apontada.

III — É tarefa dos tribunais dirimir litígios e administrar a justiça e não emitir pareceres sobre questões que lhe são colocadas.

Processo n.º 816/08-30.
Recorrente: Gesteixo – Gestão Imobiliária, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Gesteixo – Gestão Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, notificada do acórdão de fls. 119 e 120, proferido em 26/11/2008, vem agora requerer a sua aclaração no sentido de se esclarecer se, oficiosamente e não obstante a improcedência das conclusões do seu recurso, deve decidir-se que a nova petição inicial de fls. 57 e seguintes pode ser aproveitada, nos termos e com os efeitos previstos no art.º 89.º, n.º 2 do CPTA, aplicável ex vi o art.º 2.º do CPPT.

Notificada para, querendo, responder, veio a representante da Fazenda Pública dizer que não existe qualquer segmento de acórdão necessitado de aclaração, não podendo o STA, esgotado o respectivo poder jurisdicional, pronunciar-se sobre questões diferentes do objecto do recurso.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Vejamos. O art. 669.º do C.P.C. permite às partes requererem ao tribunal que proferiu a sentença «*o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha*».

Esta norma é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado nos arts. 716.º, 749.º e 762.º do C.P.C. e 281.º do CPPT.

Como ensina ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, páginas 151-152, *«Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua aclaração. A sentença 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.*

Não é indispensável que a obscuridade ou ambiguidade incidam sobre a decisão; a alínea a) fala de obscuridade ou ambiguidade existente na sentença; tanto importa, pois, que o vício se localize na decisão, como nos fundamentos. E pode até pedir-se a aclaração de obscuridade ou ambiguidade existente no relatório, desde que ela seja relevante, isto é, desde que possa ter consequências prejudiciais para o requerente.».

A aclaração, como refere 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.

Por outro lado, para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.

Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, ainda que o aditamento possa interessar à sequência do recurso.

Ora, a requerente não concretiza nenhuma ambiguidade ou obscuridade, verdadeira e própria, da decisão cuja aclaração pretende.

Na verdade, no requerimento apresentado, o que a recorrente pede, em concreto, é que o tribunal se pronuncie sobre se a nova petição inicial pode ou não ser aproveitada, nos termos e com os efeitos previstos no art.º 89.º, n.º 2 do CPTA.

Questão que não foi sequer aflorada nas alegações de recurso e, consequentemente, não constituiu objecto do recurso.

Por outro lado, como se disse no acórdão deste STA de 2/7/2008, proferido no recurso 848/07, é tarefa dos tribunais dirimir litígios e administrar a justiça e não emitir pareceres sobre questões que lhe são colocadas.

E, assim sendo, não existindo qualquer segmento do acórdão que necessite de ser aclarado e não podendo o tribunal, esgotado o poder jurisdicional, pronunciar-se sobre questões diferentes do objecto do recurso, a pretensão da recorrente só pode estar condenada ao insucesso.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida aclaração do acórdão de 26/11/2008.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 10 UCs.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reforma da sentença. Pedido autónomo. Admissibilidade de conhecimento. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Impugnação judicial. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — O pedido de reforma previsto no n.º 2 do artigo 669.º do CPC, cabendo recurso da decisão, deve ser feito na própria alegação de acordo com o disposto no n.º 3 do mesmo preceito.

II — Porém, tendo em atenção que à parte assiste o respectivo direito e que o tribunal detém o poder jurisdicional de o decidir, nada obsta ao conhecimento de pedido de reforma deduzido autonomamente.

III — Do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso — artigo 97.º, n.º 5, alíneas e) *e f*) in fine *e n.º 2 do CPPT.*

IV — É de 90 dias o prazo para deduzir essa impugnação — artigo 102.º, n.º 1, alínea f) *do CPPT.*

V — Ocorrendo erro na forma de processo, este deverá ser convolado na forma de processo adequado (artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º n.º, 4 do CPPT).

Processo n.º 838/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Alvescar — Comércio de Automóveis, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A Fazenda Pública vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel de fls. 134 e seguintes que, procedendo à reforma da sentença de fls. 105 a 113 que havia julgado improcedente o recurso contencioso interposto por Alvescar Automóveis, SA, do indeferimento do recurso hierárquico, proferida pela Directora de Serviços da Direcção de Finanças do Porto, contra a fixação de matéria colectável de 124.539,28 euros, relativamente ao exercício de 1999, substituiu esta anterior decisão de improcedência pela convolação do recurso contencioso em impugnação judicial, formulando as seguintes conclusões:

A) A douta sentença ora recorrida, ao ter conhecido e decidido, a propósito do pedido de reforma dirigido ao próprio Tribunal "a quo" pela então A., alterar a sentença a fls. 105 e segs., considerando, agora, que a acção era convolável por não estar ultrapassado o prazo para deduzir impugnação judicial, cometeu, salvo o devido respeito, a nulidade constante da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

B) Na verdade, o Mmº juiz "a quo" só podia, eventualmente, inflectir ou manter o seu juízo anterior, no âmbito de recurso jurisdicional interposto da sentença e não a propósito de um pedido de reforma feito autonomamente.

C) Deste modo, conheceu o Tribunal "a quo" de questão da qual não podia tomar conhecimento por reclamar um segundo grau de jurisdição e, deste modo, incorreu na nulidade prevista no art. 668º n.º 1, alínea d), do CPC.

D) Por outro lado, ao ter agora decidido pela convolação da presente acção administrativa especial em impugnação judicial, fez o Mmº juiz "a quo", salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 102º, n.º 1, alínea e) e n.º 2 do CPPT.

E) Na verdade, a convolação do processo para a forma adequada só é viável se, para além de outros requisitos, a acção judicial não estiver caducada.

F) Ora, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (art. 102º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesma questiona.

G) Assim, o art. 102º, n.º 1, e), do CPPT quando permite a impugnação "dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código" não abrange hipóteses como a presente.

H) Para efeitos de discussão de questões que envolvam a apreciação do acto de liquidação, o sistema instituído aponta para que o recurso hierárquico não tenha, nesse domínio de conhecimento, qualquer autonomia impugnatória.

I) Logo, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se a A. optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer "renascer" a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da reclamação (art.º 102º n.º 2 do CPPT).

J) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, e como se decidiu no Acórdão do TCA, de 16/03/03, proferido no processo n.º 535/03, o prazo para interpor impugnação judicial, na sequência do indeferimento de um recurso hierárquico apresentado, por seu turno, de indeferimento de reclamação graciosa, sempre teria que ser o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art. 102º do CPPT e não, salvo o devido respeito, o prazo de 90 dias, constante da alínea e) do n.º 1 do art. 102º, do mesmo artigo como o decidiu o Mmº Juiz "a quo" na sentença, a fls...

L) Logo, no caso "sub judice", tendo a A. ultrapassado o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art. 102º do CPPT, para a interposição da acção não podia a mesma, salvo o devido respeito, ter sido considerada tempestiva para efeitos da convolação do presente processo em impugnação.

2- O recorrido Alvescar Automóveis, SA, contra-alegou nos termos que constam de fls. 158 e seguintes e em que conclui que o recurso jurisdicional deve ser julgado improcedente.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Objecto do recurso:

- Nulidade da decisão recorrida por excesso de pronúncia;
- Possibilidade de convolação da acção administrativa especial em impugnação judicial;

Alega a recorrente que a decisão recorrida, ao ter conhecido e decidido, a propósito do pedido de reforma, alterar a sentença de fls, 105 e segs., considerando que a acção era convolável por não estar ultrapassado o prazo para deduzir impugnação judicial, cometeu a nulidade constante da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC.

Argumenta que o tribunal "a quo" só podia, eventualmente, inflectir ou manter o seu juízo anterior, no âmbito de recurso jurisdicional interposto da sentença e não a propósito de um pedido de reforma feito autonomamente, conhecendo assim de questão da qual não podia tomar conhecimento.

Mais alega que, ao ter agora decidido pela convolação da presente acção administrativa especial em impugnação judicial o M.º Juiz "a quo", fez uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 102º, n.º 1, alínea e) e n.º 2 do CPPT.

Fundamentação:

1. Vamos pronunciar-nos, em primeiro lugar, sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão.

A nosso ver não assiste razão à recorrente.

É que no caso está em causa um erro de julgamento na apreciação dos factos, erro esse que era susceptível de ser objecto de reforma, atento o disposto no artº 669º, n.º 2, alínea b) do Código de Processo Civil (redacção então em vigor).

Como sublinha Carlos Lopes do Rego, no seu Comentário ao Código de Processo Civil, pág. 444, «o n.º 2 deste art. 669 procura especificar, com maior precisão, os poderes de alteração do decidido – e que, desde logo, podem fundar-se não propriamente numa omissão", mas num activo erro de julgamento. (…) Na alínea b) aparece essencialmente previsto o erro manifesto na apreciação das provas, traduzido no esquecimento de um elemento que, só por si, implicava decisão diversa da proferida (v.g., o juiz omitiu a consideração de um documento, constante dos autos e dotado de força probatória plena, que só por si era bastante para deitar por terra a decisão proferida)»

E é precisamente isso que sucede no caso subjudice, já que, como se sublinha na decisão recorrida, não foi considerado na sentença reformada, o documento junto a fls. 123 dos autos apensos, documento esse do qual resulta ter sido cumprido o prazo dos arts. 102, n.º 1, alínea e) e 76 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Não há pois excesso de pronúncia mas sim erro de julgamento na apreciação dos factos, erro esse que era susceptível de ser objecto de reforma, pelo que deverá improceder, nesta parte, a argumentação da recorrente.

2. Do mesmo modo deverão improceder os argumentos da Fazenda Pública relativamente à alegada impossibilidade de convolação da acção administrativa especial em impugnação judicial

Com efeito a interpretação que a decisão recorrida faz do artº 102, n.º 1, alínea d) e e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário mostra-se adequada ao espírito e letra dos referidos normativos legais e acompanha a doutrina e jurisprudência deste Supremo Tribunal que tem sustentando com alguma frequência que do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação daquele primeiro indeferimento (art. 102.º, n.º 1, alínea e) - vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste

Supremo Tribunal de 17.03.2004, processo 1651/03, de 22-06-2005, processo 515/05, de 08.06.2005, processo 0201/05, de 20.04.2004, processo 2031/03, de 15.02.2002, processo 1460/02, e de 04.02.2003, processo 7214/02, todos in www.dgsi.pt.

Também na mesma linha de pensamento, afirma Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5 edição, pág. 581, o seguinte: «a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão de indeferimento. No caso de indeferimento tácito de recurso hierárquico a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a partir do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido»

E ainda sobre a mesma questão refere José Valente Torrão, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pág. 342, que «admitindo o recurso hierárquico impugnação autónoma e não prevendo a lei prazo para essa impugnação desta decisão, haverá que aplicar o prazo do artº 102, n.º 1, alínea e) que se refere genericamente aos casos em que seja admissível a impugnação autónoma do acto tributário e relativamente aos quais não esteja previsto prazo especial»

No caso, tendo a recorrida sido notificada em 22.03.2006 do despacho de indeferimento de recurso hierárquico e tendo o recurso contencioso dado entrada em 23.05.2006 (vide fls. 2), verificando-se ademais os pressupostos relativos ao pedido e causa de pedir invocada (artº 98, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário), nada impediria a convolação, considerando o prazo do art. 102, n.º 1, alínea e) do referido diploma legal.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4-A decisão sob recurso é do seguinte teor:

. . . . . .

Cumpre apreciar:

A sociedade Autora veio pedir a reforma da sentença nos termos dos artigos 669º, n.º 2 b), do CPC, "ex vi" art. 2, alínea e) do CPPT.

Dispõe o artigo 669º, n.º 2 b) do CPC que "É ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando:

b) Constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração".

Ora, resulta do documento de fls.123 do P.A. (apenso aos autos) que é possível a convolação do recurso contencioso em processo de impugnação judicial, uma vez, que, efectivamente se encontra respeitado o prazo previsto nos artigos 102º, n.º 1 e) e 76º, n.º 2 do CPPT.

O despacho proferido pela Directora de Serviços da Direcção de Serviços do IRC, datado de 01.02.2006, que indeferiu o recurso hierárquico, foi notificado à recorrente por carta de 17.03.2006, registada com aviso de recepção, e recepcionada por esta em 22 de Março de 2006.

Pelo exposto, procede-se à reforma da sentença de fls. 105 a 113, substituindo a decisão que julgou improcedente o recurso contencioso, interposto por Alvescar - Comércio de Automóveis, Ld.a, pela convolação do recurso contencioso em impugnação judicial.

Proceda às competentes correcções das espécies processuais.

Notifique."

5.1.- A recorrente Fazenda Pública nas conclusões A) a C) vem arguir de nulidade a sentença recorrida com fundamento em excesso de pronúncia, para tanto alegando que, ao proceder à reforma requerida e dessa forma alterar a sentença de fls. 105 e seguintes, conhecera de questão da qual não podia tomar conhecimento por reclamar um segundo grau de jurisdição, só podendo inflectir o seu juízo anterior no âmbito de recurso jurisdicional interposto da sentença e não a propósito de um pedido de reforma feito autonomamente.

Vejamos.

Estabelecem os n.ºs 2 e 3 do artigo 669.º do CPC o seguinte:

"n.º 2-É ainda licito requerer a qualquer das partes a reforma da sentença quando:

a) Tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) Constem do processo documentos ou quaisquer outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração."

n.º 3- Cabendo recurso da decisão, o requerimento previsto no número anterior é feito na própria alegação, aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto no n.º 4 do artigo 668.º."

Ainda com interesse preceituam os n.ºs 1 e 2 do artigo 664.º do CPC:

"n.º 1- Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

n.º 2- É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes."

Decorre da articulação destas previsões legais que a reforma da sentença compreende-se na limitação ao esgotamento dos poderes jurisdicionais do juiz, sendo que no caso de pedido de reforma previsto no n.º 2, alínea b) do artigo 669.º do CPC, como acontece na situação "sub judice", cabendo recurso da decisão esse pedido deve ser feito na própria alegação de recurso.

Ora, tendo o pedido de reforma sido deduzido autonomamente e não na própria alegação de recurso, é inquestionável que ocorreu erro na forma de processo.

Todavia, será que esse erro prejudica o conhecimento do pedido de reforma?

Não o cremos.

A propósito do erro na forma de processo dispõe o artigo 199.º do CPC nos seus n.ºs 1 e 2 o seguinte:

"n.º 1- O erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida na lei.

n.º 2- Não devem, porém, aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar uma diminuição das garantias do réu".

Por sua parte, o n.º 3 do artigo 97.º da LGT prevê:

"Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

À luz destes preceitos resulta evidente que se visou evitar que, por via de uma errada opção da forma de processo, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre uma qualquer pretensão material expressa pelas partes.

Ora, no caso dos autos, não se controverte que à ora recorrida assistia o direito de deduzir o pedido de reforma e que a M.ma Juíza "a quo" tinha o poder jurisdicional de o decidir, apenas acontecendo que, uma vez que da decisão a reformar cabia recurso, esse pedido tinha de ser feito na própria alegação.

Neste contexto, na mira da obtenção de uma tutela eficaz e efectiva do específico direito de reforma que assistia à recorrida e impedir que o seu exercício seja postergado por meras razões formais, importa concluir que nada obstava ao conhecimento desse pedido como foi feito na decisão em recurso.

Improcede, deste modo, a arguida nulidade da sentença com fundamento em excesso de pronúncia.

5.2.- Nas restantes conclusões da sua alegação de recurso, a Fazenda Pública vem defender a impossibilidade da decretada convolação da acção administrativa especial em impugnação judicial.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, como bem assinala o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a doutrina e jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo reiteradamente a afirmar que do acto de indeferimento de recuso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação desse indeferimento.

A este respeito sufragamos por inteiro o que se doutamente se deixou expresso no acórdão de 22/06/05, no recurso n.º 515/05.

Escreveu-se nesse aresto:

"QUANTO À CONVOLAÇÃO DO RECURSO EM IMPUGNAÇÃO JUDICIAL:

Por outro lado, o prazo respectivo - 90 dias - conta-se da notificação do indeferimento do recurso hierárquico, de acordo com o preceituado no art. 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT: «notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código».

Cfr. cit., págs. 459, notas 8 e 11 e 362, nota 8 e Ac. do STA, de 08/10/2003 rec. 870/03.

Ao exposto, não obsta a natureza facultativa e efeito devolutivo do recurso hierárquico - arts. 80.º da LGT e 67.º do dito Código. Tal só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não no tributário.

Na verdade, neste, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa. Nos expressos termos do art. 76.º do CPPT «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto», cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa.

O que significa que, ao arrepio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo.

O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte.

Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos. Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 2.556.

No entanto, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário «stricto sensu», «não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa».

E o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico. Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - art. 76.º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art. 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - art. 76.º, n. 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação.

. . . . . ” cfr, neste mesmo sentido, a jurisprudência que vem citada no parecer do Ministério Público.

Deste modo, improcedem as conclusões D) a L).

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação tributária. Recurso para melhoria da aplicação do direito. Pagamento especial por conta. Constitucionalidade.

Sumário:

I — A norma constante do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, em que se permite aos tribunais superiores aceitar recursos quando tal se afigure necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência, é aplicável subsidiariamente ao Regime Geral das Infracções Tributárias.

II — O pagamento especial por conta, previsto no artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, não viola os princípios constitucionais da tributação pelo lucro real ou da proporcionalidade, com ressalva dos casos em quem ocorre uma manifesta desproporção entre o elevado pagamento por conta devido em função do exercício anterior em comparação com a matéria colectável do exercício seguinte.

Processo n.º 926/08-30.
Recorrente: Ministério das Finanças.
Recorridos: Auto Táxis António Santos & Rosa e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- O Ex.mo Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que anulou a decisão do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças da Câmara Municipal de Loulé que aplicou a “Auto – Táxis António Santos & Rosa; Lda” uma coima

no valor de € 251, 75 por não ter efectuado o pagamento especial por conta do IRC de 03/2005, dela vem recorrer, formulando as seguintes conclusões:

I - Não é inconstitucional a norma constante do art. 98.º n.º 1 do CIRC, por não violar o disposto nos artigos 103.º, n.º 3 e 104.º n.º 2 da CRP.

II - Deve, pois, manter-se a decisão que aplicou a coima com fundamento no não cumprimento do citado art. 98.º, n.º 1 do CIRC.

III - Não decidindo assim violou a douta sentença recorrida o disposto nos art.s 98.º, n.º 1 do CIRC e 26.º, n.º 4 e 114.º, n.ºs 2 e 5 do RGIT.

2- A recorrida não contra-alegou.

3- Interposto recurso para o Tribunal Constitucional, o mesmo não veio a ser objecto de conhecimento por decisão sumária de fls. 62 e seguintes.

4- Por despacho de fls. 93, o Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso,

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

O Chefe de Finanças do Serviço de Finanças da Câmara Municipal aplicou uma coima à sociedade Auto-Táxis António Santos e Rosa, Lda., no valor de € 251,75, por ter considerado que ela não efectuou o pagamento especial por conta do IRC de 03/2005, cujo prazo terminou em 31-03-2005.

Foi ali considerado que essa conduta infringiu a norma do artigo 98.º do CIRC e que era punível pelos artigos 114.º, n.º 2 e 5, alínea f) e 26.º, n.º 4 do RGIT.

E, foi essa decisão que lhe foi notificada.

6.1.- O presente recurso foi interposto, vindo a ser admitido, ao abrigo do disposto nos artigos 73.º, n.º 2 e 74.º, n.º 2 do RGCO, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e à promoção da uniformidade da jurisprudência.

Preceitua o n.º 3 do artigo 74º do RGCO que nesse caso a decisão sobre o requerimento constitui questão prévia que será resolvida por despacho fundamentado do tribunal.

Vejamos, pois.

A questão prévia relativa à necessidade de recurso jurisdicional para a "melhoria da aplicação do direito" já foi apreciada em diversas arestos deste Supremo Tribunal, a propósito do que, designadamente, no acórdão de 20-06-2007, proferido no processo n.º 411/07, se deixou expresso o seguinte, o que por inteiro se subscreve:

"Quanto à admissão do recurso:

Nos termos do artigo 83.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, "o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de instância e não for aplicada sanção acessória", sendo que - n.º 2 -, "se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

Todavia, o artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável subsidiariamente por força do artigo 3.º, alínea b), do RGIT, dispõe que o tribunal *ad quem* poderá "a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure absolutamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência".

Ou seja, nos termos do predito artigo 83.º, tendo o recurso como fundamento exclusivo matéria de direito, como acontece no caso dos autos, a Secção de Contencioso Tributário do STA é competente para conhecer do recurso judicial da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal, desde que o valor da coima ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1. instância e não seja aplicada sanção acessória.

Contudo, uma vez que a não admissibilidade do recurso, em matéria contra-ordenacional, suscita fundadas dúvidas de constitucionalidade, aquele artigo 730, n.º 2, vem concretizar "uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça".

Cfr. **Jorge de Sousa e Simas Santos**, Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, 2. edição, p. 506.

E, dado o escopo referido - válvula de segurança do sistema - ele não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, aos casos em que apenas estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.

Antes deve admitir-se em termos de "permitir o controle jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica" ou em que "se esteja perante uma manifesta violação do direito".

Cfr**., Jorge de Sousa e Simas Santos**, cit., p. 506; bem como os acórdãos de 18-06-03, 16-11-05, 17-01-07, 15-02-07, 02-12-07 e 06-11-08, nos recursos n.ºs 503/03, 524/05, 1116/06, 1128/06, 115/06 e 619/08, respectivamente.

No caso em apreço, no intuito de demonstrar que o recurso é manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito, a Ex.ma Magistrada do Ministério Público recorrente invoca que o mesmo "*permitirá evitar que a Administração continue a aplicar coimas em situações semelhantes, cujas decisões vêm depois a ser anuladas judicialmente, sem que haja apreciação de um tribunal superior quanto à inconstitucionalidade invocada*".

Mais alega que, sendo certo que na situação "sub judicio" o Tribunal Constitucional decidiu não conhecer do objecto do recurso interposto, a questão da inconstitucionalidade dos pagamentos por conta, quer os gerais, quer os especiais, tem gerado debate e controvérsia na doutrina, sem que haja jurisprudência, segundo julga, sobre tal matéria, devido, possivelmente, ao baixo montante das coimas.

Merecem acolhimento os fundamentos invocados pela recorrente tendo em vista a admissão do recurso.

Na verdade, prefigura-se como muito duvidosa a solução jurídica perfilhada na sentença recorrida no sentido da anulação da decisão que aplicou a coima com fundamento em violação do "*nosso texto legislativo fundamental"*, circunstância esta que no caso se mostra agravada por ter escapado à sindicância do Tribunal Constitucional.

Sendo assim, é de admitir o recurso, ao abrigo do citado artigo 73.º, n.º 2 do RGCO.

6.2.- A sentença recorrida, para fundamentar a sua decisão e nada aduzindo em termos de esforço argumentativo próprio, limita-se a proceder a uma "colagem, em termos algo desconexos, de textos doutrinários em que se lançam dúvidas sobre a constitucionalidade de certos pontos do regime do pagamento especial por conta, previsto no artigo 98.º n.º 1 do CIRC, ou se sustenta, mesmo, que eles estão feridos de inconstitucionalidade" (vide decisão sumária do TC acima referida).

Em remate do que concluiu do seguinte modo:

"Ora, sendo as coisas assim e considerando que, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 103.º da Constituição da República, «*ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*», impõe-se concluir que a decisão que aplicou a coima à Arguida violou o nosso texto legislativo fundamental e por isso não se pode manter."

Significa isto que a sentença não emitindo embora um juízo expresso de inconstitucionalidade normativa a respeito do questionado pagamento especial por conta e recusando, em consequência, a aplicação do n.º 1 do artigo 98.º do CIRC, ainda assim se tem de concluir que a esse respeito o fez de forma implícita e projectando esse juízo de inconstitucionalidade sobre a própria decisão administrativa sancionatória que foi objecto de recurso.

Vejamos.

Não se desconhece que a conformidade constitucional do pagamento especial por conta suscita controvérsia.

Todavia, o pagamento especial por conta, enquanto antecipação do imposto devido e não se definindo a norma do artigo 98.º n.º 2 do CIRC como uma norma de incidência objectiva de IRC, mas antes uma norma dirigida à regulamentação da matéria do pagamento do imposto assente numa presunção ilídível de rendimentos, só em "casos extremos" padecerá de inconstitucionalidade por afronta aos princípios da tributação pelo rendimento real e da proprocionalidade (artigos 104. n.º 2 e 18. n.º 2 da CRP), como defende a recorrente (cfr, "O pagamento especial por conta: questões de conformidade constitucional", de Saldanha Sanches, in Revista Fiscalidade n.º 35).

Ainda a este propósito veja-se ainda a posição expressa pelo Prof. Casalta Nabais (Direito Fiscal, 28 Edição, págs. 564 e 565). Escreve o conceituado Professor:

"Introduzido em 1998, o pagamento especial por conta foi objecto de profundas alterações na LOE/2003... O pagamento especial por conta, diferentemente do que acontece com os pagamentos por conta normais... será deduzido, nos termos do art. 87º, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte.

"O que toma o pagamento especial por conta num empréstimo forçado ou mesmo num imposto (na medida em que não venha a ser deduzido nos quatro exercícios seguintes) de discutível constitucionalidade. Isto sobretudo se tivermos em conta o montante elevado que, na versão da LOE/2003, esse pagamento pode atingir".

Revertendo à situação em causa nos autos, para efeito de um juízo consistente de inconstitucionalidade importará apurar se ocorre uma enorme e intolerável desproporção entre o pagamento por conta devido em função do exercício anterior em comparação com a matéria colectável do exercício seguinte (cfr. acórdão de 28-02-08, no processo n.º 1221/06).

Ora, acontece que o probatório não fornece qualquer dado de facto que permita alicerçar essa desproporção, tão pouco se antevendo que o pagamento por conta em falta não possa ser deduzido até ao quarto exercício seguinte (cfr. acórdão de 27-06-07, no processo n.º 353/07).

Deste modo, não se acompanha a sentença recorrida no juízo implícito de inconstitucionalidade da norma constante do artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, porque decorrente de uma apreciação em abstracto e sem atender ao caso concreto.

Em face disso, não se pode manter a conclusão que daí retira a sentença no sentido da "decisão que aplicou a coima à Arguida violou o nosso texto legislativo fundamental", em resultado do que a anulou.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e em consequência do que se nega provimento ao recurso interposto da decisão administrativa de aplicação da coima de € 251,57, que assim se mantém.

Sem custas neste STA, ficando as custas na instância a cargo da ora recorrida, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Taxa. Imposto. Licença de infra-estruturas de telecomunicações.

Sumário:

I — A distinção constitucional e legal 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.

II — 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.

III — Tem a natureza de taxa o tributo cobrado por uma autarquia, conexionado com a actividade de licenciamento de instalação de infra-estruturas de telecomunicações.

IV — Na apreciação da existência ou não de desproporção entre o tributo liquidado e a actividade desenvolvida como contrapartida pelo ente público, há que ter em conta os encargos gerais necessários para a manutenção dos serviços municipais conexionados com a prestação de tal serviço, que, sem descaracterização da relação como sinalagmática, podem ser ponderados na fixação do valor dos tributos a cobrar, a fim de serem repartidos pelos utentes desses serviços.

Processo n.º 947/08-30.
Recorrente: Sonaecom, Serviços de Comunicação, S.A.
Recorrido: Câmara Municipal de Santa Marta de Penaguião.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SONAECOM – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, S.A., que sucedeu a OPTIMUS – TELECOMUNICAÇÕES, S.A., recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente uma impugnação judicial.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A. Entende-se hoje pacificamente (na Doutrina e na Jurisprudência) que a nota essencial da natureza das taxas, a bilateralidade, não é já suficiente para estabelecer, de forma correcta e cabal, essa natureza - com efeito, dá-se actualmente por demonstrado que nem sempre é possível classificar como taxa uma receita pública ligada a uma contrapartida individualizada prestada pela Administração, seja ela a utilização de um determinado serviço ou bem público, ou a remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de uma actividade pelos particulares.

B. Por outro lado, a Doutrina e a Jurisprudência têm-se dedicado também, abundantemente, a afinar o problema da fixação do montante das taxas e da sua influência na dogmática da distinção entre os tributos – é que, para além de ser necessário identificar a contrapartida pública que se liga

à liquidação da taxa, é igualmente fundamental a verificação de uma proporção adequada entre o montante liquidado e o valor do serviço prestado.

C. A relação entre a prestação do particular e a contraprestação de índole pública há-de traduzir-se, pois, numa justa proporção ou equilíbrio entre a quantia exigida e a actividade do ente público, sendo que essa proporção não significará forçosamente uma correspectividade económica precisa, mas antes uma proporção adequada.

D. Nos casos em que essa desproporção seja visível, pode concluir-se que o tributo se desligou completamente da prestação pública, tornando-se, enfim, numa receita "abstracta", ou seja, num imposto — um tributo, para poder ser classificado como taxa, deverá traduzir uma relação adequada, susceptível de ser entendida pelo particular, entre o custo do serviço e a quantia a cobrar pela entidade pública que o presta.

E. Nestes termos, pode concluir-se que o montante concreto atingido por uma determinada receita pública é, ele próprio, decisivo para a qualificação dessa receita.

F. O tributo cuja liquidação se impugnou é claramente desproporcional, sendo que o valor cobrado não se encontra em qualquer relação sinalagmática com a natureza do serviço prestado e termos em que, de acordo com a construção jurídica acima exposta, a "taxa" em causa não pode deixar de se considerar um verdadeiro imposto - o qual, não tendo sido criado por Lei parlamentar (ou por Decreto-Lei autorizado), é irremediavelmente inconstitucional e ilegal.

G. Seja como for, ainda que assim se não entendesse – e o tributo fosse efectivamente uma taxa –, sempre a sua desproporcionalidade o tornaria, nos termos atrás descritos, ferido dos mesmos vícios.

H. Deste modo, o acto impugnado viola o princípio da legalidade tributária, de acordo com o qual a criação de impostos e a definição dos seus elementos essenciais constitui reserva de lei da Assembleia da República (n.º 2 do artigo 103º da CRP e artigo 8º da LGT), bem como o princípio da proporcionalidade da actuação administrativa (n.º 2 do artigo 266º da CRP e artigo 55º da LGT).

I. O Tribunal a quo recorre ao exemplo teórico dos emolumentos mas lança mão de um arrimo dogmático elaborado numa realidade jurídica que já não existe e com o qual fundamenta uma posição que se encontra hoje claramente ultrapassada.

J. Com efeito, na disciplina dos emolumentos em vigor ao tempo da publicação da Doutrina citada, o montante dos mesmos era determinado por reporte ao valor económico subjacente aos actos sujeitos, pelo que esses emolumentos eram função, não dos custos do serviço de registo ou do serviço notarial prestado, mas expressamente da capacidade contributiva revelada na solicitação desses serviços pelos requerentes - razão pela qual a Doutrina e a Jurisprudência (quer a Constitucional, quer a Comunitária) os tivessem considerado verdadeiros impostos.

K. Aliás, a disciplina jurídica dos emolumentos hoje vigente, constante do Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, é substancialmente diferente da que se encontrava em vigor no momento da Doutrina citada pela Sentença recorrida, precisamente no sentido do que tem vindo a ser decidido por aquela Jurisprudência.

Termos em que deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado, com todas as consequências legais

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: legalidade e constitucionalidade de taxas cobradas pela Câmara Municipal de Santa Marta de Penaguião pela instalação de duas estruturas de suporte a estações de radiocomunicações.

Alega a recorrente que a taxa em causa é claramente desproporcional, sendo que o valor cobrado não encontra qualquer relação sinalagmática com a natureza do serviço prestado.

E conclui que a mesma não pode deixar de se considerar um verdadeiro imposto – o qual, não tendo sido criado por Lei parlamentar (ou por Decreto-Lei autorizado), é irremediavelmente inconstitucional e ilegal.

Violando o princípio da legalidade tributária, de acordo com o qual a criação de impostos e a definição dos seus elementos essenciais constitui reserva de lei da Assembleia da República (nº 2 do artigo 103º da CRP e artigo 8º da LGT), bem como o princípio da proporcionalidade da actuação administrativa (n.º 2 do artigo 266º da CRP e artigo 55º da LGT).

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A questão passa sobretudo pela análise do conceito de taxa e do seu carácter bilateral e sinalagmático.

Como é sabido ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica.

Essa relação sinalagmática, como se sublinha no Acórdão Tribunal Constitucional 365/03, de 14.07.2003 «há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser "superior (e, porventura, até considera-

velmente superior) ao custo do serviço prestado»"(...)«O que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável» (Ac. n.º 1140/96, in DR II Série, de 10/2/97)", ou seja, "manifesta" e comprometedora, "de modo inequívoco, da correspectividade pressuposta na relação sinalagmática", sendo certo que a sua aferição há-de tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado».

É assim pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a correspectividade característica da taxa.

Uma das hipóteses susceptíveis de legitimar a cobrança de uma taxa é, precisamente a da utilização de um bem do domínio público.

Com efeito decorre do art. 19º, alínea c), da Lei das Finanças Locais, na redacção então em vigor, (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto) que «os municípios podem cobrar taxas por (...) ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública».

E no caso subjudice as taxas em análise foram liquidadas ao abrigo do disposto no art. 25º e D do Regulamento e Tabelas de Taxas e Licenças do Município de Santa Marta de Penaguião, que estabelecia taxas relativas à instalação de estruturas de suporte a estações de radiocomunicações, taxas essas que variavam consoante a dimensão da antena (superior ou inferior a cinco metros).

Temos pois que a contraprestação que legitima a taxa em análise assenta na utilização relevante do espaço público, nomeadamente do «espaço público aéreo».

Ora, como bem salienta o Ministério Público junto da 1ª instância no esclarecido parecer de fls. 92 e segs., vista a mais-valia obtida pela recorrente com a colocação da antena, que não é seguramente de desprezar, ponderando a prestação pública que a autorização de instalação da antena traduz, com elevado significado económico e olhando para a natureza da actividade desenvolvida e para a utilidade efectivamente proporcionada, em contraposição como o valor – comedido – das taxas aplicadas, forçoso é concluir que não ocorre qualquer violação princípio da proporcionalidade da actuação administrativa.

Não procede, pois, a argumentação da recorrente no sentido de que às taxas em causa falta o carácter sinalagmático e de que não lhes corresponde, como contrapartida, uma actividade do município dirigida ao respectivo obrigado.

Daí que improceda também e consequentemente, a argumentação da recorrente relativa à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade fiscal, nomeadamente da reserva de competência da Assembleia da República.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve improceder, confirmando-se o julgado recorrido.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Por documento datado de 15/6/2003 a aqui Impugnante (Optimus) requereu à Câmara Municipal de Santa Marta de Penaguião (Câmara) a emissão de autorização municipal para duas infra-estruturas de suporte de estações de radiocomunicação, da sua titularidade, instaladas no Concelho de Santa Marta de Penaguião – fls. 1 e 2 e 22 do PA;

2. Por despacho de 30/1/2003 tal requerimento obteve parecer favorável do Sr. Vereador do Pelouro da Câmara – FIs. 67 e ss e 73;

3. A aqui Impugnante foi também notificada para proceder "(...) ao pagamento das taxas devidas, por cada unidade 2.500 € (..) o que perfaz o valor de 5.000 "a fls. 73 do PA;

4. Por requerimento datado de 26/3/2004 a aqui Impugnante enviou à Câmara cheque no valor de 5.000,00 €, "(...) correspondente ao pagamento das taxas referentes à Autorização Municipal para a manutenção das Infra-estruturas de Radiocomunicações (...)"Fls. 85 do PA;

5. A Impugnante celebrou com Germano Monteiro um contrato de arrendamento para instalação das duas infra-estruturas referidas em 1., em parcela de terreno de 50 m^2 de que aquele é dono e legitimo possuidor, pela renda anual de 600.000$00 fls. 14 e 23;

6. Dou aqui por reproduzido a cópia da certidão do Registo Comercial da Impugnante de fls. 25 a 36 do PA;

7. Dou aqui por integralmente reproduzido o doc. 1 da PI – Licença n.º ICP 014/TCM, de que a Impugnante é titular.

3 – No presente recurso jurisdicional a Recorrente questiona a legalidade da liquidação de um tributo previsto no art. 25.º D do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças de Santa Marta de Penaguião.

Como resulta da matéria de facto fixada, a liquidação do tributo impugnado tem subjacente a emissão de uma autorização municipal para a instalação de duas infra-estruturas de suporte de estações de radiocomunicações.

O tributo liquidado tem o valor global de € 5.000 (€ 2.500 por cada uma das infra-estruturas).

A Recorrente reconhece que a emissão da autorização em causa envolve uma actividade por parte da autarquia, mas entende que o montante exigido é desproporcionado e, sendo-o, o tributo em causa não pode ser considerado uma taxa, mas sim um imposto, pelo que será inconstitucional a sua criação pelo município, em face da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República em matéria de criação de impostos e ocorrerá ofensa do princípio da legalidade tributária (arts. 103.º, n.º 2, da CRP e 8.º da LGT).

4 – Como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, «*em termos tributários, pode definir-se a taxa, de acordo com os seus elementos essenciais, como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada, peio contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo obrigado*». ([1])

A distinção constitucional e legal 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 prestação concreta de um serviço público. ([2])

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. ([3])

No presente recurso jurisdicional, a Recorrente não questiona que há uma actividade do município que liquidou o tributo impugnado gerada pela apresentação dos pedidos de autorização de instalação das infra-estruturas de telecomunicações, assentando a sua divergência com o decidido na sentença recorrida no entendimento de que existe uma desproporção clara entre o valor cobrado e a actividade desenvolvida, o que impedirá que se veja entre esse o valor a actividade uma relação sinalagmática.

Assim, a questão crucial para apreciação do presente recurso jurisdicional é saber se demonstra ou não existir desproporção clara entre o tributo liquidado e o custo da actividade desenvolvida pelo município.

5 – Na sentença recorrida não se considerou demonstrada desproporção entre a actividade desenvolvida e o tributo cobrado, nem o que a Recorrente alega no presente recurso jurisdicional permite vislumbrá-la.

Essencialmente, sobre este ponto, a Recorrente limita-se a apresentar repetidamente o seu juízo conclusivo sobre a existência dessa desproporção e a afirmar no ponto 39 das suas alegações que «*dada a simplicidade do procedimento, o tamanho do requerimento e o facto de, conforme é legalmente prescrito, a Impugnante ter fornecido a documentação com todos os dados necessários à tomada de decisão, dificilmente poderá aquela afectação ter superado um funcionário, por um período de tempo bastante limitado*».

Ora, para além de esta afirmação ter a natureza de um mero palpite sobre a dimensão da actividade desenvolvida pelos serviços do município, que não se descreve, a própria Recorrente não afirma sequer peremptoriamente que a tomada de decisão tenha ocupado apenas um funcionário durante um período de tempo limitado, admitindo («*dificilmente*», é certo, mas não excluindo a possibilidade) que poderá ter sido necessária a contribuição de mais que um funcionário e por um período de tempo superior ao que indefinidamente qualifica como «*bastante limitado*».

De qualquer forma, o certo é que não há qualquer elemento nos autos que mostre que a actividade de licenciamento de infra-estruturas de telecomunicações não exigiu, como será normal, a intervenção de técnicos de qualificação superior na apreciação dos pedidos de autorização, bem como deslocações aos locais de implantação das infra-estruturas para apreciação em concreto da implantação dos projectos no terreno.

Para além disso, não é só a concreta actividade dos funcionários que tenham trabalhado efectivamente na apreciação dos pedidos de autorização em causa que pode ser ponderada na apreciação da contrapartida municipal do tributo liquidado, pois há que ter em conta, como é facto notório, que a prestação de um serviço público deste tipo por determinado funcionário não é possível sem uma infra-estrutura material e humana adequada, que tem custos evidentes: os funcionários trabalham em edifícios cuja utilização tem valor económico; para manter um serviço público a funcionar adequadamente é necessário efectuar continuamente despesas de electricidade, telefone, água, internet, serviços de limpeza, segurança, etc.; os funcionários enquadram-se em estruturas de pessoal, destinadas a orientar e controlar a sua actividade, que têm de ser mantidas continuamente, mesmo quando não são apresentados pedidos de autorização.

Isto é, a actividade concreta desenvolvida por um determinado funcionário na sequência da apresentação de um pedido de autorização não é o único factor a ponderar na apreciação da proporcionalidade de um tributo em relação ao serviço prestado, pois há um conjunto de encargos gerais de manutenção dos serviços municipais conexionados com a prestação de tal serviço que, sem descaracterização da

relação como sinalagmática, podem ser ponderados na fixação do valor dos tributos a cobrar, a fim de serem repartidos pelos utentes desses serviços.

Assim, no caso em apreço, não se pode considerar demonstrado que o tributo liquidado não encontre contrapartida adequada no custo da actividade desenvolvida.

6 – Não existindo a alegada desproporção entre o serviço prestado e o tributo liquidado, ele é de qualificar como taxa.

A cobrança de taxas pela concessão de licenças para a execução de obras era permitida às autarquias locais, ao tempo em ocorreram os factos dos autos, pelos arts. 16.º, alínea c), e 19.º, alínea b), da Lei das Finanças Locais (ao tempo, a Lei 42/98, de 6 de Agosto).

Por outro lado, a cobrança das taxas estava prevista no art. 25.º-D do Regulamento e Tabelas de Taxas e Licenças do Município de Santa Marta de Penaguião (fls. 71).

Assim, não ocorre qualquer violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nem do princípio da legalidade tributária.

7 – A Recorrente refere ainda a violação do princípio da proporcionalidade, enunciado nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

O conteúdo do princípio da proporcionalidade a observar na actividade administrativa concreta é enunciado no art. 5.º, n.º 2, do CPA, que estabelece que «a*s decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar*».

No caso, não se vislumbra uma violação deste princípio, pois a liquidação dos tributos, nos termos indicados na deliberação da Assembleia Municipal, era necessária para possibilitar a sua cobrança.

De resto, a Recorrente nada alega neste contexto, inferindo-se das suas alegações que invoca a violação deste princípio da proporcionalidade, próprio da actividade administrativa concreta que colida directamente com as posições subjectivas dos particulares, conexionando-a com a alegada desproporção entre o tributo cobrado e a actividade desenvolvida, isto é, com um vício do acto normativo da Assembleia Municipal, que tem natureza geral e abstracta.

De qualquer modo, para além de esta hipotética desproporção do acto normativo não implicar violação daquele princípio da actividade administrativa, no caso em apreço não se demonstra existir a alegada desproporção, pelo que necessariamente se tem de concluir que os actos de liquidação impugnados não enfermam de vício de violação deste princípio.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale.*

([1]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 2-6-1999, recurso n.º 23166, BMJ n.º 488, página 219.

([2]) 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.

([3]) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do STA de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04; de 17-6-2007, recurso n.º 236/07; e de 16-1-2008, recurso n.º 603-07.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Impugnação judicial.

Sumário:

I — A sentença é nula, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões de que devesse conhecer -artigos 668.º, n.º 1 do CPC e 125.º, n.º 1 do CPPT.

II — Essa nulidade ocorre quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse conhecer, o que está conexionado com os seus deveres de cognição, previstos no artigo 660.º, n. 2 do CPC, de acordo com o qual o juiz tem o deve de conhecer

todas as questões que as partes lhe tenham submetido à apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

III — *Deste modo, é nula a sentença que não conhece de uma questão de inconstitucionalidade suscitada pelo impugnante na petição inicial.*

Processo n.º 982/08-30.
Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves, SARL.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Têxtil Manuel Gonçalves SARL, melhor identificada nos autos, inconformada com a sentença de fls. 104 e seguintes que negou provimento à impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício do ano de 2001, na parte respeitante à não admissão da contabilização do produto da reavaliação pela sua totalidade, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a. O presente recurso jurisdicional vem interposto de parte da douta sentença de fls...., proferida nos autos referidos em epígrafe, que negou provimento à impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação adicional de IRC, efectuada pela Administração fiscal, relativamente ao exercício de 2001, em matéria de amortizações e reintegrações praticadas ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

b. Relativamente àquela matéria, o Tribunal a quo considerou que não *se encontra a liquidação impugnada inquinada de qualquer vício de legalidade, uma vez que não se subsume em norma inconstitucional*.

c. Na formulação desta conclusão, teve o Tribunal a quo por base, sumariamente, a seguinte fundamentação: a*) era juridicamente impossível à impugnante efectuar qualquer reavaliação dos seus activos ao abrigo do* DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro. Quando muito, *a impugnante poderia ter utilizado a possibilidade de reavaliação prevista no DL n.º 9 1/98, de 11 de Fevereiro*; b) mesmo no caso *de utilização da possibilidade de reavaliação prevista no DL n.º 9 1/98, de 11 de Fevereiro, verifica-se que, tendo o mesmo autorização legislativa conferida pela Assembleia da República (pela alínea a) do n.º 4 do artigo 30º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro) e prevendo o mesmo o mesmo regime que foi aplicado pela inspecção tributária, ou seja, a impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado — alínea a) do n.º 1 do artigo 7º (que refere não ser dedutível para efeitos fiscais os custos e perdas relativas ao produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), pelo que não ocorre qualquer inconstitucionalidade.*

d. Ora, salvo o devido respeito, entende a recorrente que a decisão recorrida merece censura na medida em que: a) padece de NULIDADE, por falta de pronúncia nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d), 1.ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; b) padece de NULIDADE, por excesso ou indevida pronúncia, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 2.ª parte do CPC e art. 125.º do CPPT; e c) faz uma errada aplicação do direito, designadamente dos arts. 130, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1 e 32ºdo CIRC.

e. Quanto à nulidade da sentença por falta de pronúncia, dir-se-á que o Tribunal a quo não se pronuncia, na sentença recorrida, sobre a questão material sobre a qual é chamada a pronunciar-se: a questão da dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da ora recorrente.

f. Para além disso, o Tribunal a quo não leva em linha de conta nenhum dos argumentos invocados pela ora recorrente na petição de impugnação judicial susceptíveis de conduzir à ilegalidade da liquidação adicional de imposto proposta pela Administração fiscal e, consequentemente, à procedência da impugnação judicial deduzida.

g. Em vez disso, o Tribunal a quo detém-se numa questão nunca suscitada por qualquer uma das partes, impugnante ou impugnada, relacionada com a legitimidade da prática das reavaliações do activo imobilizado ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, por parte da impugnante.

h. Acresce que o Tribunal a quo demite-se de decidir a respeito da inconstitucionalidade deste (e de outro) diploma, antes se detendo, a esse título, sobre a legalidade do DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro, decreto nunca citado ou invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada — por parte da Administração fiscal — quer como fundamento para a impugnação da mesma — por parte da ora recorrente —.

i. Além disso, o Tribunal a quo, na sentença de que ora se recorre, revela claramente não ter sequer compreendido o problema jurídico sobre o qual era chamado a pronunciar-se.

j. Como facilmente se percebe através de uma leitura atenta da decisão recorrida, o Tribunal a quo confunde incessantemente a possibilidade de amortização de um determinado bem do imobilizado corpóreo, decorrido o prazo de vida útil do mesmo, por efeito da respectiva reavaliação ao abrigo de legislação especial, com a possibilidade da sua dedução integral ou parcial para efeitos fiscal

k. E desta última hipótese que trata a impugnação judicial e é também desta última hipótese que trata a correcção tributária proposta pela Administração fiscal contra a qual aquela vem deduzida.

l. Expressões como "*o contribuinte apenas pode amortizar 60% do valor resultante da reavaliação*" ou "*os tais 40% que não podem ser amortizados por força do Decreto Regulamentar*" ou ainda "*impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado*" bem reflectem o equivoco em que o labora o Tribunal a quo.

m. Sucede que a *questão decidenda*, sobre a qual foi o Tribunal a quo chamado a pronunciar-se, é a de saber se as reintegrações praticadas pela TMG, no exercício de 2001, respeitantes a bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, poderiam ou não ser desconsideradas, ainda que parcialmente, como custos daquele exercício com base naquela disposição regulamentar— e já não a questão de saber se as reintegrações praticadas pela TMG, no exercício de 2000, respeitantes a bens do seu activo imobilizado corpóreo, reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, poderiam ou não ser realizadas —

n. e, ainda, para além desta, a questão de saber se a desconsideração fiscal do custo associado às referidas reintegrações do imobilizado (legalmente) reavaliado, efectivamente suportadas pela TMG, poderia ser suportada por qualquer outra solução legal, proposta pelo legislador português, no âmbito do CIRC, em respeito pelos princípios fundamentais em que assenta todo o sistema tributário nacional.

o. Conforme demonstrámos, a sentença recorrida não se pronuncia sobre nenhuma destas questões.

p. Ora, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia enunciada na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC está directamente relacionada com o comando prescrito no n.º 2 do art. 660º do CPC — o dever do juiz de conhecer de todas as questões que as partes lhe colocaram, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

q. Será pois nula uma sentença por omissão de pronúncia quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões relativamente às quais deveria ter-se pronunciado, face ao disposto no n.º 1 do art. 660º do CPC.

r. Porque delas não conheceu, a douta sentença *a quo* é nula, por omissão de pronúncia, pelo que assim deve ser declarada e julgado nulo o acto impugnado, com procedência das lides.

s. Quanto à nulidade da sentença por excesso ou indevida pronúncia, dir-se-á que o Tribunal a quo pronuncia-se, na sentença recorrida, sobre questões de que não podia tomar conhecimento por utilizar um fundamento que excede a causa de pedir vazada na petição de impugnação, por extravasar o elenco legal do conhecimento *ex officio* e por conhecer de objecto diverso do pedido formulado pela impugnante.

t. Com efeito, já o dissemos, em vez de se pronunciar acerca da dedutibilidade fiscal integral (ou parcial) do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da impugnante — tomando em consideração a fundamentação aduzida na petição de impugnação judicial —, o Tribunal a quo conhece de questões de que não podia conhecer pelo facto de excederem a causa de pedir da acção e por não conduzirem à consequência pretendida pela impugnante de anulação da liquidação adicional de imposto proposta pela Administração fiscal.

u. Neste sentido, ao deter-se numa questão nunca suscitada por qualquer uma das partes, impugnante ou impugnada, relacionada com a legitimidade da prática das reavaliações do activo imobilizado ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, e, bem assim, com a constitucionalidade do DL n.º 91/98, de 11 de Fevereiro, nunca citado ou invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada quer como fundamento para a impugnação da mesma, o Tribunal a quo excedeu a sua *actividade cognitiva*, padecendo a sentença proferida de NULIDADE por excesso de pronúncia.

v. Neste sentido, veja-se, a título meramente exemplificativo o acórdão do TCA - Sul, nos termos do qual é expressamente referido que *a nulidade da sentença geralmente designada por excesso ou indevida pronúncia, segundo o disposto no* artº 668, n.º 1, alínea d) — 2ª parte do CPC e art. 125 do CPPT, *existe quando o tribunal toma conhecimento de questão de que não se podia conhecer pedido* (Acórdão do TCA — SUL, processo n.º 01247/03, de 23/05/2006, in www.dgci.pt).

w. Num outro processo, pronuncia-se ainda, o mesmo tribunal, no sentido de considerar que *há excesso de pronúncia quando o Tribunal conhece de questões de que não pode tomar conhecimento por utilizar um fundamento que excede a causa de pedir vazada na petição, ou por extravasar o elenco legal do conhecimento ex officio ou, ainda, por conhecer de pedido quantitativa ou qualitativamente distinto do formulado pela parte, isto é, conhecer em quantidade superior ou objecto diverso do pedido (Acórdão do TCA — Sul, processo n.º 12166/03, de 30/09/2004, in www.dgci.pt).*

x. In casu, o Tribunal a quo excedeu manifestamente a sua actividade cognitiva, cometendo um erro de actividade jurisdicional que consubstancia a nulidade ora invocada, já que, salvo melhor opi-

nião, a única questão que o Tribunal a quo podia e devia apreciar era a de saber se dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da TMG, face aos fundamentos invocados na petição de impugnação e a outros que compusessem o elenco legal do conhecimento *ex officio,*

y. e nunca, como já se referiu, a de saber se as reintegrações e amortizações praticadas em resultado da reavaliação legal do activo imobilizado da TMG eram ou não possíveis — esta questão nunca foi suscitada por nenhuma das partes não tendo sequer constituído fundamento para a liquidação impugnada.

z. E, então, manifesto que, ao pronunciar-se sobre uma questão que não serviu sequer de causa à liquidação impugnada, o Tribunal a quo extravasou os poderes que lhe foram atribuídos por lei, padecendo a sentença por si proferida de NULIDADE, por omissão de pronúncia, pelo que assim deve ser declarada e julgado nulo o acto impugnado, com procedência das lides, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC e do art. 125º do CPPT.

aa. Para além das referidas NULIDADES, e ainda que estas não procedam, o que apenas por mera cautela de patrocínio se admite, sempre será de reconhecer que a sentença a quo padece ainda de um vício de ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32ºdo CIRC.

bb. O fundamento invocado para a improcedência da presente impugnação judicial — pelo menos na parte referente à matéria relativa a amortizações e reintegrações praticadas ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro — foi, como vimos, a impossibilidade de proceder à reintegração e amortização integral dos bens do activo imobilizado da impugnante reavaliados ao abrigo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

cc. Ora, para além de não ser esse o fundamento invocado pela impugnante e nem esse um fundamento invocável atenta a causa de pedir vertida na petição de impugnação, a sua invocação pelo Tribunal a quo revela um inequívoco erro de leitura, interpretação e aplicação do direito relevante.

dd. Na verdade, o Tribunal *a quo* não interpreta ou aplica o direito, vertido em qualquer um dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, ou dos arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

ee. Sucede que a interpretação e aplicação dos artigos supra mencionados é de fundamental relevância para o conhecimento da (verdadeira) questão *decidenda.*

ff. Assim, o Tribunal *a quo* deveria ter partido do princípio de que as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, enquanto perdas suportados pelo sujeito passivo de imposto, concorrem negativamente para a determinação da matéria colectável (cfr. al. d), do nº. 1 do art. 23º e n.º 1 do art. 27º do CIRC).

gg. O CIRC apenas admite que tal não suceda nos casos expressamente previstos no respectivo art. 32º.

hh. No elenco de situações taxativamente previstas nesse artigo não se encontram, contudo, as reintegrações e amortizações praticadas por efeito da utilização do mecanismo da reavaliação legal do activo imobilizado das empresas.

ii. O que bem se compreende face à utilidade correctiva (e não de favorecimento puro e simples) associada a este mecanismo, através do qual se pretende uma actualização dos valores líquidos dos bens do activo imobilizado das empresas, subavaliados por efeito da inflação e desvalorização acumulada da moeda.

jj. Ao propor, por efeito da reavaliação, a actualização dos valores líquidos dos bens do activo imobilizado, o legislador pretendeu justamente "refrescar" a estrutura patrimonial das empresas e, pela via dos resultados corrigidos pelos acréscimos das amortizações, beneficiar a sua capacidade de auto financiamento.

kk. Esta é justamente a mensagem passada no preâmbulo do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, nos termos do qual, associadas ao mecanismo da reavaliação, estão também as seguintes finalidades (i*) permitir a melhoria da imagem dos balanços das empresas*, (ii) *possibilitar a actuação dos custos de produção através do aumento das reintegrações*, e (iii*) favorecer a formação bruta de capital fixo mediante o reforço da capacidade financeira e de financiamento das empresas e a obrigação de reinvestimento do valor de reavaliação dos bens reavaliados*.

ll. Com o mecanismo da reavaliação do activo imobilizado corpóreo pretende-se, portanto, um efeito correctivo (e não de favorecimento puro e simples) relativamente às imperfeições constatadas nos regimes, contabilístico e fiscal, das reintegrações e amortizações.

mm. Não sendo, pois, razoável imaginar que, na sua génese, estaria, para além deste objectivo, uma intenção de favorecimento das empresas ou de empolamento injustificado dos seus custos de produção por efeito do acréscimo das amortizações, único caso em que se aceitaria um tratamento discriminatório destas face às demais amortizações praticadas pelas empresas.

nn. Ora, tendo em conta o que acima ficou exposto, e sublinhando o facto de a redacção dos arts. 23º e 27º do CIRC, em vigor à data dos factos, não autorizar a desconsideração (total ou parcial) das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado e de o Tribunal a quo os não ter interpretado ou aplicado na decisão da presente causa, importa apurar se, para além destes, haveria outros instrumentos de que poderia ou deveria ter lançado mão para o mesmo efeito, alcançando o mesmo resultado — o da improcedência da impugnação judicial deduzida.

oo. E que é sabido que o legislador dotou o sistema fiscal de numerosos instrumentos que permitem combater quer os chamados fenómenos de evasão fiscal (em que o comportamento do contribuinte, muito embora lícito à luz do direito privado, foi determinado por objectivos de redução da carga tributária), quer os de fraude fiscal (em que, por meio de um comportamento ilegal, o contribuinte se pretende eximir ao pagamento do imposto devido).

pp. No âmbito do IRC, a tradução mais frequente desta técnica é justamente a da desconsideração fiscal de certos encargos que, não fora a previsão expressa do legislador, seriam dedutíveis aos proveitos e ganhos obtidos pelo sujeito passivo do imposto, para efeitos de determinação da sua matéria colectável.

qq. Todavia, notamos que, à data dos factos, não existia (como não existe ainda) no CIRC qualquer disposição que directamente pusesse em causa — sequer ao de leve — a dedutibilidade das reintegrações e amortizações praticadas em virtude da reavaliação legal do imobilizado.

rr. Tal não só não faria qualquer sentido face à natureza do próprio instituto da reavaliação (conforme acima exposto), como escaparia ao sentido atribuído pelo legislador ao mecanismo da desconsideração fiscal de certos encargos, enquanto instrumento de combate à evasão e fraude fiscais.

ss. Não obstante, a desconsideração fiscal (ainda que parcial) das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado — e já não, como invoca erroneamente o Tribunal a quo, a impossibilidade de proceder às reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação dos elementos do activo imobilizado — encontra-se prevista na alínea a), do n.º 2, do art. 16º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e, por força deste, em todos os diplomas reguladores das sucessivas medidas de reavaliação, entre os quais, o DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro (ao abrigo do qual foi efectuada a reavaliação dos elementos do activo imobilizado da impugnante).

tt. Relativamente àquelas disposições em concreto — muito embora não tivessem as mesmas sido objecto de interpretação ou aplicação por parte do Tribunal a quo, pelo menos no sentido que se impunha —, exige-se (ou exigir-se-ia), contudo, a verificação da sua incompetência legislativa, circunstância que afectaria irremediavelmente a sua constitucionalidade (análise que, não nos cansamos de referir, o Tribunal a quo não efectuou).

uu. E que é ao CIRC que incumbe a definição dos princípios básicos do regime fiscal das reintegrações e amortizações, no domínio dos quais se revelam as regras de determinação da matéria colectável e, bem assim, as regras de determinação dos custos fiscalmente relevantes.

vv. O Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, na parte em que considera não dever ser aceite como "*custo, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação*", interfere na regulação daqueles princípios, sujeitos ao princípio da legalidade fiscal, e contraria a regra base da dedutibilidade (integral) das reintegrações e amortizações prevista nos arts. 23º, n.º 1, alínea g) e 27º, n.º 1, ambos do CIRC, ampliando o leque de excepções taxativamente previstas pelo legislador fiscal no art. 32º do mesmo diploma.

ww. Por outro lado, o Decreto-Lei nº. 49/91, de 25 de Janeiro, emitido pelo Governo ao abrigo da sua competência legislativa própria — então prevista no art. 20 1º, n.º 1, alínea a) da CRP —, define as regras gerais de promoção e funcionamento do "*regime da reavaliação dos elementos do activo imobilizado corpóreo afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola*", pelo qual poderão livremente optar os sujeitos passivos de IRC e de IRS.

xx. Ao definir o respectivo regime, o referido diploma normativo visa fazer face à "*desvalorização acumulada da moeda*" e proporcionar uma "*perspectiva actual dos custos históricos dos referidos elementos*".

yy. Ocorre, porém, que o referido diploma não se limita a definir os termos em que se processa a mencionada reavaliação, criando, antes, um regime de excepção, em matéria de dedutibilidade fiscal dos custos associados ao aumento das reintegrações por efeito da dita actualização dos custos históricos, face aos princípios gerais dispostos no CIRC.

zz. Ao prever a não dedução integral do aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação, o referido diploma incide sobre matéria de reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, em desrespeito pelo disposto no art. 106º, n.º 2, da CRP — na redacção que lhe foi dada pela Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de Julho — nos termos do qual "*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*".

aaa. A propósito, esclarece o Acórdão do STA, de 5 de Julho de 2000, no âmbito do Recurso n.º 25034, "a lei a que aqui se faz referência é uma lei em sentido próprio, emanada da Assembleia da República, como se concluía do disposto no art. 167º, n.º 1, alínea i) da CRP, nessa redacção, em

que se incluía na reserva relativa de competência da Assembleia da República a criação de impostos e sistema fiscal".

bbb. Prossegue o referido Acórdão, "embora nesta norma apenas se refira a criação de impostos e sistema fiscal, deverá entender-se que aquele art. 106º constituía uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva".

ccc. Assim sendo, ao prever uma limitação à regra da atendibilidade integral, como custo fiscal, das reintegrações por efeito da reavaliação, o art. 8º, n.º 1, alínea a), do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, influencia a determinação da matéria colectável de IRC e, nesses termos, a base de incidência deste imposto, matéria para a qual não tem, em absoluto, competência.

ddd. São, pois, organicamente inconstitucionais os art. 16º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e art. 8º, n.º 1, alínea a), do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro, na medida em que, prevendo nas respectivas redacções um agravamento do ónus tributário (não aceitação como custo fiscal do produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), por virtude do qual se extingue o direito à dedução integral dos referidos encargos nos termos dos art. 23º, n.º 1, alínea i), e art. 27º do CIRC, versam ambos sobre matéria de incidência tributária, reservada à exclusiva competência da Assembleia da República.

eee. Assim, ainda que se admita que o princípio da legalidade tributária não posterga a possibilidade de, na determinação da matéria tributável do IRC, o legislador vir a socorrer-se de normativos regulamentares editados pelo governo, para o "*desenvolvimento técnico do regime das reintegrações ou amortizações*" ou, pura e simplesmente, para a "*definição das regras técnicas a que deverá obedecer o processo de reavaliação"* do activo imobilizado das empresas — tese, de resto, densamente seguida pelo Tribunal Constitucional, entre outros, no Acórdão de 23.10.2001, Processo n.º 430/2001, no Acórdão de 23.05.2001, Processo n.º 635/2000 e Acórdão de 21.12.2001, Processo n.º 641/1999 —, jamais se concederá, porém, que, na determinação do campo de incidência de determinado imposto (seus limites e extensão), o legislador se socorra dos mesmos normativos regulamentares.

fff. Isto é, sendo, em tese, constitucionalmente admissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares a definição de determinados aspectos técnicos de regime que exprimam apenas um saber no qual o direito se apoia, é absolutamente inadmissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares o agravamento da carga fiscal dos contribuintes.

ggg. Nestes termos, no caso concreto, sendo admissível que o art. 29º, n.º 1, do CIRC remeta para Decreto Regulamentar — Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro — a definição do regime das reintegrações e amortizações (ou que a subsunção ao regime fiscal geral das reintegrações e amortizações decorrentes de reavaliações seja feita por um Decreto-Lei editado pelo executivo, na ausência de uma autorização normativa para o efeito), não se percebe como poderá admitir-se a constitucionalidade das disposições que, no âmbito do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, — art. 16º, n.º 2, alínea a) — e do DL n.º 49/91, de 25 de Janeiro — art. 8º, n.º 1, alínea a) —, prevêem limitações à dedutibilidade fiscal dos custos com as ditas reintegrações e amortizações decorrentes de reavaliações, em clara inovação relativamente às normas do CIRC.

hhh. E que, na verdade, ao preverem que não é dedutível para efeitos fiscais "*o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação",* as disposições supra saem claramente do domínio técnico da mera concretização contabilística dos respectivos conceitos, determinando um agravamento da obrigação de imposto de certos contribuintes.

iii. Com efeito, em matéria de incidência, determinação, distribuição e agravamento dos encargos tributários, a única fonte de Direito admissível é a lei emanada da Assembleia da República (ou o decreto-lei do Governo, no exercício delegado da função legislativa). Valendo tal regra, em identidade de fundamentos, para os casos de agravamento de taxas ou de exclusão de determinado beneficio, como para os casos de desconsideração fiscal, total ou parcial, de determinado custo operacional.

jjj. Em face da inconstitucionalidade demonstrada — não apreciada pelo Tribunal a quo —, a qual afecta indiscutivelmente a validade das normas referidas, fica prejudicada a legalidade da sentença recorrida, na parte relativa à matéria agora em análise.

kkk. Sem prescindir, não obstante o que vem de ser dito, deveria ainda — e antes de mais — o Tribunal a quo ter aplicado ao caso o princípio constitucional segundo o qual as empresas devem ser fundamentalmente tributadas de acordo com o seu lucro real. Dele resulta que, por regra, têm relevância fiscal todos os encargos suportados pelas sociedades na prossecução dos seus objectivos estatutários.

lll. Decerto que esta regra comporta excepções. Num sistema como o nosso, em que as regras e princípios da contabilidade funcionam como um *prius* em relação à regulação fiscal do balanço económico da empresa — e por isso se diz que o IRC se escreve sobre o Plano Oficial de Contabilidade

— é forçoso que a lei fiscal introduza no resultado contabilístico pontuais correcções, por forma a acautelar certos interesses fiscais autónomos a que este é alheio. Afastam-se do plano tributário os juízos subjectivos e casuísticos — que por vezes são exigidos pela ciência contabilística — ou trava-se o combate contra a fraude e evasão fiscal, favorecendo-se as regras de índole moral ou ética.

mmm. Todavia, sempre estes casos excepcionais hão-de estar previstos na lei, sob pena de intolerável ofensa ao princípio da legalidade — que reserva à lei formal a definição dos elementos essenciais da vida do imposto.

nnn. Ora, em matéria de reintegrações e amortizações, as ditas correcções fiscais ao resultado contabilístico são alcançadas por via da definição dos possíveis métodos de amortização e da aplicação às mesmas das taxas — limites mínimo e máximo — definidas no Decreto Regulamentar n.º 2/90.

ooo. O período de vida útil dos bens passa, pois, a ser delimitado por efeito da aplicação dos referidos métodos e taxas, dentro dos limites aí fixados.

ppp. Assim, no método das quotas constantes, a quota anual de amortização determina-se aplicando aos valores de aquisição ou de produção as taxas fixadas nas tabelas anexas ao mencionado Decreto Regulamentar, excepto no caso em que as taxas de amortização são calculadas com base no período de utilidade esperada, igualmente pré- definida — o que acontece nos casos de bens adquiridos em estado de uso, bens avaliados para efeitos de abertura de escrita ou grandes reparações e beneficiações.

qqq. Diferentemente, no método das quotas degressivas, a quota anual de amortização determina-se, aplicando aos valores de aquisição ou de produção, as taxas constantes das mesmas tabelas, corrigidas pelos seguintes coeficientes: 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos; 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos; 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.

rrr. Adequados os métodos e respeitados os limites referidos, sumariamente, nos dois artigos anteriores, a lei prevê que sejam aceites como custo todas as amortizações de elementos do activo imobilizado sujeitos a deperecimento, salvaguardando apenas as seguintes situações particulares: a) as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição excedente a 6 000 000$, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária; b) as reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do artigo 44º, na parte correspondente à dedução que lhes for imputada nos termos do n.º 6 do mesmo artigo" (Alínea revogada pela Lei 30-G/00, de 29 de Dezembro).

sss. Qualquer desvio ao princípio da relevância das reintegrações e amortizações há-de, pois, corresponder, quer a um incumprimento das regras especialmente reguladoras do respectivo regime fiscal, quer a necessidades de controlo e decoro fiscais que impelem a aceitação de despesas tidas como sumptuárias (e.g. amortizações de carros de luxo).

ttt. No caso em apreço, ao não a questionar — na verdade, nem chegou a aplicá-la —, o Tribunal a quo assume como válida uma solução normativa (de discriminação negativa de custos absolutamente legítimos) que nega inaceitavelmente a dedução integral das reintegrações efectivamente praticadas pela TMG, por via da actualização do custo histórico do respectivo imobilizado.

uuu. Fá-lo para além da não verificação de qualquer incumprimento das regras especialmente reguladoras do respectivo regime fiscal — a TMG cumpriu-as escrupulosamente —, fá-lo para além de qualquer juízo de necessidade de controlo e decoro fiscais — as reintegrações e amortizações corrigidas não correspondem a nenhuma das despesas tidas pela lei como merecedoras de especial limitação — e fá-lo ainda sem reconhecer que o aumento das reintegrações objecto de correcção (na proporção de 40% do respectivo quantitativo) terá sido permitida (senão aconselhada) por diploma legal, especialmente editado para o efeito.

vvv. Por outro lado, o juízo de indispensabilidade do custo não foi, no presente caso, sequer questionado, quer pela Administração fiscal, no acto de liquidação, quer pelo Tribunal *a quo*, na decisão de que se recorre.

www. Nem o poderia, dado que o corpo do n.º 1 do art. 23º do CIRC apenas permite a desconsideração fiscal dos custos extra-empresariais, isto é, daqueles que não apresentam qualquer afinidade com a actividade da empresa, como os encargos com despesas privadas dos sócio ou com terceiros, estranhos à empresa.

xxx. As considerações expendidas tomam claro que o Tribunal a quo, ao não considerá-las ou ao considerá-las mal, errou na aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, ou dos arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC, o que, só por si, fere de ilegalidade da decisão por si proferida.

yyy. E também ilegal, por erro na aplicação do direito, a sentença a quo na parte em que declarou improcedente a impugnação judicial, no que diz respeito ao pedido de anulação da liquidação de juros compensatórios correspondentes à parte da liquidação decorrente da correcção efectuada em matéria de reintegrações e amortizações.

zzz. O Tribunal deveria ter relevado a circunstância — invocada pela impugnante — de o procedimento adoptado em matéria de reintegrações e amortizações de bens reavaliados ter tido por base o entendimento doutrinal então dominante e, bem assim, a posição jurisprudencial a esse tempo ampla-

mente adoptada pelo STA (cfr., entre outros, o Acórdão do STA, de 05.07.2000, a propósito do Recurso n.º 25034 e o Acórdão do STA, de 26.04.200 1, a propósito do Recurso n.º 25561).

aaaa. Com efeito, ao Tribunal a quo competiria a aplicação ao caso do art. 35º da LGT, de acordo com o qual só são devidos juros compensatórios quando, ao retardamento do imposto a pagar, possa assacar-se um comportamento culposo imputável ao contribuinte.

bbbb. Termos em que, deve a sentença recorrida ser declarada: a) NULA, por falta de pronúncia nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), na parte do CPC e art. 125º do CPPT; b) NULA, por excesso ou indevida pronúncia, nos termos do art. 668º, n.º 1, alínea d), 2ª parte do CPC e art. 125º do CPPT; e c) ILEGAL, por errónea interpretação e aplicação do direito, designadamente dos arts. 13º, n.º 2, 103º, n.º 2 e 3, 112º, 165º, n.º 1, alínea i), 198º, n.º 2, 199º e 266º da CRP, arts. 35º e 75º da LGT e arts. 23º, n.º 1, alínea g), 27º, n.º 1, e 32º do CIRC.

2- A Fazenda Pública não contra-alegou.

3-O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso (fls. 193 e verso)

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

1. A Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária interna referente ao exercício do ano 2001, no âmbito da qual lhe foram desconsiderados valores que haviam sido contabilizados como:

a) Ajudas de custo no valor de E 124.000,27, por se ter entendido que as mesmas não se mostram comprovadas para esse efeito,

b) Amortizações e reintegrações no montante de € 731.300,80, realizadas após reavaliação do activo imobilizado corpóreo reportada ao ano 2001, por não se terem consideradas como correctamente efectuadas em virtude de não cumprirem o disposto no na alínea a) do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro,

c) Donativos no valor de € 19.515,98, que a Impugnante havia considerado para efeitos de custos ou perdas ao abrigo do Estatuto do Mecenato e que não foram admitidas por a administração fiscal ter entendido que não cumpriam o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março;

2. A Impugnante realizou o valor de € 124.000,27, com despesas havidas pela deslocação dos seus trabalhadores em Portugal e no estrangeiro, em visitas a clientes, em deslocação a feiras, em deslocação a serviços públicos, bem como em alimentação e telefonemas;

3. Os donativos acima referidos foram atribuídos às seguintes entidades: «Grupo Recreativo Musical de Famalicão», «Universidade de Yoga», «Instituto Nun'Alvares da Companhia de Jesus», «Comissão de Festas S. Tiago Ronfe», «Associação de Moradores das Lameiras», «Paróquia S. Cosme do Vale», «Missionários Combonianos», «Famalicense Atlético Clube», «Associação de Lares Familiares — Novo Futuro», «Europoint», «Clube do Pessoal do Hospital Distrital de Famalicão», Jornal «Consciência Nacional», «Associação dos Cônjuges Diplomatas portugueses»,

«Didaxis — sociedade cooperativa de ensino, CRL» e «Lar Nossa Senhora do Sameiro»;

4. Nenhuma das entidades acabadas de referir é detentora do estatuto de utilidade pública;

Motivação.

Relativamente ao facto dado como assente no ponto 4, resulta que competia à Impugnante o ónus de demonstrar que as entidades perante as quais havia concedido donativos eram detentoras do estatuto de mera utilidade pública, sendo que prova alguma fez sobre o assunto.

No que respeita às ajudas de custo, a convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.

Segundo as testemunhas, a Impugnante tinha necessidade de deslocar os seus trabalhadores aos clientes, designadamente em serviço pós-venda, assim como deslocar trabalhadores ao estrangeiro para realização de feiras ou para tratar de outros assuntos comerciais da Impugnante, para além de deslocação em Portugal, seja a clientes ou aos serviços públicos para tratar de assuntos da empresa.

3- As questões suscitadas no presente recurso já foram objecto de apreciação e decisão no processo n.º 570/08-30, por acórdão de 3/012/08, também subscrito pelo presente relator, sendo certo que as partes são as mesmas e as conclusões da alegação em tudo idênticas.

Como assim, por se corroborar por inteiro a douta fundamentação no mesmo aduzida, limitar-nos--emos a acompanhar o que aí foi dito, tendo em vista uma interpretação aplicação uniforme do direito (artigo 8.º n.º 3 do CC), sendo de salientar que todas as referências que aí se fazem ao ano de 2000 se devem considerar feitas ao ano de 2001.

Escreveu-se no citado aresto:

"3 — Começa a recorrente por arguir a nulidade da sentença recorrida por omissão e excesso de pronúncia (artºs 668º, n.º 1, als. d) e e) do CPC e 125º do CPPT).

A propósito, alega que a sentença é nula por omissão de pronúncia, uma vez que não se pronunciou sobre a questão da dedutibilidade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do activo imobilizado da ora recorrente, por força da

inconstitucionalidade orgânica da alínea a) do nº2 do artº 16º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1 e do artº 18º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 49/91 de 25/1, ao abrigo do qual foi efectuada a reavaliação dos elementos do activo imobilizado da impugnante.

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, alínea e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso em apreço e da análise da petição inicial resulta, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, que "a recorrente havia suscitado…a questão da dedutibiliade fiscal integral do custo associado ao aumento das reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação legal do seu activo imobilizado, por via da inconstitucionalidade orgânica dos arts. 16º, n.º 2, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e art. 8º, n.º 1, alínea a), do Decreto-lei n.º 49/91, alegando que aqueles normativos são organicamente inconstitucionais, na medida em que, prevendo nas respectivas redacções um agravamento do ónus tributário (não aceitação como custo fiscal do produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), por virtude do qual se extingue o direito à dedução integral dos referidos encargos nos termos do art. 23º, n.º 1, alínea i), e do art. 27º do CIRC, versam ambos sobre matéria de incidência tributária, reservada à exclusiva competência da Assembleia da República".

A sentença recorrida ao julgar improcedente a impugnação judicial "na parte relativa à não admissão da contabilização do produto da reavaliação pela sua totalidade", manteve o acto de liquidação do tributo em causa.

E para decidir deste modo, o Mmº Juiz "a quo" considerou que "as reavaliações apenas podem ocorrer quando haja legislação especial que o admita, uma vez que os bens reavaliados já foram amortizados pelo seu período de vida útil.

Refere a Impugnante que efectuou, reportando-se ao ano 2000, as reavaliações ao abrigo do Decreto-lei n.º 49/91, de 25 de Janeiro.

Pois bem… a Impugnante não podia efectuar qualquer reavaliação ao abrigo daquele diploma, o qual apenas vigorou para permitir reavaliações no período em que o mesmo foi publicado", como resulta do disposto no seu artº 1º, nº3.

E acrescenta que, "desta forma era juridicamente impossível à Impugnante efectuar qualquer reavaliação ao abrigo do mencionado Decreto-lei.

É que, após aquele diploma já foram publicados outros a permitir a reavaliação, como o Decreto-lei n.º 264/92, de 24 de Novembro e o Decreto-lei n.º 91/98 (deve ler-se 31/98), de 11 de Fevereiro, sendo que, quando muito, a Impugnante poderia ter utilizado a possibilidade de reavaliação prevista neste último diploma.

Dizemos, quando muito, uma vez que, nos termos do n.º 3 do artigo l do Decreto-lei n.º 31/98: «A reavaliação deve reportar-se a 31 de Dezembro de 1997 ou se o exercício económico não coincidir com o ano civil, nos termos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IRC».

Mesmo que fosse possível efectuar a reavaliação ao abrigo deste último diploma legal, verifica-se que tendo o mesmo autorização legislativa conferida pela Assembleia da República (pela alínea a) do n.º 4 do artigo 30.º da Lei n.º 52- C/96, de 27 de Dezembro) e prevendo o mesmo o mesmo regime que foi aplicado pela inspecção tributária, ou seja, impossibilidade de amortizar 40% do produto reavaliado — alínea a) do n.º 1 do art. 7.º(que refere não ser dedutível para efeitos fiscais os custos ou perdas relativas ao produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação), pelo que não ocorre qualquer inconstitucionalidade…."

Para concluir que, "desta forma, ainda, que com interpretação de direito diferente, não se encontra a liquidação impugnada inquinada de qualquer vício de legalidade, uma vez que não se subsume em norma inconstitucional".

Como se vê, da sentença recorrida resulta que, no caso em apreço, não era possível à impugnante efectuar qualquer reavaliação ao abrigo do disposto no Decreto-lei n.º 49/91 de 25/1, uma vez que esta reportava-se ao ano 2000 e este diploma apenas vigorou para permitir reavaliações no período em que o mesmo foi publicado.

Sendo assim e ao contrário do que pretende a recorrente, não tinha o Mmº Juiz "a quo" que se pronunciar sobre a inconstitucionalidade do referido diploma legal, uma vez que entendeu que o mesmo não era aqui aplicável.

O mesmo, porém, já não podemos dizer quanto à não apreciação da inconstitucionalidade orgânica do artº 16º, n.º 2, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1, já que se limitou tão só a tecer considerações sobre a constitucionalidade do Decreto-lei n.º 31/98 de 11/2 (e não Decreto-lei n.º 91/98, como por lapso se refere na sentença) que, como salienta a Recorrente e bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, nunca foi invocado, quer como fundamento para a liquidação impugnada, quer como fundamento para a impugnação da mesma.

Assim sendo e pelo que fica exposto, há que concluir pela procedência da arguida nulidade."

Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso, anulando-se, em consequência, a sentença recorrida, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento das restantes questões que aí também são suscitadas.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Recusa da petição inicial pela secretaria. Indicação do valor da causa.

Sumário:

I — Sendo necessária a indicação do valor da causa na petição inicial, ela deve ser feita por uma declaração explícita nesse sentido, como decorre do artigo 467.º do CPC.

II — Na falta de indicação desse valor, a petição deve ser recusada pela secretaria, nos termos dos artigos 467.º e 474.º do CPC.

III — Tratando-se de oposição à execução fiscal, uma vez que o valor da causa corresponde exactamente à quantia exequenda em relação à qual se pretende a extinção da execução fiscal, cujo montante é conhecido e foi expressamente alegado pelo oponente na petição apresentada, a utilização da fórmula "Valor do processo: o valor da quantia exequenda" satisfaz o requisito formal exigido por lei quanto à indicação do valor da causa na petição inicial.

IV — Exigir que, neste caso, se indique no final novamente a cifra é impor um rigorismo formulário inadmissível, pois tal declaração é de todo redundante e, portanto, desnecessária.

Processo n.º 1061/08-30.
Recorrente: João Manuel Godinho de Sousa.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – João Manuel Godinho de Sousa, residente em Oliveira de Azeméis, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente a reclamação por si deduzida da recusa da petição inicial pela secretaria, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A situação de facto versada nos processos de recurso invocados, na decisão recorrida, em suporte da respectiva tese é substancialmente diferente da situação objecto do presente processo, porquanto, compulsados os textos dos acórdãos proferidos em tais processos, nas respectivas petições não se faz qualquer referência ou menção ao "valor do processo", enquanto no caso presente mencionou-

-se de forma expressa e clara, no lugar apropriado e usual na prática forense, a fórmula sacramental, comummente usada: "**Valor do processo**: o da quantia exequenda".

2.ª- Uma vez que a lei faz corresponder obrigatória e necessariamente o valor da causa ao benefício a obter com o processo e que esse benefício corresponde exactamente à quantia exequenda, cujo valor é conhecido e até foi expressamente alegado no artigo 2) da petição da execução, o oponente não precisa de declarar o valor – o valor da causa está declarado, estando a sua declaração legalmente contida no pedido que se formulou.

3.ª- Admitido que a lei deve considerar-se cumprida quando o autor disser "valor o do pedido", a lógica manda que se julgue mesmo dispensável tal declaração, pois que, nos termos peremptórios do artigo 311.º, ela é de todo redundante e portanto desnecessária, tal como ensina o Prof. Alberto dos Reis através do exemplo citado nas precedentes alegações.

4.ª- Daí que, por maioria de razão, deve a lei considerar-se cumprida quando, como sucede no caso presente:

a) o oponente, no local formalmente apropriado da petição de oposição, escreve ou faz a menção, clara e destacada, "**Valor do processo**: o da quantia exequenda";

b) a quantia exequenda é conhecida e expressa e numericamente alegada na petição;

c) é obrigatório por lei que o valor do processo corresponda a essa quantia exequenda.

5.ª- Quer a decisão do senhor escrivão quer a decisão do Mmo. Juiz que julgou a reclamação deduzida contra aquela, no caso particular do presente processo, ao recusar a petição, exorbitaram do sentido e da razão de ser da lei que invocam, e fizeram dela uma interpretação e uma aplicação inadequada e, além disso, geradora de uma grave injustiça, como seria, nas descritas circunstâncias e por razões meramente formais, tão frágeis e até abstractas, impedir o oponente de ver a sua pretensão julgada quanto ao seu mérito, privilegiando a justiça da forma sobre a justiça do mérito.

6.ª- Quem, como o senhor escrivão de direito, sabe proferir e fundamentar um despacho de recusa de recebimento da petição inicial, sabe, "sem esforço de opinar sobre um valor", sem ter de percorrer qualquer "*iter* interpretativo remissivo para alcançar o que quer que seja", qual o valor que se disse ou quis dizer com a fórmula "valor do processo: o da quantia exequenda", só por um injusto dogmatismo fundamentalista, nocivo da justiça material e da economia processual se podendo admitir que não sabe qual o valor que ali está a ser declarado e da conformidade da taxa de justiça paga.

7.ª- Admitindo-se, em todo o caso, que se qualifique a fórmula utilizada de implícita ou remissiva, então, sabendo-se que o n.º 2 do art.º 508.º do CPC impõe ao Juiz o dever vinculado de convidar as partes a corrigir irregularidades dos articulados, deveria o Juiz, neste caso concreto, tendo dúvidas sobre qual o valor em causa ou admitindo que a secretaria viesse a ter tais dúvidas, ter convidado o oponente, no âmbito da decisão da reclamação nos termos do n.º 1 do art.º 475.º do CPC, a explicitar ou esclarecer a fórmula utilizada para indicar o valor do processo.

8.ª- A decisão em apreço privilegiou o princípio da justiça da forma sobre a justiça material e violou o princípio da economia processual, tendo em conta que, até 10 dias após o trânsito da decisão que não admite a petição – trânsito esse que ainda não ocorreu – o oponente está sempre em tempo de apresentar nova petição, ao abrigo do art.º 476.º do CPC.

9.ª- A decisão em apreço violou e/ou fez uma inadequada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 78.º, 2, i), 80.º, 1, c) e 2 do CPTA, e 475.º, 311.º e 508.º, n.º 2 do CPC.

Não foram apresentadas 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 – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«***João Manuel Godinho de Sousa***, *id. nos autos, residente na R. José Vitorino Barreto Feio, n.º 577, 3720-317 Oliveira de Azeméis, reclama de recusa da p.i. pela Secretaria (Reg. n.º 29086).*

1.º - A recusa foi lavrada com a seguinte fundamentação – cfr. despacho:

REGISTO n.º 29086 (P.I.) – Oposição

RECUSA DA PETIÇÃO PELA SECRETARIA

Foi recebida neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, via CTT, e registada sob o número acima referenciado em 30-07-2008, uma petição inicial, composta por 11 fls., juntando os documentos ali identificados, em que são:

Oponente: João Manuel Godinho de Sousa

Exequente: Serviço de Finanças de Fundão

Mandatário: Dr.º António Pereira Neta – Advogado

Compulsado o expediente, verifica-se que o oponente,

a) – Aquando da apresentação da petição inicial não declarou expressamente o valor da causa, apenas indicando: valor – o da quantia exequenda, não indicando o respectivo montante (embora tenha autoliquidado a taxa de justiça inicial).

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto nos art.ºs 78.º-2, alínea i) e 80.º-1, alínea c) do CPTA, e aplicação subsidiária do art.º 2.º do CPPT, entendemos haver motivo suficiente para a recusa da petição inicial, o que se determina, com os fundamentos acima exarados.

Dê as necessárias baixas na aplicação informática.

Remeta todo o expediente ao Serviço de Finanças de Fundão.

Comunique a recusa ao ilustre mandatário do oponente.

TAF- Castelo Branco, 31-07-2008

Maria Roseiro Esteves

Escrivã de direito

TAF- Castelo Branco

Praça Rainha D.ª Leonor (ed. Emblemas), r/c

6000-117 Castelo Branco

Tel. 272348132».

2.º- Perante petição inicial de oposição (fiscal), na qual o oponente indicou como «Valor do processo: o da quantia exequenda» - cfr. p.i..

Não sofre contestação a obrigação que impende sobre o autor em ter que indicar o valorda causa.

O que interessa determinar é se tal indicação se deve considerar ou não satisfeita com a simples indicação de «Valor do processo: o da quantia exequenda».

Defende o reclamante que sim (para tanto alinhando em argumentos, em síntese: que o valor da oposição só pode corresponder ao da dívida ou parte da dívida exequenda que se pretenda ver excluída da execução, porque o valor da oposição terá de ser obrigatoriamente o valor da quantia exequenda, quer pelo que dispõe o art.º 32.º do CPTA, quer pelo que prevê o art.º 306.º, n.º 1 do CPC, e ainda porque implicitamente e por maioria de razão assim se tem de entender).

Julga-se que não.

No que toca à indicação do valor da causa, a questão não é nova. Foi, inclusive, já objecto de Acs. do TCA, a propósito de despachos nossos que confirmaram recusa em semelhantes situações, não se vendo que seja maioritária uma ou outra das divergentes posições.

Quanto a nós, e sendo o poder/dever de recusa da petição inicial de crivo formal, a indicação do valor da causa deve ser feita de forma expressa e inequívoca (no sentido em que defendemos: cfr. Acs. do TCA, de 28-06, 2005, proc.º n.º 00600/05 e 00602/05): um "valor certo, expresso em moeda legal" (art.º 305.º, n.º 1, do CPC).

Esse crivo é formal e só pode ser formal. Para verificar do acerto da autoliquidação de taxa de justiça, só tem a secretaria de verificar se ela está correcta face ao valor indicado. Tal como não pode opinar sobre um valor que porventura antes deveria ter sido indicado, também não pode impor-se à secretaria do tribunal mais do que uma verificação física do cumprimento dos requisitos formais a que deve obedecer a petição inicial, não cabendo percorrer um iter interpretativo remissivo proposto para alcançar qual seja o valor, nem sequer qualquer convite a um aperfeiçoamento, quando ele não foi previsto e antes até concomitantemente diferente solução e outro remédio previu o legislador (o suprimento da falta, com aproveitamento do tempo de interposição da anterior p.i.).

A veste de formalidade, no caso – que nada tem de oneroso cumprimento – não é obstáculo, antes sã exigência.

Pelo que improcede a reclamação.

Sem custas.

Notifique.».

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente a reclamação deduzida pelo oponente, ora recorrente, da recusa pela secretaria da petição inicial de oposição à execução por si apresentada com o fundamento de que a mesma não indicava expressamente o valor da causa.

Entendeu o Mmo. Juiz "a quo" que a indicação do valor da causa deve ser feita de forma expressa e inequívoca, nos termos do n.º 1 do artigo 305.º do CPC (um valor certo, expresso em moeda legal), não satisfazendo tal exigência a simples indicação de "Valor do processo: o da quantia exequenda".

A questão objecto do presente recurso consiste, assim, em saber se o oponente ao mencionar no final da petição inicial da oposição à execução apresentada como valor do processo o valor da quantia exequenda deu cumprimento ou não ao requisito formal do artigo 467.º, n.º 1, alínea e) do CPC.

Vejamos. Tratando-se de uma petição de oposição a uma execução fiscal, para além dos requisitos referidos no artigo 206.º do CPPT, há outros elementos que o oponente deverá indicar na petição exigidos por lei, designadamente o valor do processo.

A necessidade de indicação deste decorre do facto de ser do valor da oposição que deriva a averiguação do cumprimento de um dos pressupostos legais da oposição à execução fiscal que é o da necessidade ou não de representação por advogado (art.º 6.º, n.º 1 do CPPT), e do facto de ser em função do valor que se determina a recorribilidade da decisão a proferir pelo tribunal tributário.

Sendo necessária a indicação do valor na petição, ela deve ser feita por uma declaração explícita nesse sentido, como decorre do artigo 467.º do CPC.

No entanto, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, II volume, pág. 406, se houver afirmações de que se deduza, com toda a probabilidade, qual o valor que o oponente atribui à oposição, não haverá obstáculo a que ele seja considerado, em conformidade com o genericamente preceituado nos artigos 217.º, n.º 1 e 295.º do CC.

O valor da oposição à execução fiscal, para efeitos de recorribilidade, é o da quantia exequenda ou parte dela em relação à qual se pretende a extinção da execução fiscal, que é a quantia equivalente ao benefício que se pretende obter (artigos 306.º do CPC).

Também para efeitos de custas, o valor da oposição é o do processo de execução ou, se for parcial, o da parte da dívida exequenda que se pretende ver excluída da execução [artigos 6.º, alínea j) e 73.º-D, n.º 2 do CCJ].

Na falta de indicação do valor, a petição deve ser recusada pela secretaria, nos termos dos artigos 467.º e 474.º do CPC.

No caso em apreço, o ora recorrente mencionou de forma expressa a fórmula «Valor do processo: o da quantia exequenda».

Importa, pois, decidir se esta fórmula utilizada pelo oponente preenche ou não os requisitos legais para o efeito.

Não há dúvida que o n.º 1 do artigo 305.º do CPC refere expressamente que a toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido.

E que, no caso de oposição à execução fiscal, esse valor é o da quantia exequenda ou parte dela em relação à qual se pretende ver extinta a execução.

A questão está, assim, em saber se não basta a indicação expressa de que o valor do processo de oposição é o valor da quantia exequenda ou se mais do que isso se exige ao autor a indicação do valor expresso em moeda legal.

A este propósito, veja-se Alberto dos Reis, CPC anotado, volume II, pág. 365, e Comentário ao CPC, volume 3.º, págs. 680 e 681, o qual refere que se o autor pediu quantia certa em dinheiro, declarar que o valor é o do pedido equivale a repetir a indicação da quantia pedida.

Exigir que em tal caso se designe novamente a cifra seria impor um rigorismo formulário inadmissível, podendo ir-se até mais longe, na hipótese figurada, sustentando que o autor está dispensado nestas circunstâncias, por lei, de indicar o valor, pois o valor da causa está declarado, a declaração está legalmente contida no pedido que se formulou, sendo, portanto redundante e desnecessária nova declaração expressa sobre o valor da causa.

No caso dos autos, o recorrente veio deduzir oposição à execução fiscal, que identifica, contra si revertida para pagamento da quantia de € 34.976,00 de que era devedora a sociedade originariamente executada, deixando perfeitamente claro que se opunha ao pagamento dessa quantia, e termina a sua petição pedindo a extinção da execução fiscal e indicando expressamente como "Valor do processo: o da quantia exequenda".

Ora, uma vez que a lei faz corresponder obrigatória e necessariamente o valor da causa ao benefício a obter com o processo e que, neste caso, esse benefício corresponde exactamente à quantia exequenda, cujo valor é conhecido e foi expressamente alegado na petição inicial, o oponente não precisava de repetir o montante, pois este está contido no pedido que formulou.

Em suma, como diz Alberto dos Reis, exigir que neste caso se indique no final novamente a cifra é impor um rigorismo formulário inadmissível, pois tal declaração é de todo redundante e, portanto, desnecessária.

Daí que se deva considerar cumprido, nestas circunstâncias, o requisito formal exigido por lei quanto à indicação do valor da causa na petição inicial.

A decisão recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se.

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, e, deferindo a reclamação apresentada, anular o acto reclamado.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Descrição sumária dos factos.

Sumário:

Não enferma de nulidade insuprível, à face da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT, o despacho de aplicação de coima por infracção fiscal em que se refere que esta se caracteriza «pela entrega da prestação tributária – IVA – depois de terminado o prazo legal para o cumprimento da obrigação, no montante na data e para o período» que se indicam, para além das normas legais que prevêem o comportamento punível e a coima aplicada.

Processo n.º 1120/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: EDUCA - Empresa M.G.M Educativos de Sintra e Outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença que anulou a decisão administrativa de aplicação de coima e subsequentes termos do processo de contra-ordenação em que é arguida EDUCA – EMPRESA M.G.M.E. EDUCATIVOS DE SINTRA.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. A douta sentença em crise declarou a nulidade da decisão de aplicação da coima que aplicou à firma "Educa – Empresa MGME Educativos de Sintra" coima no montante de € 30.000

2. Considerou que tal decisão padece de nulidade insuprível por a mesma não preencher o requisito da alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT ou seja "A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas";

3. Porém, na decisão sancionatória que aplicou a coima são claramente indicadas as normas violadas e as normas punitivas;

4. Para além disso, vem expressamente referido em tal decisão que a infracção é caracterizada pela entrega da prestação tributária – IVA – depois de terminado o prazo legal para o cumprimento da obrigação";

5. Nela ainda se refere qual o período a que o IVA é relativo (0301), qual o termo do prazo legal para o cumprimento da obrigação (10.03.2003), qual o montante do imposto em falta (€144.191,29) e quais as datas do cumprimento parcial (02.02.2004) e do cumprimento total da obrigação (31.5.2004);

6. Além disso, vem nitidamente descrita, através da transcrição da Informação n.º 1700 da Direcção de Serviços do IVA, *quer a actividade da arguida quer o regime do IVA a que a mesma está sujeita;*

7. Mostra-se, pois, preenchido o requisito da alínea b) do n.º 1 do art. 79º do RGIT da descrição sumária dos factos...

8. De resto, quer a defesa apresentada no processo de contra-ordenação quer os termos da petição de recurso bem evidenciam que a arguida entendeu perfeitamente quais os factos pelos quais foi sancionada, tendo exercido sem quaisquer constrangimentos os seus direitos de defesa:

9. Não foram, pois, afectadas as garantias de defesa da arguida que os requisitos previstos no art. 79.º do RGIT visam assegurar;

10. Ao decidir como decidiu violou a Mm Juiz "a quo", por erro de interpretação, o disposto nos arts. 63º, n.º 1, alínea d) e 79º, n.º 1, alínea b), ambos do RGIT.

Nestes termos, concedendo-se provimento ao presente recurso, deverá ser revogada a douta decisão recorrida para ser substituída por outra que, não declarando a questionada nulidade, conheça do recurso da decisão de aplicação de coima

V. Exas decidirão, fazendo Justiça

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 16.03.2004, foi levantado auto de notícia contra a ora Recorrente por violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 40.º e do n.º 1 do art. 26.º, ambos do Código do IVA. (Doc. a fls. 2 dos autos)

B) Com base no auto de notícia instaurado contra a ora Recorrente, processo de contra-ordenação n.º qual, pelo despacho de 11.11.2005, no montante de € 30.000. (Doc. a fls. referido na alínea a) da matéria assente, foi no Serviço de Finanças de Sintra -1, o 1562-04/600895.0, em consequência do objecto deste recurso, foi aplicada coima 77 a 81 dos autos).

C) Em tal despacho, na parte relevante para a decisão do Recurso, lê-se:

«DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS E INDICAÇÃO DAS NORMAS VIOLADAS

O processo n.º 1562-2004/600895.0 instaurado contra EDUCA – EMPRESA M.G.M.E. EDUCATIVOS DE SINTRA NIPC 504845535, pela prática da infracção caracterizada pela entrega da prestação tributária – IVA – depois de terminado o prazo legal para o cumprimento da obrigação, no montante, na data e para o período a seguir indicado, o que constitui infracção aos artigos 26º, n.º1, e alínea a), n.º 1 do artigo 40º ambos do RGIT.

N.º Processo	Período	Termo/ Prazo legal	Data cumprimento parcial da obrigação *	Data auto	Imposto em falta	Norma punitiva
156204/600895.004	0301	10.03.2003	02.02.2004	16.03.2004	€ 144 191,29 *	114, n.º 2 RGIT

€ 144,191,29; € 141,790,33 (Valor da prestação tributária entregue e créditos consumidos" em 02.02.2004) e € 2.400,96 (valor da prestação tributária entregue em 31.05.2004.).

(Doc. a fls. 61 e 65 dos autos)

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a decisão de aplicação de coima satisfaz os requisitos previstos na alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT, em que se estabelece que

1 – A decisão que aplica a coima contém:

(...)

b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

(...)

4 – Como se vê pelo texto da alínea C) da matéria de facto fixada e pela última coluna do quadro nela inserido, na decisão de aplicação de coima indicam-se as normas violadas e a norma punitiva.

É certo que na parte inicial do despacho referido, a fls. 61. se indicam os arts. 26.º, n.º 1, alínea a), e 40.º, n.º 1, do RGIT como normas violadas, e há um lapso, uma vez que se pretendia fazer referência às mesmas normas mas do **Código do IVA**.

Porém, na parte final do mesmo despacho, refere-se expressamente que os factos que se consideram provados

«*constituem infracções aos artigos dos seguintes Códigos:*

Infracção referida sob o n.º 1 – artigo 26.º-1, 40º-1-a) do(s) Código(s) de IVA»

Para além disso, na parte decisória do despacho, há também indicação das normas utilizadas para graduação da coima (arts. 26.º e 27.º do RGIT e 18.º do RJIFNA) e para fixação das custas (art. 1.º, n.º 2, do DL n.º 29/98).

Por isso, há uma indicação explícita na parte decisória, quanto às normas legais em que se entende integrarem-se os factos provados.

Quanto à norma punitiva, é indicado o artº 114.º, n.º 2, do RGIT na última coluna do quadro referido no ponto C) da matéria de facto fixada.

Por isso, apesar do lapso referido, é de concluir que no despacho punitivo são indicadas as normas violadas e punitiva, pelo que não é por défice de referência ao enquadramento legal que existe nulidade daquele despacho.

5 – Assim, a nulidade enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT apenas poderá derivar de falta de «*descrição sumária dos factos*».

No caso em apreço, refere-se no despacho punitivo que a infracção se caracteriza «*pela entrega da prestação tributária – IVA – depois de terminado o prazo legal para o cumprimento da obrigação, no montante na data e para o período a seguir indicado*», inserindo-se, depois, um quadro de que consta, além do mais o «*período*» «*0301*», o «*termo do prazo legal*» de «*10.03.2003*», a «*data do cumprimento da obrigação*» de «*02.02.2004*», o «*imposto em falta*» de «*€ 144.191,95*» (ponto 1 do despacho punitivo, a fls. 61).

Estão, assim, indicados os factos que integram a infracção, consubstanciados em falta de entrega de uma prestação tributária determinada para além do prazo legal, sendo a descrição perfeitamente suficiente para a arguida poder eficazmente organizar a sua defesa, não se limitando a decisão recorrida a remeter para o auto de notícia.

Por isso, é de concluir que o despacho punitivo não enferma de nulidade enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT.

6 – Na sentença recorrida, apreciou-se a questão da nulidade insuprível e, tendo-se entendido que ela se verificava, não se apreciaram as questões colocadas pela arguida no recurso da decisão de aplicação de coima.

Assim, o processo deve baixar ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim de serem apreciadas as questões suscitadas no recurso da decisão de aplicação de coima, se não houver obstáculo ao seu conhecimento.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim de serem apreciadas as questões suscitadas no recurso da decisão de aplicação de coima, se a tal não obstar razão diferente da invocada na sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Reclamação. Prescrição. Litispendência.

Sumário:

Por visar essencialmente o mesmo efeito jurídico (extinção da execução), a convocação pelo contribuinte da prescrição da dívida exequenda para o processo de reclamação judicial [nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário] na pendência de processo de oposição à execução fiscal com a mesma causa de pedir (a prescrição), acarreta litispendência, excepção dilatória, de conhecimento oficioso, e determinante de absolvição da instância no processo de reclamação.

Processo n.º 1140/08-30.
Recorrente: Investourém – Investimentos Imobiliários, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Investourém-Investimentos Imobiliários, Lda" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, nos presentes autos de reclamação de acto do órgão da execução fiscal, decide «não conhecer do mérito das questões referidas e absolver a Fazenda Pública da instância».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) Na oposição 1118/08 o pedido formulado pela recorrente consiste na extinção da execução, instaurada para cobrança de sisa e juros compensatórios.

B) No processo em epígrafe, o pedido formulado consiste na revogação do douto despacho que fixou a obrigação à recorrente de prestação de garantia no montante de € 17.680,21.

C) Do supra exposto resulta que não existe identidade de pedido entre os pedidos formulados no processo em epígrafe e no processo de oposição.

D) Dualidade de pedidos aquela que não é afastada pelo facto de quer num processo quer noutro se invocar a prescrição como causa de pedir de ambos os pedidos, sendo que no pedido do processo em epígrafe se solicita a declaração de prescrição da dívida exequenda.

E) Em qualquer dos casos, do pedido do processo de oposição n.º 1118/08 não faz parte o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda.

F) Donde resulta que não existe identidade de pedido formulado no processo de oposição 1118/08 com o pedido formulado no processo em epígrafe.

G) Encontrando-se prescrita a dívida exequenda, a prática de qualquer acto processual subsequente à prescrição não tem efeito jurídico útil, representando para a executada/recorrente a manutenção da qualidade de executada com a inerente limitação do seu direito constitucional à propriedade privada e exclusiva dos seus bens e direitos.

H) Além disso a obrigação de constituição de uma garantia para uma dívida prescrita obriga a suportar custos e ónus que ou não são reparáveis ou para o serem, obrigará a recurso a um novo processo judicial ou administrativo, próprios para reclamar os danos causados, ou seja, implicarão o surgimento de mais processos sem que haja uma utilidade/necessidade para o efeito.

I) O douto despacho reclamado fez errada aplicação do artigo 498º do CPC e do n.º 3 do artigo 278º do CPPT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogado o douto despacho reclamado, ordenando-se o prosseguimento do processo com vista ao conhecimento do pedido formulado no processo em epígrafe.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, devendo a sentença impugnada ser confirmada (questão da prescrição) e revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da reclamação (questão da legalidade do despacho do órgão da execução fiscal) – apresentando a seguinte fundamentação.

1. *Litispendência*

O Ministério Público sufraga o entendimento expresso na sentença sobre a verificação da excepção da litispendência, a qual deve ser deduzida na reclamação sob análise, onde o RFP foi notificado para responder posteriormente à notificação para contestação na oposição à execução (arts. 210º e 278º n.º 2 CPPT, fls. 30 e 81; art. 499º n.º 1 CPC *ex vi* art. 2º alínea e) CPPT).

Em ambas as petições se formula o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, sendo os pedidos de extinção da execução (na oposição à execução) e de revogação do despacho reclamado (na reclamação) meramente consequenciais.

2. *Decisão do órgão da execução fiscal*

A decisão reclamada, fixando o valor da garantia a prestar para suspensão da execução, tem manifesto fundamento legal, que a recorrente não questiona (arts. 169 n.º 2 e 212º CPPT).

Como se salienta acertadamente na sentença impugnada não tem fundamento a alegação de prestação de garantia indevida porque não foi proferido qualquer acto administrativo que tenha apreciado (erroneamente na perspectiva da reclamante) eventual pedido de dispensa da garantia fixada pelo órgão da execução fiscal (art. 170º CPPT).

Ao sustentar que o órgão da execução fiscal *apenas se limitou, como é da sua competência, afixar o valor que nos termos legais terá de revestir a garantia que venha a eventualmente ser prestada*, o tribunal apreciou o mérito da reclamação pronunciando-se no sentido da legalidade do despacho reclamado, pelo que a lógica consequência jurídica, quanto a esta questão, será a improcedência da reclamação e não a absolvição da Fazenda Pública da instância, com fundamento no não conhecimento do mérito da questão).

1.5 Tudo visto, 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 – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta afirmativa a esta – é a de saber se ocorre no caso a verificação da excepção de litispendência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Os Serviços Fiscais de Ourém instauraram, em nome da sociedade aqui reclamante o processo de execução fiscal n.º 2127200801041967, por dívida de SISA, no valor de 13.780,07 EUR e juros, cfr. docs. de fls 1, certidões de dívida de fls. 2, 3, 4 e 5, cujos teores dou por integralmente reproduzidos.

2. O processo de Execução Fiscal que levou à dedução dos Autos aqui autuados, têm por base as dívidas pelo não pagamento do Imposto Municipal de SISA devido pela caducidade da isenção prevista no n.º 3 do art.º 11º e no n.º 2 do art.º 13º-A, ambos do Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISA) que constam a folhas 2 a 4 dos presente autos.

3. A executada foi remetida citação sob registo, em 11.09.2008, nos termos do n.º 3 do art.º 188º, do art.º 189º e do art.º 190º do CPPT, não tendo esta sido devolvida;

4. A petição a deduzir Oposição à Execução Fiscal, que deu origem aos presentes autos, deu entrada no Serviço de Finanças em 19-09-2008, dentro do prazo previsto no n.º 1 do art.º 203º, do CPPT e com o fundamento na prescrição da dívida exequenda, cfr. alínea d) do n.º 1 do art. 204º, do CPPT.

5. Os Serviços de Finanças informaram, fundadamente, que o processo não está garantido de qualquer forma, e para que seja possível suspender a tramitação do Processo de Execução Fiscal, deverá o executado prestar garantia nos termos do artigo 199º, do CPPT, no valor de € 17.680,21.

6. Conforme despacho de fls. 23 e documentos que se lhe seguem, no entanto, e antes da remessa em causa, proceda ao cumprimento do disposto no n.º 3 do art.º 115º e no n.º 2 do art.º 169º, ambos do CPPT, ou seja foi notificado o interessado e bem assim para prestar a garantia, nos termos do art. 169º, n.º 2, do CPPT, como melhor se vê do despacho fundamentado de fls. 76 a 78, cujo teor dou por reproduzido.

2.2 A litispendência constitui uma excepção dilatória, de harmonia com a alínea i) do artigo 494.º do Código de Processo Civil.

As excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância (ou à remessa do processo para outro tribunal), nos termos do n.º 2 do artigo 493.º do Código de Processo Civil.

O Tribunal deve conhecer oficiosamente de todas as excepções dilatórias, salvo da incompetência relativa nos casos não abrangidos pelo disposto no artigo 110.º, bem como da preterição do tribunal arbitral voluntário – de acordo com o disposto no artigo 495.º do Código de Processo Civil.

A litispendência pressupõe a repetição de uma causa, estando a anterior ainda em curso, tendo por fim evitar que o Tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior (artigo 497.º Código de Processo Civil).

Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, havendo identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica, identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico e identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico (artigo 498.º Código de Processo Civil).

A excepção de litispendência consiste na alegação de que está pendente causa idêntica àquela que novamente se propôs – cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, 3.º, p. 91.

A invocação da excepção é feita valer na acção que por via da litispendência ou do caso julgado, não deve prosseguir, isto é, respectivamente naquela para a qual o réu tenha sido citado posteriormente, ou, excepcionalmente, naquela que primeiro tenha sido proposta (artigos 499.º, n.º 1, e 499.º, n.º 2, do Código de Processo Civil).

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida discorre explicando, além do mais, que «A questão da prescrição já foi suscitada junto deste TAF, no âmbito do processo de oposição n.º 1118/08BELRA»; que «No entanto, o executado para efeitos da presente reclamação baseia-se também na prescrição e o pedido a final formulado contende apenas com o reconhecimento da inexigibilidade da dívida»; que «A referida sociedade não pode, com o devido respeito, ver discutida e aferida em dois distintos [no presente e no âmbito da oposição 1118/08], a mesma questão»; que «A prescrição da dívida exequenda foi arguida no processo 1118/08BELRA, o qual foi já oportunamente objecto de contestação pela Fazenda Pública e que corre termos neste TAF»; que «Entre o presente processo e o de oposição n.º 1118/08BELRA existe identidade de partes, de objecto, de causa de pedir e do pedido propriamente dito: a anulação por prescrição»; e que «A Fazenda Pública foi primeiramente citada para contestar o processo de oposição n.º 1118/08BELRA, o que conduz à absolvição da Fazenda Pública, da presente instância».

A ora recorrente, por sua vez, conclui, de modo essencial, que «encontrando-se prescrita a dívida exequenda, a prática de qualquer acto processual subsequente à prescrição não tem efeito jurídico útil (…)» [cf. mormente a sua conclusão G)].

E é fundamentalmente nesta base que a ora recorrente impugna a decisão do órgão da execução fiscal, de notificação, conforme se assenta no ponto 6. do probatório, «para prestar a garantia, nos termos do art.º 169.º, n.º 2, do CPPT».

Quer dizer: a ora recorrente ataca a legalidade do despacho proferido na execução fiscal, a mandá-la notificar «para prestar a garantia, nos termos do art.º 169.º, n.º 2, do CPPT», unicamente pela razão de a dívida exequenda se encontrar prescrita (razão já anteriormente invocada em processo de oposição à execução fiscal).

[Diga-se, entre parêntesis, que a suspensão da execução fiscal só se opera pela prestação de garantia, e que «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», nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário].

O Ministério Público neste Tribunal vem dizer na 1.ª parte do seu parecer que «Em ambas as petições [de oposição à execução fiscal, e da presente reclamação judicial] se formula o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda, sendo os pedidos de extinção da execução (na oposição à execução) e de revogação do despacho reclamado (na reclamação) meramente consequenciais» – razão por que «sufraga o entendimento expresso na sentença sobre a verificação da excepção da litispendência».

Por nós, julgamos que, com a invocação da prescrição da dívida exequenda em ambos os processos (oposição à execução fiscal, e a presente reclamação judicial), a ora recorrente pretende, mediata ou imediatamente, obter o mesmo efeito jurídico: a extinção da respectiva execução fiscal.

Na verdade, nos presentes autos de reclamação judicial, a ora recorrente pretende, mediatamente, a declaração de ilegalidade do despacho «para prestar a garantia, nos termos do art.º 169.º, n.º 2, do CPPT», com vista ao imediato não prosseguimento da execução fiscal, uma vez que a execução não pode prosseguir, em seu entendimento, e antes deve ser finda, por se encontrar extinta pela prescrição que invoca; e, nos autos de oposição à execução fiscal, mercê igualmente da prescrição que aí também invoca, a ora recorrente pretende a extinção da execução imediatamente.

Portanto, sendo certo que em ambos os processos (oposição à execução fiscal, e nesta reclamação judicial) as partes são as mesmas, e é também a mesma a causa de pedir (a prescrição), em ambos os

processos é, afinal, essencialmente o mesmo o efeito jurídico pretendido pela ora recorrente: a extinção da execução fiscal.

Cf., para uma situação semelhante, o acórdão desta Secção deste Supremo Tribunal Administrativo, de 17-12-2008, proferido no recurso n.º 876/08.

Pelo que, assim sendo, devemos concluir, e em resposta à questão decidenda, que ocorre no caso a verificação da excepção de litispendência.

Razão por que julgamos ser correcta a absolvição da instância decretada na sentença recorrida, a qual, por isso, deverá ser confirmada com a presente fundamentação – nada mais havendo a decidir.

E, então, a finalizar, havemos de convir que, por visar essencialmente o mesmo *efeito jurídico* (extinção da execução), a convocação pelo contribuinte da *prescrição* da dívida exequenda para o *processo de reclamação judicial* [nos termos do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário] na pendência de *processo de oposição à execução fiscal* com a mesma *causa de pedir* (a prescrição), acarreta *litispendência*, excepção dilatória, de conhecimento oficioso, e determinante de *absolvição da instância* no processo de reclamação.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Segurança Social. Sucessão de leis no tempo. Interrupção.

Sumário:

I — As dívidas por contribuições à Segurança Social que prescreviam no prazo de dez anos, nos termos dos artigos 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de Maio e 53.º, n.º 2 da Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto, passaram a prescrever no prazo de cinco anos de harmonia com o n.º 2 do artigo 63.ºda Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o que foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002,de 20 de Dezembro e consta actualmente do n.º 3 do artigo 60.º da Lei n.º 4/20007, de 17 de Janeiro.

II — Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais importa convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CC, de acordo com a qual será de aplicar o prazo mais curto, que 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.

III — A prescrição interrompe-se, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 (n.os 2 do artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, e 4 do artigo 60.º da Lei n.º 32/2002), por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

IV — Consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor.

Processo n.º 47/09-30.
Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.
Recorrido: LIMPECAL — Sociedade de Limpezas, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a reclamação deduzida contra acto do órgão de execução fiscal e, em consequência, declarou prescritas as dívidas referentes a contribuições à Segurança Social relativas aos meses de Maio de 1998 a Novembro de 2001 e extinto o

processo de execução fiscal n.º 1501200301004174, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I-O órgão de execução fiscal, ora recorrente, não se conforma com o fundamento vertido na douta sentença segundo a qual "Não obstante o despacho ora reclamado datar de 19/05/2008, e a bom rigor nessa data, ainda não se ter completado o prazo de prescrição, porém hoje verifica-se o decurso desse prazo, e por conseguinte, tal despacho não se pode manter, e deve ser declarada a prescrição pelo tribunal relativamente às dividas ora reclamadas."

Ora,

II-o órgão de execução fiscal considera que as dívidas à segurança social referentes aos meses de Maio de 1998 a Novembro de 2001 são exequíveis à luz da legislação em vigor.

Para tanto,

III- a citação pessoal efectuada em 28.05.2003 interrompeu a prescrição, conforme consta no n.º 1 do art.º 49.º da L.G.T. ("*A citação,... interrompe a prescrição*.".)

IV-Pese embora o facto do n.º 3 do art.º 49 da L.G.T., considerar que "*.., interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. "*

Porém,

V-o n.º 3 do artº 49.º da L.G.T. não se aplica à Segurança Social, uma vez que a Lei de Base da Segurança Social no n.º 3 do art.º 60.º (Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), estatui que "*A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida*.", no mesmo sentido, anterior art.º 49.º, n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro (Lei de Bases).

E,

VI-de acordo com o n.º 3 do artº 7.º do C.C., a lei geral — L.G.T. - não revoga a lei especial, ou seja, a Lei de Base da Segurança Social, pelo que não opera a prescrição pelo decurso do prazo no caso sub judice.

Mais,

VII-o processo de execução fiscal encontra-se suspenso desde de 23.05.2008, data em que deu entrada a reclamação no órgão de execução fiscal, nos termos do n.º 4 do artº 49 da LGT, o prazo de prescrição legal suspende-se.

Pelo que,

VIII-é nosso entendimento que não opera a prescrição, sendo exequíveis as dívidas em cobrança coerciva.

Termos em que deverá a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra no sentido de manter a instância processual contra o recorrido, como parece ser legal e de inteira justiça.

2- Contra-alegou a recorrida "Limpecal- Sociedade de Limpezas, L.da", tendo formulado as seguintes conclusões:

1) Nos termos do art.º 690º do CPC, aplicável aos presentes autos:" O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão ". Ora, do texto alegatório, não constam quaiquer conclusões, pelo que, deve o recorrente ser convidado a apresentá-las no prazo que lhe vier a ser fixado para o efeito, nos termos do n.º 4 daquela disposição legal.

2) Não envolvendo o presente recurso apreciação de matéria factual, o TCAS é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do mesmo.

3) Fazendo aplicação do estabelecido no art.º 297º do CC, verifica-se que à data de entrada em vigor da Lei 17/2000, de 14 de Agosto, e que fixou em cinco anos o prazo de prescrição, faltava menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior e, por isso, de acordo com aquela norma legal é aqui aplicável o novo prazo de prescrição.

4) 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.

5) Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

6) E no caso concreto temos que o único facto interruptivo se verificou em 28.5.2003 com a citação da recorrida, tendo a partir de tal circunstância o prazo de prescrição corrido de forma fluida, mal se entendendo a alegação da recorrente de que aquele prazo se interrompeu também com a última diligência administrativa realizada, não se sabendo qual nem quando.

7) Como também não se entende a alegação de que o processo de execução se encontra suspenso desde 23.5.2008, data em que deu entrada a reclamação do acto administrativo, pois que esta não tem qualquer efeito interruptivo na contagem do prazo prescricional.

3- Por acórdão de fls.123 e seguintes, o Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso jurisdicional interposto.

4- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

A questão objecto do presente recurso prende-se com a prescrição das obrigações tributárias referentes a contribuições à Segurança Social do período relativo a Maio de 1998 a Novembro de 2001.

Alega a recorrente o artº 49º, n.º 3 da L.G.T. não se aplica à Segurança Social, uma vez que a Lei de Base da Segurança Social (Lei n.2 4/2007, de 16 de Janeiro), estatui, no n.º 3 do art. 60.º, tal como estatuía o anterior art. 49.º, n.º 2 da Lei n.2 32/2002, de 20 de Dezembro que a prescrição se interrompe por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

E que o processo de execução fiscal se encontra suspenso desde de 23.05.2008, data em que deu entrada a reclamação no órgão de execução fiscal, por força do disposto no n.º 4 do art. 49 da LGT.

Parecer: Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

Antes do mais e no que respeita à questão da aplicação do prazo de prescrição de 5 anos previsto no art. 63º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto bem como das respectivas circunstâncias interruptivas, não merece qualquer censura a decisão recorrida.

Assim ao caso subjudice será aplicável o 63º n.º 2 da Lei 17/2000, que reduziu o prazo de prescrição das contribuições à Segurança social para cinco anos, prazo este que foi mantido pelo art. 49 da Lei 32/2002, de 20.12, entrada em vigor, em 20.1.2003 (cf. art. 133 desta Lei)

Este novo prazo de 5 anos só poderá contar-se a partir do momento da entrada em vigor da lei 17/2000 de 08 de Agosto, ou seja 04.02.2001.

Por outro lado, sendo certo que a lei 17/2000 é aplicável à contagem do prazo de prescrição, também as alterações em matéria de definição dos requisitos da prescrição, nomeadamente no que respeita às circunstâncias interruptivas, estão sujeitas às mesmas regras que regulam a alteração dos prazos como se vem entendendo, maioritariamente, na doutrina e na jurisprudência'.

Acresce dizer que as circunstâncias interruptivas, estando previstas na lei especial, prevalecem sobre a lei geral (art. 7º, n 3 do Código Civil).

Ora, no âmbito do regime especial previsto pela lei 17/2000 a instauração da execução não constitui circunstância interruptiva, sendo a prescrição interrompida por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

No caso os autos fornecem elementos bastantes para se concluir, que a recorrente foi citada para os termos do processo de execução fiscal em 28.05.2003, pelo que a prescrição terá ocorrido em 28.05.2008.

Alega, porém, a recorrente que o processo de execução fiscal se encontra suspenso desde de 23.05.2008, data em que deu entrada a reclamação no órgão de execução fiscal, por força do disposto no n 4 do art 49 da LGT.

Em relação às causas de suspensão da prescrição não prevê a Lei 17/2000, nem prevêem as subsequentes Leis de Bases da Segurança social qualquer norma especial.

Será assim aplicável a norma geral sobre causas de suspensão (art. 49º, n 4 da Lei Geral Tributária)

As causas de suspensão previstas naquele normativo obstarão ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem.

Dispõe o art 49º, n 4 da Lei Geral Tributária que o prazo de prescrição legal se suspende em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5 edição, vol. II, pag. 202, esta suspensão da cobrança da dívida por força da pendência de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, só ocorre quando esse processo determinar a suspensão da cobrança da dívida, ou seja nos casos previstos no art 169., n 1 e 5 CPPT, que são todos aqueles em que tenha sido prestada garantia ou tenha sido efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido.

Ora, como resulta dos autos de execução apensos, não foi prestada garantia, nem foi efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e acrescido, pelo que não pode concluir-se que o prazo e prescrição se encontra suspenso desde de 23.05.2008, data em que deu entrada a reclamação no órgão de execução fiscal.

Termos em que somos de parecer que deve ser confirmado o julgado recorrido, no sentido da prescrição das obrigações tributárias em causa nos presentes autos, negando-se provimento ao recurso.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

A) Em 22/05/2003 foi instaurado à oponente, no IGFSS, o processo de execução fiscal n.º 1501200301004174 com base na certidão de dívida n.º 59/2003, por dívidas relativas a contribuições para a segurança social de Abril de 1997 a Novembro de 2001, no montante total de €158.505,94.

B) A oponente foi citada para os termos da execução fiscal mencionada na alínea anterior em 28/05/2003.

C) Em 04/12/2007 a oponente apresentou um requerimento à exequente peticionando que fosse declarada a prescrição das dívidas mencionadas em A) e consequentemente, o processo de execução fiscal extinto.

D) Em 19/05/2008, foi proferido despacho que declara a prescrição das contribuições referentes ao período de Abril de 1997 a Abril de 1998, e decide manter a execução na parte restante da dívida.

6-A sentença sob recurso julgou procedente a reclamação deduzida contra acto de órgão de execução fiscal com fundamento em prescrição das dívidas exequendas relativas a contribuições para a Segurança Social dos meses de Maio de 1998 a Novembro de 2001.

Vejamos então se essas contribuições se encontram efectivamente prescritas como se entendeu na decisão recorrida, com a concordância do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal, e contra o que se insurge o Instituto recorrente.

A primeira questão que se coloca prende-se em saber qual o prazo de prescrição a atender no caso das contribuições à Segurança Social relativas ao período compreendido entre Maio de 1998 e Fevereiro de 2001 tendo em conta que esse prazo era de 10 anos, nos termos do artigo 13.º do DL n.º 103/80 de 9 de Maio e do artigo 53.º, n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, prazo esse que se contava nos termos do artigo 34.º, n.º 2 do CPT, o mesmo acontecendo de acordo com o n.º 1 do artigo 48.º da LGT, desde o início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

Ora, com a entrada em vigor da lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto (artigo 63.º n.º 3) esse prazo de prescrição das dívidas passou a ser de cinco anos, o que foi mantido pela Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro (artigo 49.º, n.º 1) e consta actualmente do artigo 60.º n. 3 da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

Como assim, em face da sucessão no tempo de diferentes prazos prescricionais, impõe-se convocar a regra estabelecida no artigo 297.º n.º 1 do CC, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que se conta a partir da entra em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

Ora, na aplicação dessa regra à situação em apreço, mesmo não tendo ocorrido qualquer facto interruptivo no domínio da lei antiga, revela-se manifesto que de acordo com essa lei faltava mais de cinco anos para o prazo prescricional se completar.

Por outra parte, será de assinalar que no tocante às contribuições relativas aos meses de Fevereiro a Novembro de 2001 nenhum problema se sucessão de leis no tempo se coloca, uma vez que os correspondentes factos tributários já ocorreram no domínio da Lei n.º 17/2000.

Importa, pois, concluir que, no caso, será de atender ao prazo de prescrição de cinco anos previsto na Lei n.º 17/2000.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entra em vigor da Lei n.º 17/2000 (5/0/01), nos termos do seu artigo 119.º, terminaria a **06/02/06** (ver acórdãos de 20/6/07 e 5/7/07, nos processos n.ºs 360/07 e 359/07, respectivamente), a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio dessa nova lei e de acordo com o regime aí estabelecido.

A propósito dos factos com eficácia interruptiva dispõe o n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de igual modo que os sequentes n.ºs 2 do artigo 49 da Lei 32/2002 e 4 do artigo 60.º da Lei 32/2002, o seguinte:

"*A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida"*.

Neste regime especial de prescrição consideram-se diligências administrativas todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular- vide Jorge Lopes de Sousa in "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária", a fls. 119.

No caso "sub judice", de acordo com a factualidade estabelecida no probatório, a ora recorrida foi citada no processo de execução fiscal a **28/05/03** (B do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar, como já se disse, a **06/02/06.**

A verificação desse facto reveste eficácia interruptiva por forma a eliminar para efeito de prescrição todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo de execução fiscal (artigo 327.º, n.º 1 do CC- efeito duradouro da interrupção da prescrição), sendo de realçar que não consta do probatório que esse processo tenha estado parado por mais de um ano por facto não imputável à recorrida (cfr. artigo 49.º, n.º 2 da LGT, antes da sua revogação operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Por outra parte, irreleva para a prescrição das contribuições o potencial efeito suspensivo do prazo respectivo decorrente da reclamação apresentada em 23/05/08, posto que, com já se disse, esse prazo encontra-se interrompido desde **28/05/03** (cfr. conclusão VII).

Nesta conformidade, assiste razão ao recorrente quando que as dívidas das Contribuições à Segurança Social relativas aos meses de Maio de 1998 a Novembro de 2001 não se encontram prescritas, ao invés do decidido na sentença.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando improcedente a reclamação deduzida.

Custas a cargo da recorrida, neste STA e na 1.ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Caso julgado. Identidade de sujeitos, pedido e de causa de pedir.

Sumário:

I — A excepção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira já ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário e tem por finalidade evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (n.os 1 e 2 do artigo 497.º do CPC).

II — Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigo 498.º, n.º 1 do CPC).

III — Há identidade de pedidos quando, seja por via do aproveitamento da prescrição reconhecida na oposição deduzida pelo outro revertido, seja por efeito do caso julgado, o que o recorrente, de facto, pretende é que a execução fiscal se extinga.

IV — Há identidade de causa de pedir quando, numa reclamação, se invoca o caso julgado e, noutra, se invoca a prescrição não como meio de defesa próprio perante o credor mas sim a decisão que julgara extinta a execução em relação ao outro revertido com fundamento na prescrição, pretendendo ver-lhe estendidos os seus efeitos.

Processo n.º 66/09-30.
Recorrente: Domingos Gomes Ferreira de Almeida.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Domingos Gomes Ferreira de Almeida, residente em Braga, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou verificada a excepção dilatória do caso julgado e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância na reclamação por si apresentada do despacho do chefe do Serviço de Finanças de Barcelos que lhe indeferiu o pedido de extinção da execução, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Nos presentes autos de execução fiscal figuram como Executados o Recorrente e ainda João Manuel Gomes dos Santos, tendo ambos sido citados em datas próximas (30.01.2006 e 22.05.2006, respectivamente).

2.ª- O outro responsável subsidiário viu ser-lhe judicialmente deferida por decisão já transitada em julgado oposição à execução fiscal em que requeria a declaração de prescrição das dívidas exigidas nestes autos.

3.ª- O Recorrente apresentou requerimento ao órgão de execução fiscal pelo qual opôs ao prosseguimento da execução o caso julgado verificado no processo do outro revertido, ao abrigo do artigo 522.º do CCivil, requerimento este que foi indeferido e que deu origem aos presentes autos.

4.ª- No outro processo, o Recorrente peticionou a extinção da execução por via do aproveitamento da prescrição declarada no processo relativo ao outro revertido, ao abrigo do artigo 301.º do CCivil.

5.ª- A prescrição que conduziu ao caso julgado agora oponível pelo Recorrente constitui um meio de defesa comum deste devedor, e não um meio de defesa pessoal e exclusivo do outro devedor, sendo lícito ao Recorrente dele lançar mão, conforme previsão do artigo 514.º do CCivil.

6.ª- Não ocorre nos presentes autos identidade de pedido nem de causa de pedir, mas apenas de sujeitos.

7.ª- Não ocorre identidade de pedido porque no primeiro processo peticiona-se o benefício de prescrição decidida a favor de outro executado; neste processo, invoca-se o caso julgado que se pretende opor e que é impeditivo da prossecução da execução.

8.ª- Também não ocorre identidade de causa de pedir: no primeiro processo, trata-se da prescrição e a vontade de dela beneficiar; neste processo, invoca-se o caso julgado que se pretende opor e que é impeditivo da prossecução da execução.

9.ª- A sentença recorrida violou, por isso, o artigo 498.º do CPC.

10.ª- Sem prescindir, caso se entenda existir caso julgado em relação ao Recorrente, entende-se que a norma que o prevê colide com a norma do artigo 522.º do CCivil (que consagra um direito fundamental do devedor) e com a norma do artigo 635.º do mesmo diploma, que consagra a possibilidade do fiador se fazer valer do caso julgado decidido entre o credor e o outro devedor (neste caso, o outro revertido).

11.ª- Estas três normas têm protecção constitucional; o caso julgado pretende assegurar o princípio da segurança jurídica e o direito a opor o caso julgado visa prosseguir o estado de direito material e o direito fundamental que lhe está inerente.

12.ª- Em situação de colisão de direitos, impõe-se proceder à sua ponderação, devendo prevalecer o que se considerar ser mais importante de tutela em termos de ordem jurídica considerada como um todo.

13.ª- O princípio do Estado de direito material é essencial a uma ordem jurídica que se pretende justa, do ponto de vista objectivo; não se visa a prossecução deste princípio se se permite que um responsável subsidiário não responda por uma dívida considerada judicialmente prescrita e que outro responsável subsidiário já possa responder pela mesma dívida.

14.ª- A não interpretação destas normas (artigo 498.º do CPC e artigos 522.º e 635.º do CCivil) no sentido que se vem defendendo é inconstitucional por violação dos princípios da segurança jurídica e do Estado de direito material.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. 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 – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou verificada a excepção dilatória do caso julgado e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância na reclamação deduzida pelo ora recorrente do indeferimento do requerimento por si apresentado ao órgão de execução fiscal em que se opunha ao prosseguimento da execução face ao caso julgado verificado no processo do outro revertido.

Alega o recorrente que nos presentes autos não ocorre identidade de pedido nem de causa de pedir, mas apenas de sujeitos.

Vejamos. A excepção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira já ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário e tem por finalidade evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (n.ºs 1 e 2 do artigo 497.º do CPC).

Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigo 498.º, n.º 1 do CPC).

Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica (artigo 498.º, n.º 2 do CPC).

Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico (artigo 498.º, n.º 3 do CPC).

Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico, sendo que nas acções constitutivas e de anulação a causa de pedir é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido (artigo 498.º, n.º 4 do CPC).

No caso concreto, importa aferir se a presente reclamação constitui repetição da que anteriormente foi deduzida pelo ora recorrente e que culminou no acórdão deste STA de 21/5/2008 (v. recurso n.º 277/08).

Quanto à identidade de sujeitos, não existe a menor dúvida e o próprio recorrente o admite nas suas alegações.

Quanto ao pedido, não obstante a formulação usada não ser coincidente, é inequívoco que quer numa quer noutra o que o reclamante, ora recorrente, pretende é a extinção da execução fiscal, ou seja, em ambas se visa obter o mesmo efeito jurídico.

Seja por via do aproveitamento da prescrição reconhecida na oposição deduzida pelo outro revertido, seja por efeito do caso julgado, o que o recorrente, de facto, pretende é que a execução fiscal se extinga.

Daí que se conclua, assim, também haver identidade de pedidos.

Finalmente, quanto à identidade de causa de pedir, alega o recorrente que ela é diferente em ambas as reclamações, porquanto na 1.ª invocou para justificar o pedido de extinção da execução a prescrição das dívidas exequenda declarada no processo de oposição deduzido pelo outro revertido enquanto agora nesta invoca o caso julgado que se formou por força da decisão proferida na oposição referida.

Mas não cremos que o recorrente tenha razão.

Com efeito, na 1.ª reclamação o reclamante pretendia a extinção da execução não com base na verificação da prescrição mas sim com base na sentença que na oposição deduzida pelo outro revertido havia decidido julgar verificada a prescrição.

Na verdade, como se afirma na decisão recorrida, o reclamante não vinha invocar a prescrição enquanto meio de defesa próprio perante o credor mas sim a decisão que julgara extinta a execução em relação ao outro revertido com fundamento na prescrição, pretendendo ver-lhe estendidos os seus efeitos.

E foi essa pretensão que o STA, no seu acórdão de 21/5/2008, decidiu desatender, por considerar que o reclamante não podia beneficiar da decisão que julgara a prescrição relativamente ao outro revertido por tal representar a invocação de um meio de defesa pessoal do outro devedor.

Em suma, considerou-se em tal aresto a inoponibilidade do caso julgado por se entender que o fundamento daquela decisão respeitava pessoalmente ao devedor relativamente ao qual se formou.

De acordo, de resto, com o que dispõe o artigo 522.º do CC que estabelece que o caso julgado entre o credor e um dos devedores não é oponível aos restantes devedores, mas pode ser oposto por estes, desde que não se baseie em fundamento que respeite pessoalmente ao devedor.

Não se pode dissociar aqui o caso julgado do seu fundamento, pois, o que é oponível é o caso julgado com o fundamento que está na sua base, para que não se permita que na sequência de uma sentença que julga extinta a execução com fundamento na prescrição a favor de um dos condevedores venha o outro condevedor opor ao credor primeiro o fundamento (a prescrição) e depois, improcedendo essa invocação, a decisão (o caso julgado).

É que a tal acontecer, inevitavelmente, o tribunal ficaria colocado em situação de contrariar ou reproduzir a decisão anterior.

Pois, como se salienta na decisão recorrida, em tal situação a alternativa seria ou decidir que o caso julgado seria oponível ao credor e isso pressuporia considerar que o seu fundamento – a prescrição – não é um meio que respeite pessoalmente ao devedor (artigo 522.º do CC), ou seja, o contrário do decidido no aresto do STA citado, ou decidir que o caso julgado não é oponível ao credor porque se baseia em fundamento (prescrição) que é um meio de defesa pessoal do outro devedor, ou seja exactamente o mesmo que decidiu o STA.

Ora, o que se pretende com a consagração da figura do caso julgado é evitar que o tribunal seja colocado perante a possibilidade de contrariar ou reproduzir decisões anteriormente tomadas por outros tribunais.

Razão por que se conclui estarmos também perante identidade de causa de pedir, neste caso, verificando-se, em consequência, a excepção de caso julgado que conduz à absolvição da instância (artigos 493.º, n.º 2 e 494.º, alínea i) do CPC.

Não se vendo como a interpretação assim das normas aqui aplicáveis seja inconstitucional por violação dos princípios da segurança jurídica e do Estado de direito material, como vem alegado, quando o que com elas se visa é precisamente a estabilidade, a confiança e a segurança jurídica ao nível das relações entre o Estado e os cidadãos.

Improcedem, deste modo, as alegações de recurso apresentadas.

III – 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 pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRC. Benefício fiscal. Criação de empregos para jovens. Criação líquida de postos de trabalho.

Sumário:

I — O benefício fiscal, de majoração de custos dedutíveis ao lucro tributável em IRC, por "criação de empregos para jovens", previsto no artigo 48.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), na redacção introduzida pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro (a que corresponde o artigo 17.º na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), é atribuído quando houver no exercício «criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos».

II — A condição legalmente prescrita, de "criação líquida de postos de trabalho", não pode dar-se por cumprida, unicamente e sem mais, pela celebração de contratos sem termo com trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto.

III — O cumprimento daquela condição legal exige a verificação de acréscimo efectivo do número global de trabalhadores jovens admitidos na empresa em determinado exercício, por contrato sem termo.

Processo n.º 916/08-30.
Recorrente: Brisa Engenharia e Gestão, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Brisa, Engenharia e Gestão, SA" recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, em que «julga-se improcedente a presente impugnação judicial».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A ora recorrente é parte legítima enquanto sociedade incorporante da Tyco, sociedade incorporada, por força de fusão operada e registada na competente Conservatória do Registo comercial de Cascais em 12 de Janeiro de 2006, do que resultou a transferência para a Recorrente de todos os direitos e obrigações existentes na esfera jurídica da Tyco.

2. A questão fundamental que aqui se discute é a do conceito aplicável de criação líquida de emprego, nos termos e para os efeitos de elegibilidade para aplicação do benefício fiscal previsto do art. 17º do EBF.

3. Não se encontra na lei tributária qualquer noção legal do que se entende por criação líquida de emprego, mas conforme resulta, nomeadamente, do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 05.03.99 (Informação n.º 176/99 da Direcção de Serviço do IRC), considera-se criação líquida de postos de trabalho, a diferença positiva entre o numero de contratações e o número de saídas ocorridas no mesmo exercício, relativamente a trabalhadores com idade não superior a 30 anos.

4. Diversamente na, aliás douta sentença sob recurso o Mmº. Juiz a quo deitou mão do que na legislação de incentivos financeiros e de segurança social, fazendo uma interpretação sistemática dos Decretos-Lei nºs 89/95, de 6 de Maio, e 34/96, de 18 de Abril, no entender da Recorrente mal. De facto, estamos perante diplomas que procuram resolver questões muito diversas daquelas que o benefício fiscal em causa procura resolver. São realidades distintas que não se confundem e que mereceram do legislador tratamentos dissemelhantes porque diferentes.

5. A tónica do n.º 2 do artigo 7.º do DL 34/96 é colocada, efectivamente, no aumento do n.º de trabalhadores da empresa independentemente do vínculo legal do posto de trabalho e para a generalidade dos trabalhadores, enquanto que o artigo 17.º do EBF apenas exige a aferição do aumento dos postos de trabalhos **exclusivamente** em função dos requisitos de elegibilidade, isto é, para trabalhadores admitidos através de contratos sem termo, com idade até 30 anos, e saídas de trabalhadores nas mesmas condições.

6. O regime previsto no artigo 17º EBF não é um benefício de natureza financeira destinado ao fomento de projectos de investimento produtivo das empresas, mas sim de natureza fiscal, cujo objectivo se prende com a abolição da precariedade dos vínculos laborais, reforçando, deste modo, a estabilidade do emprego, ficando por saber, e a Recorrente não entende as razões que levaram os doutos juízes a concluir que deverá aplicar-se, em matéria de incentivos fiscais, o conceito de criação líquida de posto de trabalho, previsto no artigo 7º do DL 34/96, quando o legislador fiscal elaborou especificamente um

preceito (artigo 48º-A do EBF), destinado a criar um incentivo fiscal, com precisamente outro âmbito e redacção, através da Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, dois anos e meio depois.

7. A redacção do artigo 17º do EBF não exige o **aumento efectivo** do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora, mediante contrato sem termo, contrariamente ao expressamente exigido pelo artigo 7º do DL 34/96, limitando-se apenas a exigir a existência de contrato sem termo e a idade até 30 anos, sendo a comparação, para efeitos de aferição da criação líquida de postos de trabalho, todos os demais trabalhadores nas mesmas condições, isto, é com idade até 30 anos e com contrato sem termo. Como intérpretes devemos entender que o legislador expressou convenientemente a sua intenção, pelo que se não utilizou a redacção do artigo 7º do DL 34/96, nem para ela fez qual remissão ou referência foi porque não quis, não devendo o intérprete fazê-lo também.

8. Na douta sentença sob recurso foi decidido à luz do conceito, errado do ponto de vista da recorrente, que nela foi adoptado de criação líquida de postos de trabalho, que não preenchem os requisitos de elegibilidade para efeitos do benefício fiscal em causa os trabalhadores, com menos de 30 anos, que tenham no exercício ficado vinculados à Tyco por contrato de trabalho sem termo quando tal resulte da conversão de contratos de trabalho a termo ou a termo incerto em contrato de trabalho sem termo.

9. Conforme resulta do acima exposto, o legislador só pode ter tido por objectivo conceder incentivos fiscais à criação de emprego estável - artigo 17º do EBF - através da celebração de contratos de trabalho sem termo, independentemente da natureza do vínculo inicial.

10. Assim, desde logo, devem ser considerados elegíveis para o Benefício fiscal em discussão todos os contratados sem termo no exercício de 2000 e que reúnem as demais condições de exigibilidade, transferidos para a Recorrente, sociedade incorporante, por força da fusão operada.

11. Por outro lado, é inquestionável que através do benefício fiscal em apreço o legislador pretendeu fomentar o estabelecimento de relações laborais estáveis, através da celebração de contratos de trabalho sem termo. É convicção da Recorrente que a mencionada disposição do EBF não poderá ser interpretada de forma a tratar distintamente a situação de colaboradores inicialmente contratados a termo, mas cujos contratos se convertem em contratos sem termo (discriminando-os negativamente), e a situação de colaboradores contratados sem termo *ab initio*.

12. O que deverá relevar para efeitos de verificação dos requisitos previstos no supra citado preceito - artigo 17º do EBF - não será a natureza do contrato inicialmente celebrado com os colaboradores, mas sim o vigorar à data de aferição dos requisitos para a elegibilidade do benefício fiscal.

13. O artigo 17º do EBF apenas exige a aferição do aumento dos postos de trabalhos exclusivamente em função dos requisitos de elegibilidade, isto é, para trabalhadores admitidos através de contratos sem termo, com idade até 30 anos, e saídas de trabalhadores nas mesmas condições. Aferição essa que a Recorrente provou ter efectuado, concluindo pela existência de criação líquida de postos de trabalho. Acresce que, o entendimento da Recorrente é, aliás, o perfilhado pelas autoridades fiscais, conforme resulta expresso de diversas orientações administrativas.

14. Aliás, em substância, a celebração de um contrato de trabalho a termo por um período de 6 meses, seguida da sua conversão a sem termo, em nada pode diferir da celebração de um contrato de trabalho sem termo que preveja um período experimental que, nos termos da lei, tem um prazo máximo de exactamente 180 dias, isto é, 6 meses para trabalhadores que exerçam cargos de complexidade técnica, elevado grau de responsabilidade ou que pressuponham uma especial qualificação, bem como para os que desempenhem funções de confiança.

15. Em conclusão, o benefício fiscal previsto no artigo 17º do EBF pretende, sem dúvida, fomentar o aumento do n.º de postos de trabalho (criação líquida), mas para o universo de trabalhadores exacta e exclusivamente nas mesmas situações - isto é, celebração de contratos de trabalho sem termo com trabalhadores de idade não superior a 30 anos.

16. Razão pela qual os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo devem ser considerados elegíveis para efeitos do Benefício Fiscal a que se refere o art. 17º de EBF.

17. Ao decidir como decidiu na sentença recorrida o Mmo. Juiz a quo aplicou erradamente o disposto no art. 17º do EBF e os Decretos-Lei nºs 89/95, de 6 de Maio, e 34/96, de 18 de Abril.

Nestes termos, e nos demais de direito, deve o presente recurso ser declarado procedente, com todas as consequências legais, quanto ao reconhecimento da dedução do valor de € 91.527,49, a título de benefício fiscal pela criação líquida de postos de trabalho a considerar pela Tyco no exercício de 2001, a qual deverá em conformidade, ser inscrita no campo 234 do Quadro 07 da sua Modelo 22 de IRC de 2001, nomeadamente, mandando proceder ao reembolso devido.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, apresentando a seguinte fundamentação.

A consideração da unidade do sistema jurídico e das circunstâncias de elaboração da lei apontam no sentido de que o conceito de *criação líquida de postos de trabalho*, constante do art. 17º n.º 1 EBF

(distinto do conceito de criação líquida de emprego, constante do DL n.º 89/95, 6 Maio), enquanto requisito da concessão de benefício fiscal, deve acolher a definição de idêntico conceito, enquanto requisito da concessão de beneficio financeiro, expressa no art. 7º n.º 1 DL n.º 34/96, 18 Abril (*aumento efectivo do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora mediante contrato sem termo*).

Este *aumento efectivo* corresponde à diferença positiva entre o número global de trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, independentemente da natureza do vínculo contratual, no mês de Janeiro do ano civil anterior e no mês precedente ao da apresentação da candidatura aos apoios financeiros (art. 7º n.º 2 DL n.º 34/9, 18 Abril); para a concessão do benefício fiscal deve atender-se à diferença verificada no início e no termo do exercício económico.

A conversão de contratos de trabalho a termo em contratos de trabalho sem termo não consubstancia um aumento efectivo do número de trabalhadores.

A concessão do benefício fiscal exige o aumento global do número de trabalhadores, independentemente do vínculo contratual (contratos a termo certo ou por tempo indeterminado, qualquer que seja a idade do trabalhador).

Para a quantificação do benefício fiscal (majoração de custos) atende-se apenas aos encargos correspondentes aos trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade inferior a 30 anos (art. 17º n.º 1 EBF).

No sentido propugnado cf. acórdão STA-SCT 11.10.2006 processo n.º 723/06

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face da parte final das conclusões da alegação deste recurso, poder-se-ia ser conduzido a considerar que a questão essencial a resolver seria de saber do direito da ora recorrente à dedução ao lucro tributável de IRC do exercício do ano de 2001 do valor de € 91.527,49 a título de benefício fiscal pela criação líquida de postos de trabalho – o que envolveria a averiguação da existência, ou não, em concreto, da "criação líquida de postos de trabalho", isto é, implicaria apurar se os trabalhadores admitidos pela ora recorrente, com idade não superior a 30 anos, superavam os despedidos, no exercício do ano de 2001.

Todavia, especialmente perante o teor das conclusões 15. e 16., bem como da posição do Ministério Público, a única questão que aqui se coloca é a de saber se «os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo, devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal a que se refere o art.º 17.º do EBF».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) Em 1 de Abril de 2000, entre a *Kaiser Engenharia*, *S.A* e Nuno Miguel Castro Azevedo de Campos Teixeira, foi celebrado um contrato de trabalho a termo incerto destinando-se a vigorar pelo tempo necessário à conclusão da actividade, tarefa ou obra relacionada com o Projecto "Lote 2". (Doc. n.º 14 junto à p.i.)

B) Em 17 de Abril de 2000, entre a *Kaiser Engenharia, S.A*. e Ana Sofia Azevedo Mendes foi celebrado um contrato de trabalho a termo incerto destinando-se a vigorar pelo tempo necessário à conclusão da actividade, tarefa ou obra relacionada com o Projecto "Lote 2". (Doc. n.º 15 junto à p.i.)

C) Em 11 de Setembro de 2000, entre a *Kaiser Engenharia, S.A*. e Guida Maria Madeira Ramalho, foi celebrado um contrato de trabalho a termo incerto destinando-se a vigorar pelo tempo necessário à conclusão da actividade, tarefa ou obra relacionada com o Projecto "Lote 2". (Doc. n.º 16 junto à p.i.)

D) Em 13 de Novembro de 2000 entre a *Kaiser Engenharia, S.A*. e Marta Furtado Garcia, à data de 24 anos de idade, foi celebrado um contrato de trabalho termo certo. (Doc. n.º 8 junto à p.i.)

E) Em 21 de Dezembro de 2000 entre a *Tyco Tech Engenharia Unipessoal Lda e Kaiser Engenharia, S.A. e Kaiser Engineers & Constructors Inc*. foi celebrado um contrato de trespasse nos termos exarados no doc. n.º 12 junto à p.i.

F) Em 1 de Julho de 2001 entre a *Tyco- Tech- Engenharia Unipessoal, Lda* e Joana Diogo Fernandes Silva Ferreira, à data de 26 anos de idade foi celebrado um contrato de trabalho. (Doc. n.º 9 junto à p.i.)

G) Em 2 de Julho de 2001 entre a *Tyco - Tech - Engenharia Unipessoal, Lda* e Ana Cana Abreu dos Santos Matrena, à data de 26 anos de idade foi celebrado um contrato de trabalho sem termo. (Doc. n.º 10 junto à p.i.)

H) Em 3 de Setembro de 2001 entre a *Tyco- Tech - Engenharia Unipessoal, Lda* e Inês Folgado Diogo, à data de 25 anos de idade foi celebrado um contrato de trabalho sem termo. (Doc. n.º 11 junto à p.i.)

I) Em 27 de Fevereiro de 2003, a *Tyco - Engenharia Unipessoal, Lda* entregou a Declaração Periódica Modelo 22, para efeitos de IRC referente ao exercício de 2001, correspondendo ao período compreendido entre 1.10.2001 e 30.09.2002. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

J) No campo 234 do Quadro 07 da declaração referida na alínea E) do probatório a *Tyco - Engenharia Unipessoal, Lda* inscreveu o montante de € 89.712,71, do qual o valor de € 85.165,72 respeitava

a encargos que considerou elegíveis para efeitos do benefício fiscal de criação de empregos para jovens. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

L) Em 25 de Fevereiro de 2005, a *Tyco - Engenharia Unipessoal, Lda* apresentou uma Reclamação Graciosa da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2001 (Doc. a fls. 393 a 397 do p.a. em apenso)

M) Em 12 de Janeiro de 2006 foi registada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais a fusão por incorporação da *Tyco - Engenharia Unipessoal Lda* na Impugnante. (Doc. n.º 2 junto à p.i.)

N) Em 19 de Abril de 2006, a impugnante foi notificada através do ofício n.º 027756 da Divisão de Justiça Administrativa de Lisboa do indeferimento da Reclamação Graciosa referida na alínea L) do probatório. (Doc. a fls. 662 do p.a. em apenso)

2.2 O Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, no seu artigo 48.º-A (introduzido pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro), sob a epígrafe "*Criação de empregos para jovens*", dispõe do modo que segue, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril.

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.

3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar num período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Pela revisão do articulado operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de Julho, o Estatuto dos Benefícios Fiscais apresenta, correspondentemente ao artigo 48.º-A, o artigo 17.º, sob a mesma epígrafe "*Criação de empregos para jovens*", com a seguinte redacção.

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%. [*redacção sem alteração*].

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3. A majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Concernentemente ao conceito de "criação líquida de postos de trabalho", utilizado pela lei, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 11-10-2006, proferido no recurso n.º 723/06, escreve-se como segue, em termos que aqui, *data venia*, inteiramente subscrevemos.

De harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 11.º 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 ai têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*».

O conceito de «*criação líquida de postos de trabalho*» não é próprio de qualquer ramo do direito e, por isso, não pode aplicar-se em matéria fiscal, ao abrigo do n.º 2 daquele art. 11.º, a definição de tal conceito dada noutro diploma, para efeitos não fiscais, pelo mero facto de aí ser fornecida.

Assim, a expressão «*criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos*» tem de ser interpretada, por força do disposto no n.º 1 daquele art. 11.º, à luz dos critérios gerais de interpretação das leis, enunciados no art. 9.º do Código Civil.

Entre os elementos interpretativos a ter em conta na interpretação, incluem-se a consideração da unidade do sistema jurídico e das circunstâncias em que a lei foi elaborada, referidos no n.º 1 daquele art. 9.º.

O princípio da unidade do sistema jurídico reclama a consagração legislativa de soluções coerentes e a consideração das circunstâncias em que a lei foi elaborada impõe que se atenda à evolução legislativa que antecedeu a norma interpretanda.

O referido art. 48.º-A criou incentivo à criação de emprego para jovens, pelo que deverá ter-se em conta a política legislativa de incentivos com esse fim, que vinha sendo seguida.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de Abril (…) elucida a evolução legislativa que foi seguida em matéria de incentivos à «*criação de emprego para jovens*» (expressão utilizada na epígrafe do referido art. 48.º-A). Refere-se nesse Preâmbulo o seguinte: *O Decreto-Lei n.º 445/80, de 4 de Outubro (lei quadro da política de emprego), estabelece, como uma das orientações fundamentais das medidas activas de emprego, que os apoios financeiros contemplem apenas a criação líquida de postos de trabalho, resultante da realização de um projecto de investimento gerador de novos empregos. O Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio, que instituiu um regime específico de incentivos à contra-*

tação de jovens à procura de primeiro emprego e de desempregados de longa duração, veio alterar, em desconformidade com aquele princípio fundamental, toda a prática seguida no que concerne à concessão de incentivos à contratação, assente no requisito essencial da criação líquida de emprego. Essa alteração traduziu-se num desvirtuamento dos objectivos da política de emprego. Com efeito, o Decreto-Lei n.º 89/95, ao desligar a criação líquida de postos de trabalho da existência de um projecto de investimento e ao não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores, conduziu, em muitas situações concretas, não à redução efectiva do desemprego, mas apenas à substituição, porventura até fictícia, de trabalhadores afastados antes da apresentação das candidaturas ao apoio financeiro oferecido pela lei. Daí a ineficiência do sistema, envolvendo desperdícios financeiros avultados e consequências significativas na promoção da precariedade do emprego. Mostra-se assim indispensável fazer cessar a vigência do regime desses apoios financeiros, constante do Decreto-Lei n.º 89/95. Tendo, no entanto, em conta que os jovens candidatos ao primeiro emprego e os desempregados de longa duração são grupos específicos da sociedade particularmente afectados pelo desemprego e com maiores dificuldades de inserção ou reinserção na vida activa, por razões de idade, inexperiência ou falta de qualificação, impõe-se a instituição, em moldes eficientes, de uma medida activa de emprego a favor desses grupos, desde que a contratação pelas empresas se insira num projecto de investimento gerador de novos postos de trabalho. O presente diploma tem o objectivo de regular os apoios financeiros à contratação de candidatos ao emprego pertencentes aos referidos grupos, sob a condição de que, com ela, se esteja realmente a criar novos postos de trabalho.

Concretizando o desígnio legislativo anunciado neste Preâmbulo, o art. 7.º deste Decreto-Lei n.º 34/96 veio esclarecer

Artigo 7.º

Criação líquida de postos de trabalho

1 - Considera-se criação líquida de postos de trabalho o aumento efectivo do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora mediante contrato sem termo, resultante, designadamente, de um novo projecto de investimento.

2 - A aferição da criação de postos de trabalho faz-se tendo em conta o número global de trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, independentemente da natureza do vínculo contratual, no mês de Janeiro do ano civil anterior e no mês precedente ao da apresentação da candidatura.

Por este n.º 2 vê-se, assim, que o legislador do Decreto-Lei n.º 34/96 entendeu só ser de conceder incentivos quando aumentou o número global de trabalhadores (contratados a prazo ou por tempo indeterminado e qualquer que seja a sua idade) entre o mês de Janeiro do ano civil anterior e o mês precedente ao da apresentação da candidatura.

Por outro lado, como se declara no referido Preâmbulo, quis afastar o regime de «*criação líquida de emprego*» que foi adoptado no Decreto-Lei n.º 89/95, em que os incentivos eram concedidos quando «*a admissão de trabalhadores com contrato sem termo que exceda, em percentagem igual ou superior a 10%, o número de trabalhadores em igual condição existentes no quadro de pessoal da empresa no último mês do ano imediatamente anterior*» (art. 17.º, n.º 2, deste diploma), independentemente de ter ou não aumentado, no mesmo período, o número global de trabalhadores da empresa.

Perante esta evolução legislativa e do juízo legislativo expressamente formulado no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 34/96 sobre a inconveniência da solução adaptada no Decreto-Lei n.º 89/95, o conceito de «*criação líquida de postos de trabalho*» utilizado no art. 48.º-A do E.B.F. surge com evidência como sendo semelhante ao utilizado naquele primeiro diploma e não ao usado no segundo.

Na verdade, desde logo, o teor literal da expressão «*criação líquida de postos de trabalho*» utilizada no art. 48.º-A é exactamente o mesmo que tinha sido utilizado no Decreto-Lei n.º 34/96, e é diferente do utilizado no Decreto-Lei n.º 89/95, que foi «*criação líquida de emprego*». A utilização da expressão utilizada no Decreto-Lei n.º 34/86, em vez da utilizada no Decreto-Lei n.º 89/95 inculca que se pretendeu, em matéria de incentivos fiscais, aplicar um regime semelhante ao adoptado para os incentivos financeiros, designadamente num ponto em que ele divergiu deliberadamente do regime do Decreto-Lei n.º 89/95 que foi, como se refere no citado preâmbulo daquele diploma, o de este «*não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores*».

Por outro lado, seria incongruente que, depois de o legislador ter chegado à conclusão de que era inapropriado o regime de incentivos fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 89/95, por dar relevo à admissão de trabalhadores com contrato sem termo independentemente do aumento global do número de trabalhadores ao serviço da empresa, viesse a consagrá-lo em matéria de incentivos fiscais, quando se está perante matéria com manifesta afinidade.

Por isso, apontando o teor literal do art. 48.º-A no sentido de se ter pretendido adoptar um regime idêntico ao previsto no Decreto-Lei n.º 34/96, quanto ao conceito de «*criação líquida de postos de trabalho*» e sendo a adopção de um regime semelhante, no que concerne aos pressupostos da concessão de incentivos, o único regime que assegura a coerência valorativa do sistema jurídico, postulada pelo

princípio da unidade do sistema jurídico, tem de se concluir, como se concluiu na sentença recorrida, que apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto.

2.3 No caso *sub judicio*, a ora recorrente conclui essencialmente que «A questão fundamental que aqui se discute é a do conceito aplicável de criação líquida de emprego, nos termos e para os efeitos de elegibilidade para aplicação do benefício fiscal previsto do art.º 17.º do EBF». E que «Ao decidir como decidiu na sentença recorrida o Mmo. Juiz a quo aplicou erradamente o disposto no art.º 17.º do EBF e os Decretos-Lei n.ºs 89/95, de 6 de Maio, e 34/96, de 18 de Abril» – cf. suas 2.ª e 17.ª conclusões. Para assim concluir, a ora recorrente sustenta que «o benefício fiscal previsto no artigo 17.º do EBF pretende, sem dúvida, fomentar o aumento do n.º de postos de trabalho (criação líquida)»; mas «os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo devem ser considerados elegíveis para efeitos do Benefício Fiscal a que se refere o art.º 17.º do EBF» – cf. suas conclusões 15. e 16..

Mas sem razão, ao que julgamos.

Com efeito, acompanhamos a sentença recorrida, especialmente na parte em que nela se escreve que, da norma que prevê o benefício fiscal em foco, «resulta que os encargos inerentes à criação de empregos para jovens, para que fiquem abrangidos pelo **benefício fiscal** ali referido, é necessário a **verificação cumulativa** dos seguintes **pressupostos**: **a)** Resultem da criação líquida de postos de trabalho, o que se traduz num saldo positivo entre o número de admissões (contratações efectuadas) e o número de saídas (despedimentos ou rescisões de contrato ocorridos) em determinado exercício; **b)** Se reportem a contratos efectuados sem termo; **c)** E a trabalhadores com menos de 30 anos». E a sentença recorrida decididamente labora ainda com acerto quando conclui que, em face da factualidade provada, «no caso em juízo não ocorreu a criação líquida de postos de trabalho, nem tão pouco a impugnante logrou provar, como lhe competia, que a diferença entre o número de trabalhadores com idade não superior a 30 anos contratados sem termo e o número de saídas do mesmo exercício seja positivo».

Realmente, para que os encargos inerentes à criação de empregos para jovens fiquem abrangidos pelo benefício fiscal referido, é necessária a criação líquida de postos de trabalho em determinado exercício, sendo que «a conversão de contratos de trabalho a termo em contratos de trabalho sem termo, de trabalhadores já vinculados à impugnante, não consubstancia um aumento efectivo de número de trabalhadores, nem tão pouco de postos de trabalho» – ainda nas palavras da sentença recorrida.

Na verdade, julgamos que a lei, ao prever muito claramente a «criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo», induz determinadamente a interpretação de que o benefício fiscal do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, de majoração de custos, suportados com os trabalhadores admitidos, dedutíveis ao lucro tributável em IRC, obedece à condição *sine qua non* de um aumento efectivo do número de trabalhadores jovens admitidos ao serviço da entidade empregadora no respectivo período, o que quer dizer que só haverá aquele benefício fiscal no exercício em que houver um real aumento do número global de trabalhadores jovens admitidos na empresa (para o que evidentemente não concorre, por si só, a simples transmutação em "definitivos" de trabalhadores provisórios).

Efectivamente, a conversão de contratos de trabalho a termo em contratos sem termo concretiza tão-somente uma alteração do estatuto jurídico dos trabalhadores, não criando, logo por definição, novos postos de trabalho, por consequência não operando a criação, líquida ou ilíquida, de quaisquer postos de trabalho.

Portanto: o conceito legal de criação líquida de postos de trabalho, aplicável à situação presente, corresponde à diferença positiva, em determinado exercício, entre o número de contratações efectuadas, de trabalhadores com idade não superior a 30 anos, e o número de saídas de trabalhadores da mesma faixa etária, fazendo-se a aferição dessa diferença no final de cada exercício.

Estamos, deste modo, a dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com não mais de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo, não devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal a que se refere o artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que o *benefício fiscal*, de majoração de custos dedutíveis ao lucro tributável em IRC, por "*criação de empregos para jovens*", previsto no artigo 48.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), na redacção introduzida pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro (a que corresponde o artigo 17.º na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), é atribuído quando houver no exercício «*criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos*».

A condição legalmente prescrita, de "*criação líquida de postos de trabalho*", não pode dar-se por cumprida, unicamente e sem mais, pela celebração de contratos sem termo com trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto.

O cumprimento daquela *condição legal* exige a verificação de acréscimo efectivo do número global de trabalhadores jovens admitidos na empresa em determinado exercício, por contrato sem termo.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Tribunal Central Administrativo. Competência em razão da hierarquia. Competência-regra.

Sumário:

I — A competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância cabe ao Tribunal Central Administrativo, por regra.

II — O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

III — Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, matéria de facto o recurso em que se conclui mormente pelo «recebimento da comunicação», e a sentença recorrida assenta (apenas) que «para notificação das liquidações (...) foi enviada uma carta registada».

Processo n.º 1051/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Fernando da Silva Salgueiro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública veio recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que «decide julgar procedente a douta oposição com fundamento na inexigibilidade da dívida exequenda absolvendo o oponente da pretensão executiva».

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões.

1. A sentença recorrida deu como assente que o presente litígio se reduz a saber se a notificação das liquidações do IRS de 1997 e 1998, resultantes de actos de fixação promovidos pela DGCI, efectuadas por meio de simples carta registada (sem AR) equivalem à falta de notificação.

2. O próprio oponente alegou (ponto 7 das alegações finais) que "tudo se passa como se a notificação (efectuada por simples carta registada) não tivesse sido realizada".

3. A douta sentença considerou procedente a tese do oponente, considerando que a notificação das liquidações em causa por meio de carta registada com AR uma formalidade legal essencial.

4. Muito respeitosamente, parece que em casos como este não deve vingar o estrito formalismo da diligência exigida pela lei.

5. A notificação é o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo (art. 35.º CPPT).

6. De acordo com o n.º 1 do art. 224.º CC, vigora em Portugal a teoria da recepção dos actos comunicativos, considerando-se que a notificação fica perfeita logo que o seu conteúdo seja recebido em condições de ser conhecido pelo destinatário.

7. No presente caso, o recebimento da comunicação - que é a "formalidade legal essencial" - não está em discussão mas apenas o seu formalismo legal.

8. Em casos como o presente, em que os objectivos essenciais da diligência não estão em causa, a eventual falta da específica forma legal não se equipara a falta de notificação, "deteriorando-se" de formalidade legal essencial para formalidade legal não essencial.

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 oposição.

1.3 O oponente-recorrido contra-alegou e apresentou conclusões como segue.

1. O critério jurídico acolhido pelo Tribunal a quo - nos termos do qual a utilização de carta registada sem aviso de recepção constitui uma irregularidade procedimental. Esta irregularidade será relevante se não foi atingida a finalidade que o legislador pretendeu assegurar com tal formalidade: assegurar o efectivo conhecimento da liquidação pelo oponente – não merece qualquer censura, estando em perfeita sintonia com as decisões desse Colendo Tribunal Superior.

2. Não se tendo provado quaisquer elementos factuais que demonstrem que o recorrido tivesse recebido as cartas em causa ou, tão-pouco, que tivesse tomado conhecimento, ainda que por outra via, do seu teor, não pode concluir-se senão pela existência de uma clara preterição de formalidade legal essencial.

3. Nesse circunstancialismo, e perante a omissão da formalidade legalmente exigida, tudo se passa como se a notificação não tivesse sido realizada, determinando a inexigibilidade da dívida exequenda, o que constitui fundamento de procedência de oposição à execução.

Termos em que e nos mais de direito, deve o recurso ser julgado Improcedente, com todas as legais consequências.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Nas conclusões 7 e 8, a recorrente afirma que o oponente recebeu a carta de notificação das liquidações.

Porém, esse facto não foi estabelecido pelo M.mº Juiz a quo no probatório da sentença recorrida.

Assim sendo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que obsta a que este STA possa conhecer do recurso, por ser para tanto competente o TCA (arts. 21 n.º 4, 32 n.º 1 alínea b) e 41 n.º 1 alínea a) do ETAF 84).

1.5 Notificada do parecer do Ministério Público, a recorrente Fazenda Pública veio dizer o seguinte.

a) O EMMP considera que, ao contrário do que se diz nas conclusões 7 e 8 do recurso, a douta sentença recorrida não estabeleceu que a oponente tenha recebido a notificação das liquidações das dívidas exequendas, pelo que o recurso tem como objecto **matéria de facto**;

b) Contudo, o RFP teve o cuidado de, no artigo 2º das suas alegações, ter recordado que a sentença considerou no ponto 6 do probatório que "para notificação das liquidações a que alude o n.º anterior, foi enviada uma carta registada para o oponente em 2001.09.28;

c) Nesse ponto, **a sentença** discorreu com muito interesse sobre: a jurisprudência sobre a questão; prática da DGCI durante um certo período; afirmações constantes da petição do oponente onde este reconhece, no fundo, que a notificação foi realizada embora sustente que "porque não foi realizada com a/r, «tudo se passa como se não tivesse sido realizada»;

d) E concluiu a sentença que "**assim sendo, o Tribunal tem que dar como assente o que daqueles "prints" consta, por acordo das partes**";

e) Ora, apesar de algumas considerações posteriores, contraditórias com as afirmações acabadas de referir, sobre o desconhecimento do tribunal acerca da recepção das notificações, a verdade é que as questões de direito colocadas e respondidas pela sentença é que são objecto do presente recurso, em especial o entendimento de que a notificação sem ser por carta registada com aviso de recepção corresponderia à falta de notificação por **falta de uma formalidade essencial;**

f) E esta é uma questão exclusivamente de **direito**, da **competência do STA**;

g) Aliás, existe uma **outra questão de direito** susceptível de ser conhecida, por ser de conhecimento oficioso: não se tratando de um caso em que se verifique instauração de execução fiscal com falta de notificação da liquidação do tributo ainda no decurso do prazo de caducidade mas sim após o decurso do prazo de caducidade - **não** constituirá **fundamento de oposição** à execução, por inexigibilidade da obrigação tributária (art. 204º n.º 1 alínea e) CPPT) mas fundamento de **impugnação judicial**, por ilegalidade da liquidação (art. 99º CPPT) (cf. Acs do STA de 28/03/2007, proc. 965/06; de 31-10-2007, proc. 788/07 e de 18-09-2008, proc. 529/08);

h) O que conduziria eventualmente à convolação do processo mas **não à absolvição** da oponente por inexigibilidade da dívida;

i) Finalmente, e apesar do que se deixa dito, se a Secção de CT do STA entender que o presente recurso tem como objecto matéria de facto, **desde já se requer a remessa** do processo ao TACN, nos termos do art. 18º, n.º 2, do CPPT.

1.6 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência, a questão da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. A Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária I da Direcção Distrital de Finanças de Aveiro procedeu a exame à escrita do Oponente dos exercícios de 1996 a 1998, em resultado do qual foi elaborado, em 99.11.18, o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 26 a fls. 28 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, resultou a proposta de correcções aos valores declarados pelo Impugnante relativos a I.R.S., no montante de 1.650.000$00.

2. Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu o seguinte parecer dos Serviços de Inspecção Tributária de Aveiro, de 2000.01.20: «*De acordo com a informação remetida pela DF Coimbra, o SP omitiu rendimentos as suas declarações anuais g que se refere o art. 57º do CIRS, anos de 1996, 1997 e 1998. Não tendo regu1ariado a sua situação tributária no decurso da presente acção, serão de prosseguir as correcções como vem proposto. À consideração superior*» fls. 26 dos autos.

3. E sobre o parecer a que alude o n.º anterior incidiu o seguinte despacho do Sr. Chefe de Divisão dos mesmos serviços, de 2000.01.24: «*Concordo*»

Fls. 26 dos autos.

4. Em resultado das correcções efectuadas conforme n.ºs anteriores e em 25 e 26 de Setembro de 2001, foram efectuadas as liquidações adicionais de I.R.S. de 1997 e 1998 cfr. quadro infra:

Imposto	Período	Nº da Liquidação	Valor (€)	Data Limite Pag.
I.R.S	1997	5323701700	3.277,81	2001.11.12
I.R.S	1998	5323705099	871,98	2001.11.07

Fls. 29 e 30 dos autos.

5. Para notificação das liquidações a que alude o n.º anterior, foi enviada uma carta registada para o Oponente em 2001.09.28.

Fls. 29 e 30 dos autos.

Este Tribunal tem entendido (em consonância com jurisprudência pacífica dos Tribunais superiores) que é à A.F. que compete provar a realização e a regularidade da notificação das liquidações e que a mesma não pode ser efectuada através da junção de "*prints*" informáticos que refiram a realização dessa notificação.

De um lado, porque o lançamento da informação no sistema informático da D.G.C.I. não se destina a provar externamente o cumprimento das formalidades legais, mas a servir de informação interna dos serviços.

De outro lado, porque não atesta a realização da notificação, mas apenas que um funcionário dos serviços lançou essa informação no sistema. E é sabido (porque assim já tem sido informado noutros processos onde a mesma questão é discutida) que os serviços de cobrança da D.G.C.I. adoptaram nos períodos em causa um procedimento que, dispensado a análise pontual, se traduziu pela presunção de que todas as liquidações foram notificadas, presunção esta que assenta na convicção da (boa?) «*qualidade do serviço público de distribuição da correio*».

De outro lado, ainda, porque os dados do sistema (mesmo quando não resultam de presunções dos serviços) não permitem acompanhar as vicissitudes da própria notificação (a forma utilizada; a morada para onde foi enviada; se o aviso de recepção veio assinado e dele consta o n.º do B.I. de quem recebeu a notificação; se a carta veio devolvida e se, em caso afirmativo, a razão porque ocorreu a devolução), informações que não são indiferentes à confirmação da regularidade da notificação e à instrução do processo caso essa regularidade seja posta em causa.

Sucede que, no caso, o Oponente, não impugna o teor destes documentos, nem sequer por desconhecimento (cfr. pontos 5.º e seguintes do douto articulado inserto a fls. 52 e seguinte). Como se alcança claramente do ponto 10 daquele douto articulado, o Oponente dá de barato que a notificação foi realizada, reafirmando apenas que, porque não foi realizada com a/r, «*tudo se passa como se não tivesse sido rea1izada*».

Ou seja: o próprio Oponente reconduz a questão decidenda a saber se o facto de a notificação não ter sido efectuada por carta registada com aviso de recepção impede que a mesma produza os seus efeitos.

Assim sendo, o Tribunal tem que dar como assente o que daqueles "*prints*" consta, por acordo das partes.

6. Ulteriormente, foi instaurada no Serviço de Finanças de Coimbra 2 a execução fiscal n.º 3050-02/10083.4 para cobrança coerciva montante liquidado a que aludem os números anteriores, tendo o Impugnante sido aí pessoalmente citado em 2002.05.21.

Documentos de fls. 5 a 11,juntos com a douta P.I.

7. A presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Coimbra 2 em 2002.06.05

Cfr carimbo aposto no cabeçalho da douta P.I.

2.2 O presente processo iniciou-se antes de 1-1-2004 (em 5-6-2002), pelo que lhe é aplicável o regime do ETAF de 1984 e da LPTA.

O art. 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. O art. 41.º, n.º 1, alínea a),

do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º. Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Para determinação da competência hierárquica em face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida. Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente. Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente. Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, em face da posição de direito que entende adequada – consoante é jurisprudência pacífica e constante desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

2.3 No caso <u>*sub judicio*</u>, a recorrente Fazenda Pública conclui, além do mais, que «os objectivos essenciais da diligência não estão em causa», e que «o recebimento da comunicação» «não está em discussão», «considerando-se que a notificação fica perfeita logo que o seu conteúdo seja recebido em condições de ser conhecido pelo destinatário [conclusões 6., 7., e 8.].

No entanto, o que se vê do probatório da sentença recorrida é que esta claramente não dá como assente o facto do recebimento da notificação ou comunicação «em condições de ser conhecido pelo destinatário», pois o que é certo é que a sentença recorrida não dá por assente sequer o facto do «recebimento da comunicação». [Paradoxalmente, a sentença recorrida refere que a notificação da liquidação «não pode ser efectuada através da junção de "*prints*" informáticos que refiram a realização dessa notificação», e que «o Tribunal tem que dar como assente o que daqueles "*prints*" consta, por acordo das partes». Estas considerações da sentença recorrida, porém, iluminadas por um infundamentado dever-ser, perfilam-se alheias a um autêntico julgamento em matéria de facto (o qual, de resto, sempre seria insanavelmente contraditório)].

E o que é certo é que a sentença recorrida, no ponto 5. do seu probatório, assenta tão-só que «Para notificação das liquidações a que alude o n.º anterior, foi enviada uma carta registada para o Oponente em 2001.09.28»; o facto do «recebimento da comunicação» não está realmente assente na sentença recorrida, e muito menos está assente que a notificação ou comunicação tenha sido feita «em condições de ser conhecido pelo destinatário» o conteúdo dessa comunicação.

Verifica-se, assim, divergência entre o que se conclui nas conclusões da alegação do presente recurso e o julgado em matéria de facto na sentença recorrida – como bem salienta o Magistrado do Ministério Público neste Tribunal.

O que logo significa que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Razão por que o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento de tais recursos, cabendo essa competência ao Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que a *competência em razão da hierarquia* para o conhecimento de *recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância* cabe ao Tribunal Central Administrativo, *por regra*.

O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por *exclusivo fundamento matéria de direito*.

Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, *matéria de facto* o recurso em que se conclui mormente pelo «recebimento da comunicação», e a sentença recorrida assenta (apenas) que «para notificação das liquidações (…) foi enviada uma carta registada».

3. Termos em que se acorda julgar o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer dos presentes recursos, e declarar competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção de Contencioso Tributário).

Sem custas (por isenção da recorrente Fazenda Pública).

Após trânsito em julgado, remeta ao Tribunal competente, como se requer.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reclamação de acto praticado por órgão de execução fiscal. Subida da reclamação. Prejuízo irreparável.

Sumário:

I — Deve ter subida imediata, sob pena de violação do princípio constitucional da tutela judicial efectiva, a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, 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 — Não preenche tal condicionalismo a reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade.

Processo n.º 1082/08-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Cruz & Companhia, Lda., com sede em Lageosa do Dão, veio, nos termos do disposto nos artigos 276.º a 278.º do CPPT, reclamar do despacho proferido pelo chefe do Serviço de Finanças de Tondela, de 6/5/08, que ordenou a instauração de processo de execução fiscal e a sua citação, com fundamento na ilegitimidade dos exequentes, incompetência do Serviço de Finanças, litispendência, nulidade insanável do título executivo e utilidade da reclamação.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Viseu foi julgado não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável e, portanto, não ser este o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação, ordenando-se, em consequência, a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a tribunal, se necessário, só após a ocorrência de um acto lesivo (ex. a realização da penhora, a pronúncia sobre a dispensa, ou não, de garantia ou outro).

Notificada desta decisão, veio a reclamante, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, requerer o seu esclarecimento, que, por despacho da Mma. Juíza "a quo", foi indeferido, e interpor recurso da mesma para este Tribunal, o qual foi recebido, com subida imediata nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

Nas suas alegações de recurso, formula a reclamante as seguintes conclusões:

1) O recurso deverá subir com efeito suspensivo e não com efeito devolutivo, na conformidade com o disposto nos artigos 740.º, n.º 1, do CPC e 281.º e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT, com os demais do douto suprimento, sob pena de nulidade, que virá declarada para os devidos e legais efeitos.

Sem prescindir,

2) É nula a sentença proferida em 14 de Outubro de 2008, esclarecida em 4 de Novembro de 2008, porque não especifica os fundamentos de facto que justificam a decisão no ponto que concerne aos factos que integram a alegação e prova de prejuízo irreparável, nulidade que virá declarada, com as legais consequências.

Sem prescindir,

3) Na sentença proferida em 14 de Outubro de 2008, esclarecida em 4 de Novembro de 2008, o erro notório na identificação dos elementos básicos do processo evidencia que os fundamentos estão em oposição com a decisão, nulidade que virá declarada, com as legais consequências.

Sem prescindir,

4) A sentença proferida em 14 de Outubro de 2008, esclarecida em 4 de Novembro de 2008, viola a norma disposta no n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a qual 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, ademais, aplicando uma interpretação dessa norma que viola o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, vício que virá declarado, com as legais consequências, designadamente a revogação da sentença recorrida.

Sem prescindir,

5) O acto reclamado/recorrido é lesivo dos legítimos interesses da recorrente e, bem assim, do interesse público, e merece, por isso, tutela jurisdicional efectiva (na conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 268.º da Constituição), sob cominação de inconstitucionalidade das normas legais aplicadas em contrário pela decisão recorrida: é lesivo por falta de legitimidade dos exequentes e/ou incompetência do serviço de finanças; é lesivo devido à verificada litispendência; é lesivo pela verificada nulidade insanável do título executivo.

Em qualquer caso,

6) Deverá vir revogada a douta decisão recorrida na sua integralidade, conhecendo-se imediatamente do petitório inicial com todos os seus fundamentos, como é de direito.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Mma. Juíza "a quo" sustenta a decisão recorrida na íntegra, por entender que a mesma não enferma de qualquer vício ou nulidade.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que obsta a que este STA dele possa conhecer, por ser para tanto competente o TCA.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo MP, veio apenas a recorrente pronunciar-se no sentido da competência deste STA, por em seu entender estar em causa unicamente uma questão de direito.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

1. O Chefe do Serviço de Finanças de Tondela ordenou, com base na Certidão de Dívida emitida pelo Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas (IFAP), a instauração contra a reclamante do processo de execução fiscal n.º 2704 200801004956 – cfr. fls. 45 dos autos.

2. A aludida Certidão data de 25 de Março de 2008, tendo-lhe sido aposto carimbo com data de entrada a 2 de Maio de 2008 e com despacho do respectivo Chefe da Repartição de Finanças no mesmo dia determinando a sua autuação e conclusão.

3. Por despacho datado de 6 de Maio de 2008 foi ordenada a citação da reclamante para os termos da execução fiscal que veio a concretizar-se na pessoa do seu gerente, Alfredo Rodrigues da Cruz, titular do BI 056 25 05 (fls. 46), em 7 de Maio de 2008. Da certidão de citação consta que o executado foi citado *de todo o conteúdo do mandado que antecede* (mandado de citação), *que lhe li, tendo-lhe entregue neste acto a respectiva nota de citação*" – cfr. fls. 45 e 46.

4. A Reclamante apresentou, em 18 de Maio de 2008, a presente reclamação que foi recebida no Serviço de Finanças de Tondela e à qual foi atribuído o n.º de entrada 323 – cfr. fls. 83 e seguintes.

5. Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

6. A Reclamante deduziu Oposição à Execução – Petição entrada no Serviço de Finanças de Tondela a 5 de Junho de 2008, com o n.º de entrada 325.

III – 1- Começa a recorrente por dizer que deve ser atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, pois que subindo imediatamente nos próprios autos tem aqui aplicação o disposto no n.º 1 do artigo 740.º do CPC.

Sobre o alcance da atribuição de efeito suspensivo ou devolutivo ao recurso, diz Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, em nota 10 ao artigo 279.º, que «O recurso tem efeito devolutivo ou meramente devolutivo quando a sua interposição não obsta à execução imediata da decisão recorrida, resultando do recurso apenas a atribuição ao tribunal superior da possibilidade de alterar ou anular a decisão recorrida. A este efeito contrapõe-se o efeito suspensivo, que consiste em o recurso, para além de ter o efeito de atribuir ao tribunal para onde se recorre o poder de rever a decisão recorrida, impedir que se dê execução imediata à decisão. Pode falar-se também de efeito suspensivo a propósito das consequências que para a tramitação do processo no tribunal recorrido tem a subida (e, se a lei o referir, a interposição) do recurso. Se esta tramitação

fica paralisada o efeito é suspensivo. Se o processo pode prosseguir no tribunal recorrido, subindo o recurso em separado, o efeito é não suspensivo».

Dispõe o artigo 281.º do CPPT que os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em matéria cível.

A remissão para o regime do agravo em processo civil implica a adopção da globalidade da legislação que regula tais recursos.

E, nos termos do n.º 1 do artigo 740.º do CPC, têm efeito suspensivo do processo os agravos que subam imediatamente nos próprios autos.

Ao presente recurso, interposto para o STA do despacho da Mma. Juíza "a quo" que concluiu não se estar perante uma situação de prejuízo irreparável, fundamento da subida e consequente imediata apreciação da reclamação, cabe, efectivamente, o modo de subida imediata e nos próprios autos – conforme, aliás, determinou a instância.

E, assim, o recurso tem efeito suspensivo, e não o efeito meramente devolutivo, que a instância indevidamente lhe apontou.

Termos em que deve ser fixado efeito suspensivo ao presente recurso.

2- Suscita ainda o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal a questão da incompetência do STA para o conhecimento do recurso, por este, em seu entender, não versar exclusivamente matéria de direito, porquanto a recorrente afirma factos nas suas alegações, e que sintetiza na conclusão 2.ª, que não constam do probatório da sentença recorrida e de cuja afirmação pretende extrair consequências jurídicas.

Vejamos. Alega a recorrente na conclusão referida que «É nula a sentença proferida em 14 de Outubro de 2008, esclarecida em 4 de Novembro de 2008, porque não especifica os fundamentos de facto que justificam a decisão no ponto que concerne aos factos que integram a alegação e prova de prejuízo irreparável, nulidade que virá declarada, com as legais consequências.».

Ora, tal como refere a recorrente, a este propósito, a questão que vem colocada nesta conclusão não é de facto mas sim uma questão de direito (a de saber se é nula a sentença por não ter especificado os fundamentos de facto), pelo que cabe na competência deste STA.

Improcede, desta forma, a questão de incompetência deste Tribunal para o conhecimento do presente recurso suscitada pelo Exmo. PGA.

3- Vem a recorrente arguir a nulidade da decisão recorrida por esta não especificar os fundamentos de facto que justificam a decisão no ponto que concerne aos factos que integram a alegação e prova de prejuízo irreparável.

Constitui causa de nulidade da sentença, nos termos dos artigos 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

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 CPPT, como a falta do exame crítico das provas, previsto no n.º 3 do artigo 659.º do CPC.

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.-A, n.º 1, alínea e), 511.º e 659.º do CPC, sob pena da prática de actos inúteis.

Por isso, só existirá nulidade de sentença por falta de indicação dos factos não provados relativamente a factos alegados que não tenham sido dados como provados nem não provados e que possam relevar para a decisão da causa (v. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. I, fls. 907).

Tal falta, porém, o que pode implicar é a insuficiência da fundamentação de facto da sentença, susceptível de conduzir à necessidade de uma ampliação da matéria de facto, com consequente anulação da decisão.

Ora, na sentença recorrida a Mma. Juíza "a quo" fixou os factos que considerou pertinentes para a decisão, entendendo que não se vislumbrava que tivessem sido alegados quaisquer factos susceptíveis de integrar o conceito de prejuízo irreparável, após análise crítica aos pretensos factos alegados pela ora recorrente que preencheriam tal conceito.

Daí que não possa falar-se aqui em falta de fundamentação de facto da sentença recorrida, improcedendo, por isso, a arguição da nulidade desta com tal fundamento.

4- É também suscitada pela recorrente a nulidade da sentença por oposição entre os fundamentos e a decisão, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Esta nulidade apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada na decisão.

Não se vê que ocorra a apontada causa de nulidade se, após se concluir pela não existência de prejuízo irreparável, fundamento da subida e consequente imediata apreciação da reclamação, se decide não ser este o momento adequado para se conhecer do mérito desta, devolvendo os autos ao órgão de execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos.

Razão por que improcede também a arguição desta nulidade.

5- Passando, então, a conhecer da questão de fundo, que é a de saber se a reclamação interposta pela ora recorrente do despacho que ordenou a instauração de execução fiscal deve ou não subir imediatamente, nos termos do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, vejamos.

Alega a recorrente que a norma em causa deve interpretar-se como abrangendo nos casos de subida imediata das reclamações dos actos do órgão da administração fiscal que dirige a execução fiscal aqueles em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a sua subida diferida lhes retiraria toda a sua utilidade, sob pena de violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, pois o acto reclamado é imediatamente lesivo do interesses da recorrente, nos termos do n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Com efeito, a CRP garante o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (n.º 4 do artigo 268.º) em que se engloba o tributário.

Como diz, Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. II, a pág. 667, "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 um acto 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 a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos neste n.º 3 do artigo 278.º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do deu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável.

(…)

No entanto, o facto de se ter previsto a subida imediata da reclamação como excepção à regra da subida diferida aponta no sentido de poderem apenas se considerar como relevantes para esse efeito prejuízos que não sejam os que estão associados normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos ou incómodos.

(…)

Por isso, a interpretação correcta do regime de subida previsto neste artigo será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução. Por outro lado, no âmbito da protecção constitucional garantida pelo direito à tutela judicial efectiva não se pode incluir protecção contra os inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela de direitos.".

Como refere também o acórdão deste STA de 23/5/2007, proferido no recurso 229/06, "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 firma 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, CPC anotado, vol. 3, pp. 115/116, e jurisprudência aí citada.

A subida da reclamação após a penhora não a torna totalmente inútil, pelo contrário, pois, se deferida a reclamação, o acto processual em causa – a instauração da execução -, será anulado, ficando sem efeito. Claro que com os prejuízos inerentes mas, como se disse, só a respectiva irreparabilidade é fundamento da subida imediata.

A eventual ilegalidade da instauração da execução fiscal não leva, pois, necessária e automaticamente, à subida imediata da reclamação respectiva.".

Ora, no caso em apreço, a recorrente, logo após o primeiro acto praticado na execução contra si instaurada, reagiu contra ele sem que sequer utilizasse qualquer mecanismo ao seu alcance que visasse, por exemplo, a sua suspensão.

E limitando-se a invocar como pressuposto para a subida imediata da reclamação a perda da sua utilidade caso a execução prossiga quando, como vimos supra, tal não sucede e a alegar enorme prejuízo irreparável, designadamente a impossibilidade de manter a sua actividade, a qual a consumar-se não resultará seguramente da simples instauração de uma execução fiscal.

Claro que a prossecução desta acarretará prejuízos inerentes à recorrente, mas só a respectiva irreparabilidade destes é fundamento da subida imediata da reclamação, o que não se verifica no caso em apreço.

A sentença recorrida apreciou, pois, bem quando considerou que da reclamação apresentada não constava a legação de quaisquer factos integradores da ocorrência de prejuízo irreparável que justificasse a subida imediata da reclamação apresentada pela ora recorrente (veja-se, ainda neste sentido, o acórdão deste STA de 14/7/2008, proferido no recurso n.º 527/08).

Razão por que 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, confirmando-se, assim, a sentença recorrida.

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

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Dação em pagamento. Acção administrativa especial. Erro na forma de processo. Convolação. Reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT.

Sumário:

I — A reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT é o meio processual adequado para impugnação da generalidade de actos materialmente administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, designadamente aqueles que são praticados por entidades diferentes do órgão da execução fiscal, na sequência de procedimentos tributários autónomos, que correm paralelamente ao processo de execução fiscal e em conexão com ele, como é o caso do pedido de pagamento em prestações e do pedido de dação em pagamento formulado após a instauração do processo de execução fiscal.

II — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

Processo n.º 1116/08-30.
Recorrente: Ministério das Finanças.
Recorrido: Bildex — Centro Técnico de Informático, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – BILBEX – Centro Técnico de Informática, Lda., com os sinais dos autos, veio intentar acção administrativa especial contra o Ministério das Finanças pedindo que este fosse condenado a praticar o acto legalmente devido, em substituição total do acto praticado, que indeferira o seu pedido de utilização do saldo credor a seu favor e em excesso na dação em pagamento.

Por sentença da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa foi a acção julgada procedente, por o acto que considerou inexistente a existência de um saldo credor a favor da autora se encontrar ferido do vício de violação de lei, e, em consequência, condenada a Administração Tributária a considerar a existência de um saldo credor a favor da autora no montante de € 53.350,90, que poderá ser por esta utilizado para pagamento de impostos vencidos até 19/09/2003, desde que tenha comunicado à entidade a quem o pagamento devia ser efectuado a vontade de utilizar o crédito, nos trinta dias que antecedem esse pagamento.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora o Director de Finanças Adjunto de Lisboa interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto sobre a informação n.º 8/2007 é apenas a orientação interna que o Chefe de Serviços de Finanças deve observar e, como é evidente, baseia-se no que diz o despacho conjunto de 14.05.98.

2. Foi o despacho conjunto proferido pelos Secretários de Estado para os Assuntos Fiscais e da Segurança Social e das Relações Laborais, datado de 1998-05-14 que aceitou e definiu a maneira como as dívidas seriam pagas entre os devedores, como se escreve naquela informação n.º 8/07.

3. **Do que não há dúvidas**, é que o despacho **só contemplou** que a dação aceite pelo valor de € 622.200,50 **se destinasse ao pagamento de outras dívidas para além** das da empresa Metalposte, Mário Filipe dos Reis Miguel e de Sérgio dos Anjos Albuquerque Canelas, quantificadas no montante de € 568.849,60, **que seriam pagas primeiramente, e posteriormente as dívidas de natureza fiscal e Segurança Social** da empresa Bildex **e se porventura ficassem por regularizar relativamente a estas dívidas cujo prazo de cobrança legal fosse anterior a 31/07/1996** conceder-se-lhe-ia o pagamento em prestações ao abrigo do decreto-lei n.º 124/96, de 10/8.

4. Daí que se tivesse invocado que não estávamos em presença de qualquer indeferimento, uma vez que da informação não consta qualquer análise do pedido, mas apenas e tão só a explicitação do teor do despacho conjunto proferido pelos Secretários de Estado para os Assuntos Fiscais e da Segurança Social e das Relações Laborais, datado de 1998.05.14.

5. Por não se estar em presença de acto que indeferisse um qualquer pedido, dado que a situação do contribuinte, toda ela, estava definida no despacho conjunto, é que não tinha que haver audiência prévia nem o Mmo. Juiz "a quo" perdeu tempo a analisar esse vício invocado pelo A..

6. Muito embora os requerimentos do contribuinte tivessem sido entregues em sede de pagamento voluntário de liquidação, só vieram a ser apreciados na pendência da execução fiscal.

7. Face ao estatuído no art.º 149.º do CPPT, a única entidade com competência para proferir decisões em sede de execução fiscal é o Chefe do Serviço de Finanças, enquanto órgão de execução fiscal.

8. Como se retira de todo o art.º 201.º do CPPT, designadamente do n.º 1 – "nos processos de execução fiscal o executado ou terceiro podem, no prazo de oposição, requerer … a extinção da dívida exequenda e acrescidos, com a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis, **nas seguintes condições: Os bens dados em pagamento não terem valor superior à dívida exequenda e acrescidos,** salvo os casos de se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, **ou de a dação se efectuar no âmbito do processo conducente à celebração de acordo de recuperação de crédito do Estado."**.

9. Donde, a nosso ver, o despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto naquela informação n.º 8/2007 **é apenas a orientação interna que o chefe de serviços de Finanças deve observar.**

10. A A. deveria ter ido à execução fiscal e ter utilizado a reclamação como meio próprio para defesa dos seus interesses, de acordo com o estatuído no artigo 276.º do CPPT.

11. A questão a saber é se da dação formalizada naquela data resultou ou não, nos termos do acordado entre as partes, **um saldo a favor da A.**.

12. Conforme estatui o artigo 201.º e segts. do CPPT, os bens oferecidos em pagamento não podem ter valor superior à dívida exequenda e acrescidos, salvo se se demonstrar a possibilidade de imediata utilização dos referidos bens para fins de interesse público ou social, ou no caso da dação ser efectuada no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de crédito do Estado (n.º 1, alínea b) do art.º 201.º do CPPT).

13. Donde, é claro que o acordado na dação, como se refere na informação n.º 8/2007, afecta o hipotético remanescente "apenas" à regularização da dívida dos quatro contribuintes mencionados no despacho, assim como se prevê a insuficiência do montante da dação para fazer face à totalidade das dívidas de prazo de cobrança legal anterior a 31.07.1996, existentes em nome da Bildex, concedendo, nesse caso, ainda a possibilidade de efectuar esse pagamento com recurso ao pagamento em prestações ao abrigo do decreto-lei n.º 124/96, de 10.8.

14. Pelo que, face ao exposto, não existe qualquer saldo credor susceptível ser utilizado nos termos do n.º 9 do artigo 201.º do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Notificado o Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal para, querendo, se pronunciar, nos termos do art.º 146.º, n.º 1 do CPTA, o mesmo veio informar que não se pronuncia sobre o mérito do recurso, por entender que a relação jurídico-material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Por requerimento de 31/01/1997, a Metalposte – S.C.R. Mecânica, Lda., requereu o pagamento das suas dívidas no montante global de 35.167.874$00, incluindo juros compensatórios, ao abrigo do regime de regularização de dívidas previsto no art.º 14.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 124/96, de 10/08, desde logo pedindo que as mesmas fossem pagas através de dação em pagamento de imóvel da A. (cfr. doc. junto a fls. 275 a 286 do processo instrutor junto aos autos);

2. Por requerimento de 29/01/1997, Mário Filipe dos Reis Miguel requereu o pagamento das suas dívidas no montante global de Esc. 6.746.376$00, incluindo juros compensatórios, ao abrigo do regime de regularização de dívidas previsto no art.º 14.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 124/96, de 10/08, desde logo pedindo que as mesmas fossem pagas através de dação em pagamento de imóvel da A. (cfr. doc. junto a fls. 287 a 292 do processo instrutor junto aos autos);

3. Por requerimento de 29/01/1997, Sérgio dos Anjos Albuquerque Canelas requereu o pagamento das suas dívidas no montante global de Esc. 6.524.181$00, incluindo juros compensatórios, ao abrigo do regime de regularização de dívidas previsto no art.º 14.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 124/96, de 10/08, desde logo pedindo que as mesmas fossem pagas através de dação em pagamento de imóvel da A. (cfr. doc. junto a fls. 293 a 299 do processo instrutor junto aos autos);

4. Por ofício de 26/05/1998, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, foi comunicado à Direcção de Finanças de Lisboa que o pedido de dação em pagamento para extinção das dívidas ao abrigo do Decreto-lei n.º 124/96, de 10/08, foi deferido por despacho conjunto pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e da Segurança Social e das Relações Laborais, através do qual foi sancionado o seguinte entendimento: "(…) É aceite a dação em pagamento do imóvel sito na Rua da Guiné, n.º 31 – 2.º, freguesia do Prior Velho, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o art.º 405 – fracção D, pertencente a BILDEX – Centro de Informática, Lda., contribuinte n.º 500884480, com sede na Rua da Guiné, n.º 31 – 2.º, Prior Velho, para regularização das dívidas à Fazenda Nacional e à Segurança Social das empresas: Bildex – Centro de Informática, Lda., contribuinte n.º 500884480, com sede na Rua da Guiné, n.º 31 – 2.º, Prior Velho; Metalposte – S.C.R. Mecânica, Lda., NIPC 501316760, com sede na Rua da Guiné, n.º 31 – 2.º, Prior Velho; Mário Filipe R. Miguel, NIF 107906996, com residência na Rua Virgílio Correia, n.º 4 – 7.º Dto, Lisboa; Sérgio dos Anjos Albuquerque Canelas, NIF 166489891, com residência na Rua Virgílio Correia, n.º 4 – 5.º, Lisboa. 2. Ao bem aceite em pagamento é atribuído o valor de 124.740.000$00. 3. O produto da dação será aplicado em primeiro lugar ao pagamento das dívidas à Fazenda Nacional e à Segurança Social das empresas Metalposte, Sérgio Canelas e Mário Miguel, apuradas a partir do requerimento formulado pelas próprias empresas e dos elementos fornecidos pela 4.ª Repartição de Finanças do concelho de Loures através do seu ofício n.º 4686, de 97.09.23, e da Repartição de Finanças do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, através do seu ofício n.º 8175, de 97.10.07, e do IGFSS, através do ofício n.º 13464, de 97.10.17, que se encontram juntos ao processo, sendo o remanescente para a extinção das dívidas de natureza fiscal e à Segurança Social da em presa Bildex e se porventura ficarem por regularizar relativamente a esta última empresa dívidas cujo prazo de cobrança legal seja inferior a 31/07/96 *conceder-se-lhe-á* o pagamento em prestações ao abrigo do citado Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/08. 4. Na extinção ou redução das dívidas deverá ser observado o n.º 4 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (…)" (cfr. doc. junto a fls. 10 e 11 do processo instrutor junto aos autos);

5. Em 18/09/1998, foi assinado o "Auto de Dação em Pagamento" no Serviço de Finanças de Loures 4, tendo estado presentes Mário Filipe dos Reis Miguel e Sérgio dos Anjos Albuquerque Canelas, em nome próprio e na qualidade de sócios gerentes e administradores em exercício e em representação das firmas Bildex – Centro de Informática, Lda., Metalposte – S.C.R. Mecânica, Lda., do qual consta que: "(…) As dívidas em causa mencionadas no despacho conjunto exarado, a 98/05/14, por Suas Excelências os Secretários de Estado dos Assuntos Fiscais e da Segurança Social, foram apuradas nestes Serviços com os nossos elementos e os fornecidos pela Segurança Social e pela Repartição de Finanças do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, esta quanto às dívidas pessoais do seus sócios, encontrando-se todas qualificadas e quantificadas no montante de 114.044.104$00 (Anexo 1). **2. PRÉDIO EM DAÇÃO**: - Fracção autónoma designada pela letra "D", constituída pelo 2.º andar, do prédio urbano sito na Rua da Guiné, n.º 31, gaveto para a Rua de Nacala, Prior Velho, inscrito na respectiva matriz predial da freguesia do Prior Velho, concelho de Loures, sob o artigo 405, com o valor patrimonial de 27.855.360$00, encontrando-se registada na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Loures, sob o n.º 00106 da freguesia do Prior Velho, descrita anteriormente sob o n.º 00233 da freguesia de Sacavém (Anexo 2 e 3) (…) O imóvel dado em pagamento foi avaliado, nos termos e para os efeitos do artigo 284.º do CPT pelo valor de 140.000.000$00 e aceite para dação por 124.740.000$00 (cento e vinte e quatro milhões, setecentos e quarenta mil escudos), destinando-se o produto da presente dação ao cumprimento do estabelecido nos pontos 3 e 4 do já referido despacho conjunto (Anexo 4). (…)" (cfr. doc. junto a fls. 13 e 14 do processo instrutor junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

6. Em 18/01/1999, foi emitida pelo Serviço de Finanças de Loures 4 uma declaração de acordo com a qual as dívidas à data da dação em pagamento identificada no ponto anterior eram as seguintes: Bildex – Centro de Informática, Lda., NIPC 500884480 de Esc. 81.599.159$00; Metalposte – S.C.R. Mecânica, Lda., NIPC 501316760 de Esc. 25.348.808$00; Mário Filipe dos Reis Miguel, NIF 166489891 de Esc. 3.223.270$00 e Sérgio dos Anjos Albuquerque Canelas, NIF 107906996 de Esc. 3.872.867$00, sendo o total das dívidas de Esc. 114.044104$00, o valor da dação de Esc. 124.740.000$00, havendo um crédito de imposto a favor da firma dadora – Bildex de 10.695.896$00 que se destina ao pagamento de quaisquer dívidas dos executados supra (cfr. doc. junto a fls. 28 dos autos);

7. Em 13/11/2000, a A. dirigiu um pedido ao Chefe do Serviço de Finanças de Loures 4, do qual consta o seguinte: "(…) tendo de efectuar a entrega do imposto IVA, referente ao período de 01/07/00 a 30/09/2000, no valor de Esc. 242.930$00 (duzentos e quarenta e dois mil novecentos e trinta escudos) vem requerer a V. Ex.ª que o referido valor seja pago à Direcção-Geral do Tesouro através do saldo credor, que esta Empresa detém nessa Repartição de Finanças referente à Dação em pagamento efectuada ao abrigo do Plano Mateus. (…)" (cfr. doc. junto a fls. 34 do processo instrutor junto aos autos);

8. Em data que não se pode precisar foi elaborada a informação n.º 2058/2002, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, da qual consta que: "(…) em que solicita reembolso do montante de 185.638,44 € relativo a uma restituição por revisão oficiosa de uma liquidação adicional de IRC do exercício de 1989. 2. Alega para tanto e em síntese que: 2.1 A liquidação pelo sistema informático do respectivo DC, referente a esta restituição já teve lugar em 2002.02.27, pela liquidação n.º 8920001997; 2.2 O reembolso resultante de tal liquidação provocou a anulação de uma dívida existente no sistema informático do mesmo ano e do mesmo valor que já se encontra paga conforme certidão de dívida emitida pela Repartição de Finanças competente; 2.3 Enquanto aguardava o resultado da reclamação a referida dívida foi paga por dação em pagamento de um imóvel a qual foi aceite por Despacho conjunto de Suas Excelências os Secretários de Estado dos Assuntos Fiscais e da Segurança Social e das Relações Laborais. (…) 4. O auto de dação foi lavrado em 18.09.98, extinguindo-se as dívidas ao Estado e à Segurança Social, tendo ficado com um crédito no montante de Esc. 10.695.896$00. (…)" (cfr. doc. junto a fls. 249 do processo instrutor junto aos autos);

9. Em 13/12/2006, foi informada a Divisão de Gestão da Divida Executiva da Direcção de Finanças de Lisboa, pelo Serviço de Finanças de Loures 4, que: "(...) Conforme solicitado no ofício em referência, informo V. Ex.ª que relativamente ao reembolso n.º 2003/2586688, no valor de € 185.638,44, foi efectivamente restituído ao contribuinte, por decisão do Chefe deste Serviço, de 30/12/2003, pago por cheque n.º 6117132679 em 23/01/2004. Mais se informa que, em relação ao solicitado no ponto ii) e relativo à restituição do remanescente, resultante da dação efectuada ao abrigo do pagamento em prestações especial, de harmonia com o Dec.-Lei 124/96, de 10/08, não foi restituído qualquer valor por este Serviço de Finanças. A fim de ser proferida decisão e para tratamento em conjunto sobre os pedidos efectuados pelo contribuinte, junto se enviam 40 documentos conforme relação anexa (…)" (cfr. doc. junto a fls. 32 do processo instrutor junto aos autos);

10. Em 28/12/2006, foi dirigido ao Director de Serviços de Justiça Tributária, pela Divisão de Gestão da Dívida Executiva, um ofício com o seguinte teor: "(…) Bildex – Centro de Informática, Lda.. Em 2006/09/29, foi entregue, pelo contribuinte supra identificado, junto do Serviço de Finanças de Loures 4 – Sacavém, requerimento a solicitar a utilização do credor da dação em pagamento efectuada ao abrigo do Plano Mateus (Decreto-Lei n.º 124/96, de 10/08), para cumprimento da obrigação estipulada na alínea a) do n.º 1 do art.º 96.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). Sucede, no entanto, que, tanto no Auto de Dação em Pagamento, lavrado em 1998/09/18, bem como, do Despacho conjunto de 1998/05/14 dos Secretários de Estado para os Assuntos Fiscais e da Segurança Social e das Relações Laborais, pelo qual, a referida dação em pagamento foi aceite, não é feita qualquer referência à existência de crédito nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 201.º, n.º 9 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT). Não obstante, através da informação n.º 2058/2002, elaborada por esta Direcção de Serviços, no âmbito do processo n.º 43001100297, no seu ponto 4, afere-se que, do auto de dação lavrado em 1998/09/18 resultou um crédito, a favor do contribuinte supra no montante de Esc. 10.695.896$00.

Assim, para efeitos duma boa análise por esta Direcção de Finanças de Lisboa – Divisão de Gestão da Divida Executiva, do ora peticionado pelo contribuinte supra, solicita-se a V. Ex.ª se digne a esclarecer se, no âmbito do processo de dação em pagamento, resultou a favor do mesmo algum saldo credor, e em caso afirmativo qual o montante desse crédito. (…)" (cfr. doc. junto a fls. 30 do processo instrutor junto aos autos);

11. Em 08/01/2007, foi elaborada a informação n.º 8/2007, da Divisão de Gestão da Divida Executiva, de acordo com a qual não resulta da Dação em pagamento qualquer crédito de imposto a favor da A. (cfr. doc. junto a fls. 13 a 19 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

12. Em 23/01/2007, sobre a informação identificada no ponto anterior recaiu o seguinte Parecer do Chefe de Equipa: "Confirmo a informação infra, concluindo-se do seu conteúdo que não existe nem nunca existiu qualquer saldo credor constituído a favor da requerente, em virtude da dação em pagamento efectuada no âmbito do Dec.-Lei n.º 124/96, de 10/08. Nesta conformidade torna-se desnecessária qualquer análise ou pronúncia sobre os diversos pedidos de encontro de contas entre os diversos impostos a pagar e o pretenso saldo credor. Propõe-se assim a remessa de todo o expediente ao Serviço de Finanças de Loures 4 para que notifique a exponente da sorte do seu pedido, devendo ainda informá-la da sua real situação tributária e da melhor forma da regularizar. Deverá ainda o serviço em causa tramitar as execuções fiscais com a celeridade que se impõe, devendo ter especial atenção ao imperativo legal de compensar os reembolsos surgidos com as dívidas fiscais existentes. (…)" (cfr. doc. junto a fls. 13 dos autos);

13. O Chefe de Divisão, em 24/01/2007, afirma: "Concordo. À C.D." (cfr. doc. junto a fls. 3 do processo instrutor junto aos autos).

14. Em 25/01/2007, foi proferido, sobre a informação identificada em 11 o seguinte despacho: "Concordo. Proceda-se como proposto. Lx. 2007.01.25, assinatura ilegível, Américo Lino Vinhais, Director de Finanças Adjunto" (cfr. doc. junto a fls. 13 dos autos);

15. Em 26/01/2007, foi remetido pela Divisão de Gestão da Dívida Executiva, ofício ao Serviço de Finanças de Loures 4 com o seguinte teor: "Assunto: Remessa de informação – da existência de saldo credor em dação em pagamento – nome: Bildex – Centro Técnico Informática, Lda. – Em cumprimento do despacho do Director de Finanças Adjunto de 2007-01-25, junto se remete a V. Ex.ª cópia da Informação n.º 008/2007, relativa ao assunto em epígrafe, bem como, todo o expediente conexo, para conhecimento desses Serviços e correspondente notificação ao exponente supra identificado. Com os melhores cumprimentos. Pel´o Chefe de Divisão, assinatura ilegível, Joaquim Fernando Ricardo" (cfr. doc. junto a fls. 2 do processo instrutor junto aos autos);

16. Por ofício de 02/02/2007, do Serviço de Finanças de Loures 4, foi a A. notificada do despacho identificado no ponto anterior com a indicação de que fica também notificado para proceder ao pagamento das importâncias que se encontram em dívida (cfr. doc. junto a fls. 12 dos autos);

17. Em 08/03/2007, foi emitida uma certidão pelo Serviço de Finanças de Loures 4, de acordo com a qual as dívidas da Bildex – Centro Técnico de Informática, Lda., respeitantes aos cinco anos seguintes ao auto de dação em pagamento são no montante total de € 30.089,41 (cfr. doc. junto a fls. 26 e 27 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto pela FP da sentença da Mma. Juíza do TT de Lisboa que julgou procedente a presente acção administrativa especial, condenando a AT a considerar a existência de um saldo credor a favor da autora, ora recorrida, no montante de € 53.350,90, que poderá ser por esta utilizado para pagamento de impostos vencidos até 19/09/2003, desde que tenha comunicado a vontade de o utilizar previamente, no prazo de trinta dias, à entidade a quem o pagamento devia ser efectuado.

Suscita a recorrente, desde logo, a impropriedade do meio utilizado pela ora recorrida para defesa dos seus direitos, porquanto, de acordo com o artigo 276.º do CPPT, deveria a mesma ter deduzido reclamação na execução fiscal respectiva.

Não há dúvida que a reclamação prevista no citado artigo 276.º do CPPT é o meio processual adequado para impugnação da generalidade de actos materialmente administrativos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, designadamente aqueles que são praticados por entidades diferentes do órgão da execução fiscal, na sequência de procedimentos tributários autónomos, que correm paralelamente ao processo de execução fiscal e em conexão com ele, como é o caso do pedido de pagamento em prestações e do pedido de dação em pagamento formulado após a instauração do processo de execução fiscal.

Sucede que, no caso em apreço, como a própria recorrente refere na conclusão 6.ª das suas alegações, ainda que a recorrida tenha vindo suscitar a questão do seu crédito resultante da dação em pagamento anterior ainda em sede de pagamento voluntário de liquidação, tais requerimentos só vieram a ser apreciados na pendência da execução fiscal já que tais pedidos não suspenderam a cobrança da obrigação tributária em dívida.

Ou seja, é já na pendência de execução fiscal instaurada para cobrança das importâncias que se encontravam em dívida que a ora recorrida é notificada de que a AT, por despacho do Director de Finanças de Lisboa, lhe não lhe reconhecia a existência de qualquer crédito constituído ao abrigo da dação de pagamento efectuada em 18/9/1998 (v. fls. 12 e 29 dos autos) e de que devia proceder ao pagamento de tais importâncias.

Restava-lhe, então, não se conformando com tal situação, reagir contra ela usando o meio próprio e adequado, ou seja, dela reclamar, nos termos do artigo 276.º do CPPT, ainda que a decisão impugnada não tivesse sido proferida pelo órgão da execução fiscal pois neste artigo prevê-se a possibilidade de impugnação de quaisquer decisões que no processo afectem os direitos ou interesses legítimos do executado proferidas por outras autoridades da administração tributária.

Assim, é de concluir que a acção administrativa especial utilizada pela recorrida é, pois, um meio processual inadequado para a satisfação da sua pretensão.

Sendo que o meio processual adequado, neste caso, seria a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT.

Em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convolação da petição, em consonância com o preceituado nos art.ºs 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

A correcção do erro na forma de processo, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

Mas a convolação só deverá ser decidida quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretende e não conduza à prática de actos inúteis, como seria o caso da extemporaneidade do novo meio processual para que se convolasse a presente oposição.

Ora, no caso em apreço, tal reclamação teria de ser apresentada no prazo de dez dias após a notificação da decisão, nos termos do n.º 1 do artigo 277.º do CPPT, pelo que, tendo a presente acção sido deduzida em 8/5/2007, há muito que se tinha esgotado aquele prazo de dez dias, uma vez que a recorrida foi notificada em 8/2/2007 da decisão que impugna (v. fls. 2 e 12).

Tal convolação não deixaria, sim, de ser um acto inútil, o que é proibido por lei (artigo 137.º do CPC).

Razão por que procede a excepção da impropriedade do meio processual utilizado e, em consequência, se impõe a absolvição do réu da instância.

A procedência desta excepção prejudica o conhecimento das demais questões suscitadas no recurso.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, concedendo provimento ao recurso, julgar procedente a excepção da impropriedade do meio processual utilizado e, em consequência, absolver o Réu da instância.

Custas pela recorrida apenas na 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou neste Tribunal, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Prescrição. Tributos (IRS, IRC E IVA). Lei aplicável. art. 297º do CC. Citação. Interpretação da prescrição. Art 48º, 1, da LGT.

Sumário:

I — Estabelecendo a lei nova (LGT) um prazo mais curto para a ocorrência da prescrição dos tributos que a lei antiga (CPT), é aquela a lei aplicável, a não ser que, segundo esta falte menos tempo para o prazo se completar – art. 297º, 1, do CC.

II — No domínio da LGT a citação interrompe a prescrição – art. 48º, 1, da LGT.

Processo n.º 23/09-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Jorge Alberto Segadães Duarte.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JORGE ALBERTO SEGADÃES DUARTE**, identificado nos autos, opôs-se, junto do TAF de Braga, a uma execução que contra ele reverteu, por dívidas de IRS, IRC e IVA, dos anos de 1995, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Alegou caducidade do direito de liquidação, prescrição das dívidas exequendas e ilegalidade da reversão, seja porque não foi excutido o património da originária devedora (nem sequer apurada a inexistência de bens dessa sociedade), seja porque não teve qualquer culpa na inexistência de bens, tendo a sua gestão da sociedade (que cessou a sua actividade em 1997) sido a adequada.

A Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição procedente, seja porque considerou a oponente parte ilegítima no tocante às dívidas posteriores a Setembro de 1997, seja porque considerou prescritas todas as anteriores.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Foram instaurados no Serviço de Finanças (SF) de Braga-1, vários processos de execução fiscal por dívidas de IR, IVA e Coimas contra a sociedade devedora originária, no valor total de € 18 281,00 (nºs 1 e 16 a 30 dos Factos Provados).

B. Por insuficiência de bens da devedora originária, foi efectuada a reversão em nome do ora oponente (n. 2 dos Factos Provados).

C. O ora Oponente foi citado em 12.12.2006 para proceder ao pagamento da dívida exequenda de € 18 281,00 respeitante a IRS, IRC, IVA e Coimas. O Oponente foi sócio gerente da devedora originária desde 1994 até Agosto de 1997, data em que a mesma encerrou as suas instalações (nºs 5 e 11 dos Factos Provados).

D. Para cobrança da dívida de IRS do ano de 1997, foi instaurado em 25.01.1999 o processo de execução n. 199901019813, cfr. fls. 4 da execução (n. 16 dos Factos Provados).

E. Em 09.12.2002, foi instaurada a execução fiscal 200201093509 para cobrança da dívida de IRC do ano de 1997 (n. 21 dos Factos Provados).

F. Em 17.08.1999, foi instaurado o processo de execução 199901036362, para cobrança do IVA do ano de 1997 (n. 23 dos Factos Provados).

G. Em 05.12.2006 foi emitido o despacho de reversão e em 06.12.2006 foi remetida para o ora oponente a citação para proceder ao pagamento da dívida (nºs 33 e 34 dos Factos Provados).

H. Com base nos factos descritos, considerou a Mm. Juiz a quo, que as dívidas exequendas, relativas a IRS, IRC e IVA de 1997, se encontravam prescritas, uma vez que, o prazo de prescrição da dívida exequenda se completaria em 01.01.2007.

I. Sucede, porém, que a sentença recorrida fez uma errónea aplicação da lei, uma vez que não procedeu à valoração da citação do Oponente, em 12.12.2006, que ocorreu quando ainda estava em curso o prazo prescricional.

J. Como é jurisprudência pacífica do STA, ocorrendo nova causa de interrupção da prescrição, esta produz os seus efeitos próprios, isto é, elimina o prazo que anteriormente tinha decorrido para a prescrição e obsta a que o novo prazo decorra na pendência do novo Processo.

K. E é certo que a boa jurisprudência do STA vertida, por exemplo, no Ac. STA, de 04- 06-2008 precisa que …

L. Estes ensinamentos podem ser complementados com o entendimento levado a Acórdão do STA, cujo sumário se transcreve …

M. Da boa jurisprudência invocada avulta que, para efeitos de determinação da prescrição, haverá, por força da aplicação do comando vertido no art. 12º do CC, que atender a todos os factos interruptivos ou suspensivos previstos na lei em vigor no momento em que os factos ocorram.

N. Tendo em conta o paralelismo existente entre a base factual subjacente ao douto Acórdão citado e a situação vertente, convoca-se a douta apreciação do Supremo Tribunal Administrativo no invocado aresto de 04-06-2008:... tendo os oponentes sido citados antes de terem decorrido os oito anos previstos na LGT: não ocorreu, assim, a invocada prescrição ao abrigo desta lei.

O. Na situação dos autos, o Oponente foi citado antes que tivesse decorrido o prazo de oito anos da LGT ou o prazo de 10 anos resultante do art. 34º do CPT.

P. Logo, não ocorreu a invocada prescrição ao abrigo desta lei, encontrando-se o referido prazo prescricional interrompido, mantendo-se, até à presente data, o efeito derivado da aludida interrupção ocorrida em 12.12.2006.

Q. Ao não decidir assim, fez a sentença recorrida fez uma errónea subsunção dos factos ao ordenamento jurídico aplicável, *maxime* do art. 49º, n. 1, da LGT.

R. Razão pela qual deverá ser revogada e substituída por Acórdão que declare a inexistência da prescrição das dívidas de IRS, IRC e IVA *relativas ao ano de 1997*, mantendo-se, no mais, a sentença recorrida.

Contra-alegou o oponente que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. Conformou-se a recorrente com a sentença recorrida na parte em que considerou o recorrido parte ilegítima relativamente às dívidas posteriores a Setembro de 1997 e prescrita a dívida relativa ao ano de 1995, sendo o presente recurso parcial e limitado apenas às dívidas relativas ao ano de 1997.

B. A devedora originária Soficad - Desenho Assistido por Computador, Ld., não foi notificada de qualquer certidão de dívida emitida pela Fazenda Nacional, designadamente no que às dívidas relativas ao ano de 1997 diz respeito, nem tão pouco foi citada para proceder à liquidação de montantes eventualmente em dívida.

C. Nestes termos, a sentença recorrida fez uma correcta interpretação ao declarar as dívidas decorrentes do ano de 1997 prescritas, uma vez que, até esta data não foi a devedora originária citada, notificada ou por qualquer outra forma legal informada da liquidação das contribuições ou tributos ora reclamados, conforme consta do processo administrativo junto aos autos, tendo sido preterida uma formalidade essencial no que ao processo executivo em mérito diz respeito.

D. A recorrente deveria, na impossibilidade de citação da devedora principal, (sociedade por quotas) para o seu domicílio fiscal (os A/R constantes do processo administrativo não se encontram assinados por ninguém, tendo a correspondência sido devolvida ao destinatário - entidade administrativa), ter, nos termos do art. 41º do CPPT, procedido à citação da mesma na pessoa do seu sócio gerente para a residência pessoal deste, o que jamais se verificou.

E. Em Dezembro de 2006, não foi o recorrido citado nos termos do referido art. 41º do C.P.P.T., na qualidade de sócio gerente da devedora originária, mas antes na qualidade de responsável subsidiário, sendo informado de que contra si corria o processo de execução n. 0361199901019813, por reversão.

F. Assim, é inequívoco de que não foi efectuada a citação da devedora originária até à presente data, designadamente para o pagamento das dívidas relativas ao ano de 1997 (dívidas posteriores ao mês de Setembro de 1997), objecto do presente recurso, verificando-se quanto a esta dívida a prescrição, nos termos do disposto no art. 48º da LGT, por força do art. 5º n. 1 do Decreto-Lei n. 398/98, de 17/12, que impõe a aplicação do art. 297º do C.C.

G. Por outro lado e mesmo que se considere que as dívidas reportadas ao ano de 1997 não se mostram prescritas, o que só por mera hipótese se admite, sempre se dirá que, dos factos provados consta expressamente que o recorrente "foi sócio gerente da devedora originária desde 1994 até Agosto de 1997, data em que a mesma encerrou as suas instalações" (n. 11 dos factos provados) e que "a partir de Agosto de 1997 as declarações de IVA e IRC deixaram de ser entregues" (n. 14 dos factos provados).

H. As dívidas reportadas ao ano de 1997 são posteriores ao mês de Setembro, uma vez que, as declarações de IVA e IRC apenas deixaram de ser entregues a partir do encerramento da sociedade devedora originária.

I. Ora, se as dívidas do ano de 1997 são todas posteriores ao mês de Setembro, conforme o referido supra (n. 14 dos factos provados), e o recorrido foi declarado na sentença "parte ilegítima no que concerne às dívidas dos períodos posteriores a Setembro de 1997", é manifesto que não lhe pode ser exigido o pagamento das mesmas, tanto mais que a recorrente se conformou com a sentença nesta parte, tendo a mesma já transitado em julgado.

J. Deve manter-se integralmente a decisão recorrida, considerando-se prescritas as dívidas relativas ao ano de 1997 ou, assim não se entendendo, deve julgar-se que, sendo a dívida deste ano de 1997 posterior ao mês de Setembro (conforme se conclui do n. 14 dos factos provados), é o recorrido parte ilegítima, conforme consta da parte da decisão recorrida já transitada em julgado na parte com a qual a recorrente se conformou.

K. Verificando-se, por mera hipótese e dever de patrocínio, a inexistência da prescrição das dívidas do ano de 1997 ou entendendo-se que as mesmas são anteriores ao mês de Setembro, deve ordenar-se a baixa dos presentes autos por forma a conhecer as demais questões suscitadas e não apreciadas em 1ª Instância.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso deve proceder.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância, e relevante para a decisão da causa:

1 - Em nome da devedora originária foram instauradas as execuções fiscais em apenso por dívidas de IR, IVA e Coimas e melhor identificadas a fls. 49 a 51.

2 - Por insuficiência de bens da devedora originária, foi efectuada a reversão em nome do ora oponente, cfr. fls. 53 da execução.

3 - O ora oponente foi notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição por carta datada de 12.10.2006, cfr. fls. 56 da execução.

4 - Em 05.12.2006 foi proferido o despacho de reversão, cfr. fls. 66\ da execução.

5 - O ora oponente foi citado em 12.12.2006 para proceder ao pagamento da dívida exequenda de € 18.281,00 respeitante a IRS, IRC, IVA e Coimas.

6 - Em 25.05.1995 foi constituída a devedora originária, cfr. fls. 40 da execução.

7 - Foram nomeados gerentes o ora oponente, e o outro sócio de nome Nuno Miguel Geraldes Maia dos Santos Nascimento.

8 - Em 22.01.1997 o referido Nuno Miguel registou na Conservatória a renúncia à gerência que declarou ter ocorrido em 18.11.1996.

9 - Foi nomeado gerente o ora oponente, conforme registo de 22.01.1997.

10 - Em 09.04.1997 foi alterado o pacto social tendo sido nomeados gerentes, o ora oponente e Jorge Manuel Nunes de Oliveira.

11 - O ora oponente foi sócio e gerente da devedora originária desde 1994 até Agosto de 1997, data em que a mesma encerrou as suas instalações.

12 - A partir daquela data a sociedade deixou de exercer a actividade.

13 - Em 01.11.1997 as instalações da devedora foram ocupadas por outra empresa, conforme contrato de arrendamento a fls. 14 dos autos.

14 - A partir de Agosto de 1997 as declarações de IVA e IRC deixaram de ser entregues.

15 - A devedora originária foi cessada oficiosamente em 31.12.2001.

16 - Para cobrança da dívida de IRS do ano de 1997, foi instaurado em 25.01.1999 o processo de execução n. 199901019813, cfr, fls. 4 da execução.

17 - Em 15.03.1999 foi emitida a citação postal, cfr. fls. 4 da execução.

…

21 - Em 09.12.2002, foi instaurada a execução fiscal 200201093509 para cobrança de dívida de IRC do ano de 1997.

…

23 - Em 17.8.1999 foi instaurado o processo de execução 1999901036362, para cobrança do IVA do ano de 1997.

…

29 - Em 23.04.2005 foram apensados ao processo de execução identificado em 1), os processos de execução, 103836.2, 104639.0, 100261.9, 102245.8, 109350.9, 100534.0 e 101490.0.

30 - Em 10.10.2006, foram apensados ao processo de execução identificado em 1) os processos 102092.7, 106316.2, 107409.1, 1083319.8 e 108796.7.

31 - Em 11.10.2006, foi emitido o mandado de penhora.

32 - Em 12.10.2006 foi proferido o projecto de reversão e remetida carta para o exercício do direito de audição.

33 - Em 05.12.2006 foi emitido o despacho de reversão.

34 - Em 06.12.2006 foi remetida para o ora oponente a citação para proceder ao pagamento da dívida.

35 - Os processos de execução fiscal identificados em 16, 18, 19, 21, 23, 24, 25 e 27 estiveram parados desde a data da sua instauração até 23.04.2005.

3. O Mm. Juiz *a quo* julgou, como vimos, o oponente parte ilegítima no tocante às dívidas dos períodos posteriores a Setembro de 1997.

Por sua vez, julgou prescritas as dívidas anteriores.

A Fazenda Pública insurge-se *apenas* contra a decisão do Mm. Juiz que julgou prescritas as dívidas (de IRS, IRC e IVA) do ano de 1997.

Ou seja, só esta questão será apreciada, sendo que a decisão do Mm. Juiz, na parte não impugnada, *transitou em julgado*.

Diremos desde já que, diferentemente do que sustenta o recorrente, as dívidas de 1997 não estão abrangidas pelo caso julgado, nomeadamente no tocante ao IRC e IRC, que, por se tratar de impostos periódicos abrangem todo o ano de 1997, apesar do prazo de prescrição se contar a partir do termo do ano em que o mesmo se verificou. No tocante às dívidas de IVA desse ano, uma vez que se trata de um imposto de prestação única, abrangerá unicamente o período anterior a Outubro de 1997.

Vejamos então se, no tocante às dívidas de 1997, as mesmas estão prescritas.

Para assim decidir, o Mm. Juiz discreteou da seguinte forma:

"Há que decidir qual dos regimes se impõe aplicar.

"No âmbito do CPT, e porque estamos perante dívidas do ano de 1995 e 1997, o inicio do prazo da prescrição contar-se-ia a partir de 1.1.1996 e 01.01.1998, pelo que se completaria em 01.01.2006 e 01.01.2008, sem contudo se relevar eventuais interrupções.

"Por outro lado, e no âmbito da LGT, e contando-se o prazo nos mesmos termos acima referidos, o prazo da prescrição contar-se-ia desde 01.01.1999 pelo que os 8 anos se completariam em 01.01.2007.

"Contudo há que tomar em consideração as causas de interrupção ocorridas, face ao disposto no n. 3 do art. 34º do C.P.T.

"Segundo o n. 3 desse artigo, a prescrição interrompe-se com a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução, mas esse efeito interruptivo cessa se esse tipo de processo estiver parado durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, passando a somar-se, para o efeito da prescrição, o tempo decorrido até à data da instauração do processo, com o tempo que sucedeu ao termo do prazo de paragem por um ano.

"Tendo por base a matéria de facto assente, verifica-se que por efeito da instauração da execução, ocorreu a respectiva interrupção a que se refere o n. 3 do art. 34º do CPT.

"Contudo, conclui-se que a execução esteve parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

"Assim, e face ao acima descrito, conclui-se que as dívidas de 1995 e 1997, se encontram prescritas, face ao disposto no art. 48º da LGT, por força do art. 5º, n. 1 do Dec.-Lei 398/98 de 17.12 que impõe a aplicação do art. 297º C.C.

"Face ao que se acaba de decidir, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas".

Que dizer?

Pois bem.

Comecemos por ver qual o regime aplicável, se o previsto no CPT se o previsto na LGT.

A data relevante para a determinação da lei aplicável é a de 1 de Janeiro de 1999, data do início da vigência da LGT.

No regime do CPT, as dívidas de IRC e IRS prescreviam, salvo qualquer facto interruptivo, em 1 de Janeiro de 2008, uma vez que o prazo prescricional de 10 anos, começava a correr em 1 de Janeiro de 1998 – art. 34º, 1, do CPT.

No tocante ao IVA, tal prazo prescricional não podia ultrapassar o dia 30 de Setembro de 2007, atento o facto de se tratar de imposto de obrigação única e não poder ser considerado o período posterior a Setembro de 1997 (ou seja, a prescrição ocorreria sempre a partir do dia 2 Janeiro de 2007 e nunca depois de 30 de Setembro de 2007).

Sendo aplicável a LGT, e salva a hipótese de qualquer facto interruptivo, as dívidas de IRC, IRS e IVA prescreviam, em 1 de Janeiro de 2007, uma vez que o prazo prescricional de 8 anos, começava a correr em 1 de Janeiro de 1999 – art. 48º, 1, da LGT.

Que dizer?

Pois bem.

Não é exacto dizer-se que a instauração da execução interrompeu a prescrição, pois à data da instauração (ano de 1999) já estava em vigor a LGT que não prevê a instauração da execução como causa de interrupção da prescrição (vide art. 49º da LGT).

Assim, não havendo facto interruptivo ao abrigo do CPT, é aplicável a LGT, por se tratar efectivamente do prazo mais curto – art. 297º, 1, do CC.

Considerando a LGT há realmente um facto interruptivo da prescrição, a saber, a citação (n. 1 do citado artigo 49º da LGT).

Ora, como resulta do probatório, o oponente foi citado em 12.12.2006 (ponto 5 do probatório).

Assim, a partir daqui interrompe-se a prescrição. A menos que a mesma já tivesse ocorrido.

Feitas as contas, e tendo em conta o que atrás vai dito, verifica-se que não ocorre qualquer prescrição.

Não prescreveram assim as obrigações tributárias do ano de 1997 (IRS, IRC e IVA).

Procede pois o recurso da FP.

Deverá assim, como refere e bem o recorrido, conhecer o Mm. Juiz das restantes questões suscitadas na oposição, e que o Mm. Juiz não conheceu, questões unicamente direccionadas para os ditos tributos, referentes ao ano de 1997.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, unicamente no segmento em que julgou prescritas as dívidas de IRS, IRC e IVA do ano de 1997, que o não estão, baixando os autos à instância para conhecer das restantes questões suscitadas na oposição, e que tenham a ver com os tributos em causa.

Custas pela recorrida, que contra-alegou, mas somente neste STA, ficando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Prescrição. Código do Processo Tributário. IRC de 1993.

Sumário:

I — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 34.º do CPT, 49.º da LGT e 326.º e 327.º do Código Civil, não havendo paragem por mais de um ano, dos respectivos processos, todas as causas, tanto interruptivas como suspensivas, ocorridas antes de 1 de Janeiro de 2007, produzem os seus efeitos próprios: de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente.

II — Pelo que todo o período decorrido para a prescrição fica eliminado, só começando a correr novo prazo após o trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar.

Processo n.º 70/09-30.
Recorrente: Jaime Ribeiro & Filhos, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Jaime Ribeiro & Filhos, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a reclamação que deduziu contra o despacho do Chefe do 3º Serviço de Finanças do Porto, que não considerou prescrita a dívida exequenda de IRC, relativo ao ano de 1993, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A dívida exequenda procede de IRC, ano de 1993.

B) O prazo prescricional começou a contar-se em 01-01-1994.

C) Esse prazo é, no caso, de 10 anos (art. 34.º/1 do CPT, aplicável por força da parte final da norma do n.º 1 do art 297º do CC).

D) A contagem desse prazo foi interrompida em 29-10-1997 pela apresentação, naquela data, de reclamação graciosa.

E) Nenhum outro facto posterior tem influência na contagem do prazo prescricional.

F) Desde o início da contagem do prazo prescricional (01-01-1994) e até à data da sua interrupção (29-10-1997) decorreram 3 anos, 9 meses e 28 dias.

G) A reclamação graciosa deduzida pela aqui Reclamante esteve parada, por facto que a esta não é imputável, desde 12-05-1999 (data em que ela exerceu o seu direito de audição) até 24-10-2001 (data do indeferimento da reclamação graciosa).

H) Assim tendo sucedido, retomou-se, em 13-05-2000, a contagem do prazo prescricional, por força do disposto no art. 34º/3 – II parte do CPT,

I) pelo que haverá de somar-se ao tempo que decorrer após a cessação do efeito da interrupção o período que decorreu até à data de autuação da reclamação graciosa.

J) Tendo decorrido entre o inicio da contagem do prazo prescricional (01-01-1994) e a data da autuação da reclamação graciosa (29-10-1997), 3 anos, 9 meses e 28 dias, ficaram a faltar 6 anos, 2 meses e 2 dias para se completar o prazo de 10 anos.

K) Contados esses 6 anos, 2 meses e 2 dias a partir da data em que se retomou a contagem do prazo prescricional (13-05-2000), verificar-se-á que em 15-07-2006 se completou o prazo prescricional de 10 anos previsto no art. 34º/1 do CPT.

L) A prescrição da dívida exequenda não pode, assim deixar de ser declarada, sob pena de violação do direito aplicável, por erro (erro de direito) na interpretação e aplicação das respectivas normas

M) Como não pode, sem a devida fundamentação, recusar-se a declaração de prescrição.

N) E o despacho reclamado (do respectivo Chefe de Finanças), assente na informação que o precede, não cumpre os requisitos mínimos da fundamentação, expressa, clara, suficiente e congruente.

O) Decidindo como decidiu, a sentença sob recurso não procede, no caso em apreço, a uma correcta interpretação e aplicação da lei, designadamente dos arts. 34º do CPT, 48º/1 e 49º da LG T, e inobserva as disposições dos arts. 268º/3 da CRP e 77º/1 e 2 da LGT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se para o efeito na doutrina e na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Atenta a natureza urgente do processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Na sequência de uma acção de inspecção efectuada à impugnante pela Administração Fiscal foi emitida a liquidação de IRC n.º 8310017852 relativa ao ano de 1993, que está na origem da dívida exequenda.

b) A executada (ora reclamante) apresentou reclamação graciosa contra tal liquidação, a qual foi autuada em 31/10/1997.

c) Em 21/11/1997, a sociedade Jaime Ribeiro & Filhos, Lda apresentou garantia bancária emitida pelo Banco Português do Atlântico, no valor de 87.000.000$00, referente à reclamação graciosa da liquidação de IRC n.º 97018310017852.

d) Em 2/2/1998, foi autuada a execução fiscal n.º 3360199801006274 contra a ora reclamante por dívida proveniente de IRC de 1993, no montante de 305.652,09 euros (61.277.743$00).

e) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Director de Finanças de 24/10/2001.

f) A reclamação graciosa esteve parada por motivos não imputáveis ao contribuinte desde 13/5/1999 até 24/10/2001.

g) Na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a ora reclamante apresentou impugnação judicial contra a liquidação de IRC de 1993, em 17/12/2001, a que foi atribuído o n.º 176/01.

h) Por sentença de 19/12/2003, a impugnação judicial referida na alínea g) foi julgada improcedente.

i) A reclamante interpôs recurso da sentença proferida para o Tribunal Central Administrativo Norte, o qual por Acórdão de 30/6/2005, negou provimento ao recurso.

j) A ora reclamante recorreu do acórdão que negou provimento ao recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição de acórdãos.

k) Por acórdão de 18/10/2007, o TCAN julgou não verificada a oposição de acórdãos e considerou o recurso findo.

l) A impugnante apresentou recurso para o Tribunal Constitucional, o qual por acórdão de 24/6/2008, decidiu não tomar conhecimento do recurso.

m) O processo de impugnação judicial n.º 176/01 não sofreu paragem superior a um ano durante toda a sua tramitação - cfr. processo de impugnação.

n) Através do requerimento de fls. 28 a 31, cujo teor se dá por reproduzido, a reclamante pediu ao Exmo Senhor Chefe do Serviço de Finanças que declarasse prescrita a dívida exequenda constante do processo de execução fiscal 33601199801006274.

o) Em 17/6/2008, pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Porto 1, foi proferido o despacho reclamado a não reconhecer a prescrição da dívida, com os fundamentos constantes de fls. 33, cujo teor se dá por reproduzido.

p) A presente reclamação foi apresentada em 2/7/2008.

3 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: prescrição da dívida exequenda e falta de fundamentação do despacho reclamado.

Comecemos pela apreciação da primeira das referidas questões, aliás, de conhecimento oficioso.

Desde logo, importa referir que, pelas razões expostas na motivação do recurso e não obstante os vários regimes que se sucedem no tempo, é aqui aplicável o prazo prescricional previsto no artº 34º, n.º 1 do CPT e não o previsto no artº 48º da LGT, de harmonia com o disposto no artº 297º do CC.

Nos termos daquele preceito legal, o prazo de prescrição é de dez anos e começou a correr, uma vez que está em causa IRC do ano de 1993, em 1/1/1994.

Acontece que, em 31/10/97, a recorrente apresentou reclamação graciosa (vide alínea b) do probatório), o que interrompeu a prescrição (cfr. artº 34º, n.º 3 do CPT), sendo certo que este processo esteve parado, por culpa da administração, desde 12/5/99 até 24/10/01, ou seja, por mais de um ano (vide alínea f) do probatório).

Daqui resulta que esse efeito interruptivo cessaria em 12/5/00.

Sucede, porém, que, entretanto, em 7/12/01, a recorrente deduziu impugnação judicial (vide alínea g) do probatório), sendo certo que não sofreu paragem superior a um ano durante toda a sua tramitação (vide alínea m) do probatório).

Tal impugnação foi julgada improcedente por sentença de 19/12/03 (vide alínea h) do probatório).

Desta decisão foi interposto recurso para o TCA Norte, que foi julgado improcedente por acórdão de 30/6/05 (vide alínea i) do probatório).

Inconformada, a recorrente interpôs recurso para o Pleno desta secção do STA, por oposição de acórdãos, tendo o mesmo sido julgado findo por não verificada a referida oposição, por decisão do TCAN, datada de 18/10/07 (vide als. J) e k) do probatório).

Desta decisão, em 18/10/07, foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional que, por acórdão de 24/6/08, decidiu não tomar conhecimento do recurso (vide alínea l) do probatório)

E, em 2/2/98, foi instaurada execução, que está ainda pendente, pendência essa que, todavia, não tem relevância por aquela ser anterior à LGT.

"Ora, em tal circunstancialismo fáctico, todas as causas interruptivas e suspensivas produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente.

Razão por que todo o período de tempo decorrido para a prescrição está eliminado, só começando a correr novo prazo depois do trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar (artigo 49.º da LGT e 326.º e 327.º, n.º 1, do Código Civil)" (Acórdão desta Secção do STA de 25/6/08, in rec. n.º 415/08).

Neste sentido, pode ver-se Jorge Sousa, in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, págs. 68 a 70 e, entre outros, os Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 24/10/07 e de 28/5/08, in recs. nºs 244/07 e 840/07, respectivamente.

Deste modo e no caso em apreço, todo o tempo anterior a 17/12/01 deixou de contar por força da instauração da impugnação judicial, sendo evidente que, até então, não tinham decorrido dez anos.

Sendo assim, não ocorreu a prescrição da dívida tributária.

Pelo que e nesta parte, improcedem as conclusões A) a L) da motivação do recurso.

4 – Quanto à segunda das referidas questões, é, também, patente que a recorrente carece de razão.

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 iter 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.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, o acto em causa é do seguinte teor: "Face à informação que antecede e nos termos do n.º 1 art. 255º do CPT e n.º 4 do artº 49º da LGT, não considero a dívida respeitante ao processo executivo…prescrita".

A referida informação integra-se no acto administrativo em causa.

Ora, da análise da informação para onde este acto assim se remete ressalta à evidência que nela, não só se indicam os factos com relevância para as apreciação da prescrição, nomeadamente no que às suas causas interruptivas diz respeito, mas também o regime jurídico em que assentou a referida decisão.

Pelo que, a fundamentação é bastante, sendo assim possível, através da fundamentação usada saber o que levou o Chefe dos Serviços de Finanças a concluir por que não se encontrava prescrita a dívida exequenda.

5 – 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, 4 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Diligências de prova. Prazo de extinção da execução. Má fé. Princípio do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva.

Sumário:

I — Da conjugação dos artigos 13.º e 114.º do CPPT não decorre que o juiz esteja obrigado à realização de todas as diligências que sejam requeridas pelas partes, antes o dever de realizar as correspondentes diligências se deve limitar àquelas que o tribunal considere, no seu livre juízo de apreciação, como úteis ao apuramento da verdade.

II — O prazo de um ano previsto no artigo 177.º do CPPT (extinção da execução) reveste natureza ordenadora e disciplinadora, daí resultando que a não conclusão do processo nesse prazo não tem qualquer relevo a nível da cobrança da dívida, não provocando, designadamente, a extinção da execução fiscal.

III — A condenação como litigante de má fé não reveste uma dimensão violadora do princípio do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, uma vez que o uso dos correspondentes meios processuais não pode deixar de estar submetida a regras éticas de lisura e transparência.

Processo n.º 111/09-30.
Recorrente: Cruz & Companhia, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- "Cruz & Companhia, SA" vem interpor recurso da sentença de fls.76 e seguintes que negou provimento a reclamações deduzidas de despacho proferido pelo Chefe de Finanças de Tondela no âmbito da execução fiscal n.º 270420040100502.2, com vista à cobrança coerciva de dívidas de ISBA e juros compensatórios apurados em 2004, bem como dos despachos de fls. 35 do processo principal e de fls. 69 do processo apenso, nos termos dos quais foram indeferidas inquirições de testemunhas arroladas pela ora recorrente, tendo formulado as seguintes conclusões:

Da sentença de fls. 76-

1. Resulta provado que se completou mais de um ano sobre a data da instauração do processo de execução fiscal.

2. Também resulta provado e demonstrado que não ocorreram causas insuperáveis, devidamente justificadas, por quem tem competência para tal (o órgão de execução fiscal), pelo que a execução tem de ser extinta, nos termos do disposto nos arts. 1770 e 176º alínea C) do CPPT.

3. A decisão recorrida contraria o disposto na lei ao não declarara a extinção do processo de execução fiscal, pelo que deverá vir revogada e substituída por outra como é de Direito.

4. O órgão de execução fiscal não deu cumprimento ao artigo 21º do CPPT, nomeadamente por não ter proferido o despacho no prazo legalmente estabelecido.

5. E tal incumprimento tem influência na decisão do presente processo, nomeadamente no exame ou decisão da reclamação acima mencionada e apresentada em 24/03/2008.

6. Pelo que, nos termos do artigo 201º do CPC deve o douto despacho ser declarado nulo, com todas as demais consequências legais.

7. O despacho de 12 de Março de 2008 afecta no processo os direitos e interesses legítimos da executada em ver respeitada a lei e mantido o seu património.

8. O despacho de 12.3.2008 omite pronúncia sobre a extinção do processo requerida pela recorrente em 06/10/2006.

9. Esse despacho limita-se a veicular a interpretação do órgão de execução fiscal sobre a natureza do prazo disposto pelo legislador no art. 177º do CPPT e sobre as causas de extinção do processo, nada tendo decidido.

10. O prazo disposto no art.177º do CPPT é expressamente designado pelo legislador como prazo de extinção da execução (cfr. epígrafe, ipsis verbis).

11. A extinção da execução no quadro do CPPT verifica-se nos termos e com os fundamentos elencados nos artigos da Secção X, Subsecção 1, do Capítulo II do CPPT (como afirma o Senhor Chefe de Finanças), mas por via dos termos e com os fundamentos elencados nos artigos da Secção VII do Capítulo 1 do CPPT (ao contrário do que omite o Senhor Chefe de Finanças)

12. Do dispositivo previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 176º do CPPT conjugado com o previsto no art. 177º do CPPT e na Lei Geral Tributária (nomeadamente o disposto sobre o princípio da legalidade tributária na alínea e) do n.º 2 do art. 8º), retira-se claramente que o prazo de um ano para a extinção da execução destina-se a responsabilizar o Estado, a quem incumbe assegurar uma justiça tempestiva, imputando-lhe a lei as consequências da demora excessiva nessa prestação (neste sentido, cfr. o Ac. do STA de 9.8.2006, proferido no processo n.º 229/06, in www.dgsi.pt).

13. Quando o julgador não decida questões que devesse apreciar há omissão da pronúncia. A omissão de pronúncia é causa de nulidade, que virá declarada na conformidade com o disposto na alínea d) do art. 668º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do disposto na alínea e) do art. 2º do CPPT.

14. A sentença ora em apreço condena a recorrente, como litigante de má-fé, em cinquenta (50) ucs.

15. A reclamante apenas está a defender os seus interesses legítimos, o que fez através dos meios legais que lhe são admitidos.

16. Pelo que, ao lançar mão dos meios legais admissíveis para defesa dos seus direitos, não é litigar de má-fé, nem tão pouco é "deduzir pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar" ou menos "fez dos meios processuais um manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, ou entorpecer a acção da justiça"

17. Até, porque, se assim não se entender viola-se o princípio do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, previsto no artigo 200 da Constituição da República Portuguesa.

Do despacho de fls. 35 (processo principal)-

1. A recorrente requereu, na parte final da sua Petição Inicial, que, ulteriormente, venha a ser efectuada Inquirição de testemunhas.

2. O Meritíssimo Juiz a quo indeferiu a inquirição de testemunhas arroladas pela reclamante.

3. Contudo, a aplicação e interpretação da lei processual civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Tributário, deve ser feita em consonância, designadamente com o princípio da igualdade das partes, expressamente acolhido no artigo 3º - A do CPC na sua vertente relacionada com o princípio da igualdade das armas.

4. Na verdade, no momento em que apresenta a sua petição, a reclamante desconhece, como é óbvio, quais os factos que serão alegados pela parte contrária e, consequentemente, quais serão factos aceites ou impugnados pela mesma.

5. Pelo que, como é que se pode conjugar o n.º 1 e n.º 2 do artigo 577º do CPC, com os n.ºs 2 e 4 do artigo 116º do CPPT?

6. A resposta, salvo melhor opinião, é dada pelo próprio legislador no n.º 3 do artigo 108º do CPPT.

7. Com efeito, nos termos do n.º 3 do artigo 108º do CPPT, o impugnante deverá oferecer com a Petição Inicial, os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas desde que estas não dependam de ocorrências supervenientes (sublinhado1 nosso).

8. O ora recorrente indicou, na medida do possível, testemunhas, dado que o mesmo depende de ocorrências supervenientes, isto é, o objecto da perícia requerida nos presentes autos depende da matéria de facto alegada, pelo impugnado, em sede de contestação.

9. No caso em apreço o ora recorrente indicou, na medida do possível as testemunhas, dado que, a indicação das mesmas nos presentes autos depende da matéria de facto alegada, pelo reclamado, em sede de contestação.

10. Contestação essa que, obviamente não era conhecida pela Reclamante aquando da apresentação da sua Petição Inicial.

11. Com efeito, cabe ao Juiz, e não ao reclamante caso não considere a diligência impertinente nem dilatória, determinar o respectivo objecto e enunciar as questões que considere relevantes para o apuramento da verdade, nos termos do artigo 578º do CPC.

12. Face ao exposto, o Meritíssimo Juiz a quo ao indeferir a inquirição das testemunhas arroladas limita consideravelmente os direitos, poderes e ónus do recorrente em relação ao impugnado, violando claramente o princípio da igualdade de armas, acolhido no artigo 3º A- do CPC.

13. Princípio esse, aliás, ínsito no direito de acesso aos tribunais, plasmado no artigo 20º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

14. Pelo que, o douto despacho recorrido viola o disposto no n.º 2 do artigo 577º do CPC, artigo 3º - A do CPC, o n.º 3 do artigo 108º do CPPT e artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

15. Nestes termos, o douto despacho recorrido é nulo, conforme estipulado no artigo 201º do CPC, pelo que mesmo deverá ser revogado, com as legais consequências.

Do despacho de fls. 69 (processo apenso)-

1. A recorrente requereu, na parte final da sua Petição Inicial, que, ulteriormente, venha a ser efectuada inquirição de testemunhas

2. O Meritíssimo Juiz a quo indeferiu a inquirição de testemunhas arroladas pela reclamante.

3. Contudo, a aplicação e interpretação da lei processual civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Tributário, deve ser feita em consonância, designadamente, com o princípio da igualdade das partes, expressamente acolhido no artigo 3º - A do CPC, na sua vertente relacionada com o princípio da igualdade das armas.

4. Na verdade, no momento em que apresenta a sua petição, a reclamante desconhece, como é óbvio, quais os factos que serão alegados pela parte contrária e, consequentemente, quais serão factos aceites ou impugnados pela mesma.

5. Com efeito, nos termos do n.º 3 do artigo 108.º do CPPT, o impugnante deverá oferecer com a Petição Inicial, os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas desde que estas não dependam de ocorrências supervenientes (sublinhado nosso).

6. No caso em apreço o ora recorrente indicou, na medida do possível as testemunhas, dado que, a indicação das mesmas nos presentes autos depende da matéria de facto alegada, pelo reclamado, em sede de contestação.

7. Contestação essa que, obviamente não era conhecida pela Reclamante aquando da apresentação da sua Petição Inicial.

8. Face ao exposto, o Meritíssimo Juiz a quo ao indeferir a inquirição das testemunhas arroladas limita consideravelmente os direitos, poderes e ónus do recorrente em relação ao impugnado, violando claramente o princípio da igualdade de armas, acolhido no artigo 3º-A do CPC.

9. Princípio esse, aliás, ínsito no direito de acesso aos tribunais, plasmado no artigo 200 n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

10. Pelo que, o douto despacho recorrido viola o disposto no artigo 30 - A do CPC, o n.º 3 do artigo 108º do CPPT e artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

1- Nestes termos, o douto despacho recorrido é nulo, conforme estipulado no artigo 2010 do CPC, pelo que mesmo deverá ser revogado, com as legais consequências.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- Em cumprimento do despacho do M.mo Juiz de fls. 71, foram apensos os autos de reclamação de órgão de execução fiscal n.º 915/08.8BEVIS.

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

1. Da conjugação dos motivos de discordância com a sentença proferida proémio das alegações fls. 107) com as conclusões das alegações resulta que a recorrente não questiona a decisão constante da sentença que negou provimento à reclamação cujo objecto foi a decisão que ordenou a prestação de garantia (probatório als.O e P). O recurso tem por objecto:

- a decisão de improvimento da reclamação apresentada contra o despacho proferido pelo órgão de execução fiscal em 12.03.2008 (probatório al.R)

- a decisão de condenação na multa de 50 UC por litigância de má fé.

2. *Decisão de improvimento da reclamação (despacho proferido em 12.03.2008).*

A natureza decisória do despacho, indeferindo a pretensão da requerente, resulta inequivocamente da interpretação do respectivo conteúdo e alcance:

- apreciando um requerimento de extinção da execução (com invocação do decurso do prazo previsto no art. 177º CPPT) afirma a natureza meramente disciplinar da norma invocada como fundamento jurídico e exprime o entendimento de que as causas de extinção da execução estão previstas nos artigos integrantes da SecçãoX Subsecção 1

CPPT

-esta fundamentação determina a conclusão *a contrario* de que o fundamento invocado pela requerente não é causa de extinção da execução.

Caso fosse acolhido o entendimento da recorrente sobre o conteúdo e sentido do acto reclamado (mera interpretação sobre a natureza do prazo estabelecido no art. 1770 CPPT e sobre as causas de extinção da execução) a reclamação apresentada careceria de objecto juridicamente relevante, por inexistência de acto decisório lesivo (art. 276º CPPT; cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT *anotado e comentado* 5ª edição Volume II p. 648, onde se sustenta a exclusão como objecto de imediata reclamação de omissões de actos imputáveis ao órgão da execução fiscal).

O prazo de um ano estabelecido no art. 177º CPPT é de natureza disciplinar, constituindo manifestação do interesse público na rápida conclusão do processo de execução fiscal, pelo que o seu decurso não determina a extinção imperativa da execução (cf. Jorge Lopes de Sousa ob. cit. p. 221).

Sem prescindir, no caso sub judicio as vicissitudes processuais descritas no probatório da sentença (als.A)/ O) constituíram causas insuperáveis que justificaram a impossibilidade de conclusão do processo no citado prazo disciplinar (art. 177º último segmento CPPT)

3. *Litigância de má fé*

A recorrente não questiona o montante da multa aplicada, tão somente a verificação os pressupostos da litigância de má fé.

Ao apresentar reclamação contra o acto praticado pelo órgão da execução fiscal em 12.03.2008 (o qual apreciou e decidiu pedido de extinção do processo de execução) a reclamante não ignorava:

-as vicisitudes processuais descritas no probatório (als.A)/O) e condensadas na fundamentação jurídica (3.1 fls.81)

-o facto de ter requerido a extinção da execução em 6.10.2006 (art. 177º CPPT) quando o processo não se encontrava no Serviço de Finanças competente, em virtude de ter sido enviado a tribunal para apreciação de reclamações anteriormente apresentadas (probatório als.A)/L) e Q).

Este circunstancialismo configura causa insuperável obstativa da extinção do processo de execução no prazo de um ano contado da instauração (cf. 2 supra); justifica a conclusão segura de que a reclamante deduziu pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorara, determinante da condenação em multa por litigância de má fé (art. 456º n.º 1 alínea a) CPC ex vi art.104º n.º 2 LGT).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve se confirmada.

5- Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

A) Em 21/10/2004 foi instaurada contra a Reclamante a execução fiscal n.º 270420040 100502.2, com vista à cobrança coerciva de dívidas de ISBA e juros compensatórios apurados em 2004, no montante global de 2 192 451,38 € cfr. fls. 1 a 8 dos autos apensos de Reclamação 1471/04.1B que tem incorporado o aludido processo executivo, aqui dadas por reproduzidas o mesmo se dizendo das demais infra referidas.

B) A Reclamante foi citada para a referida execução em 25-10-2004 e no dia 02-11-2004 apresentou reclamação nos termos dos artigos 276º e segs. do CPPT, onde, depois de invocar prejuízo irreparável e consequente subida imediata da reclamação concluiu que o despacho que mandou instaurar a execução se encontrava viciado pelo que deveria ser revogado, vide fls. 19 a 49 dos já aludidos autos apensos;

C) O Órgão de Execução fiscal por despacho datado de 2004-11-11 ordenou a remessa dos autos de execução ao TAF de Viseu cfr. fls. 50 dos autos apensos de Reclamação 1471/04.1B.

D) Foi proferida sentença em 06-01-2005 julgando improcedente a reclamação, vide fls. 59 a 65 dos autos apensos de Reclamação 1471/04.1 B;

E) A Reclamante interpôs recurso para o STA alegando, em síntese, omissão de pronúncia sobre a falta de requisitos essenciais do título executivo; a decisão de instaurar execução e mandar citar a recorrente é um acto lesivo e como tal reclamável, cfr. fls.. 69 e segs. dos autos apensos de Reclamação 1471/04.1B;

F) Por Acórdão proferido em 30-03-2005 foi negado provimento ao recurso, vide fls. 132 a 139 dos autos apensos a que se vem aludindo;

G) A Reclamante, inconformada com o Acórdão vindo de referir, interpôs recurso para o Tribunal Constitucional alegando "*inconstitucionalidade orgânica e material dos artigos 276º e 277º do CPPT em contravenção do disposto nos artigos 26º, 103º e 268º da Constituição*.", bem como recurso para o pleno com fundamento em oposição de acórdãos, cfr. Os. 144 a 160 dos autos apensos;

H) No Tribunal Constitucional, por Acórdão proferido em 17-01-2006 decidiu-se não tomar conhecimento do objecto do recurso, vide fls. 238 a 251;

I) No STA, em 29-11-2006, relativamente à alegada oposição de acórdãos, acordou-se "*desatender a presente reclamação confirmando-se, assim, o despacho reclamado",* referindo-se ao despacho que não admitiu o recurso de oposição de acórdãos por *"incumprimento do despacho... que ordenou a concretização e individualização do respectivo acordo..."* decidiu-se não tomar conhecimento do objecto do recurso, cfr. 269, 293, 294 e 316 a 318;

J) A Reclamante em 16 de Dezembro requereu a reforma do acórdão originando novo acórdão em 07-02-2007 o qual indeferiu o pedido de reforma, vide fls. 322 a 336;

K) A Reclamante notificada do acórdão vindo de referir interpôs recurso para o Tribunal constitucional alegando inconstitucionalidade da norma contida no artigo 284º do CPPT. Este Tribunal decidiu, por decisão sumária proferida em 11 de Junho de 2007, não tomar conhecimento do objecto do recurso, cfr. 340 a 358;

L) Desta decisão reclamou a Reclamante para a conferência originando acórdão proferido a 09-10-2007 onde se decidiu indeferir a reclamação e confirmar a decisão reclamada, vide fls. 362 a 378;

M) Depois do trânsito em julgado da decisão acabada de referir e da consequente remessa dos autos à 1ª Instância, onde se cumpriram as legais formalidades nomeadamente as atinentes às custas, foram os autos de execução remetidos, em 04-02-2008, ao Órgão de Execução fiscal, ou seja ao S. F. de Tondela, aí tendo sido recebidos em 08-02-2008, cfr. fls. 383 a 409;

N) Na data vinda de referir o Chefe de Finanças proferiu o seguinte despacho:

Documentem-se os autos com informação sobre a existência de processo judicial, ao ocasionar a sua suspensão. Seguidamente vão os autos à conta para efeitos de garantia a prestar nos termos do artigo 199º do CPPT", vide fls. 409;

O) Após se ter informado que o executado havia deduzido oposição e não tinha oferecido qualquer garantia procedeu-se ao cálculo de garantia apurando-se o valor total de 3 288 995,30 €. Notificou-se a Reclamante, inclusive na pessoa do seu ilustre Mandatário, através dos ofícios n.º 01221 e 01222, expedidos via postal em 10-03-2008 para, em 15 dias, prestar garantia, findo os quais, se não for prestada, prosseguirá a execução... *com vista à penhora para constituição de garantia*. ", cfr. fls. 410 a 415;

P) A Reclamante por via da notificação vinda de referir apresentou a reclamação que agora se aprecia, e (J alegando, em síntese, que o Órgão de Execução fiscal não se pronunciou sobre a extinção do processo requerida em 06-10-2006, {veja-se Q)}; não declarou quaisquer causas insuperáveis; a omissão de pronúncia é causa de nulidade e o ofício n.º 01221 {ver O)} comunga dessa nulidade, vide fls. 3 a 12 dos presentes autos;

Q) No dia 12-03-2008 foi junto ao processo executivo a que vimos aludindo expediente constituído por requerimento/exposição subscrito pela Reclamante, apresentado por fax em 06-10-2006, e expedido via postal na mesma data, referindo que "*a execução foi instaurada em Outubro de 2004*, *há mais de dois anos. Nos termos do disposto no artigo 177º do CPPT... requer a extinção da execução*... ", Cfr. fls. 416 a 424 do processo executivo incorporado no apenso 1471/04.IB;

R) Precedido de informação onde se diz, para além do mais que aquando do requerimento vindo de aludir o presente processo se encontrava no TAF-Viseu, para onde havia sido enviado em 15-11-2004 na sequência de Reclamação apresentada nos termos do artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tendo a devolução ao Órgão de Execução Fiscal ocorrido em 08-02-2008, o Exm.º Chefe de Finanças de Tondela proferiu, em 12-03-2008, o seguinte despacho: "*O artigo 177º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece um prazo administrativo de natureza meramente disciplinar (acórdãos do STA de 1997/01/05, proferido no recurso n.º 21053, publicado em apêndice ao Diário da República de 1999/05/14, página 88, e de 1997/04/23, proferido no recurso n.º 21307). A extinção do processo executivo acontece nos termos e com os fundamentos elencados nos artigos da Secção X Subsecção 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Notifique-se*", vide fls. 424 do aludido apenso;

S) A Reclamante, por requerimento datado de 28 de Março de 2008, pediu prorrogação de prazo para apresentar garantia que lhe foi deferida, "prorrogação até 60 dias", através de despacho proferido a 14 de Abril de 2008, cfr. fls. 425 a 427;

T) O Autor do despacho reclamado, em 23-04-2008, ao ordenar a remessa dos autos ao TAF de Viseu pronunciou-se sobre a reclamação dizendo que devido às reclamações e recursos apresentados pela Executada Reclamante os autos de execução estiveram no Órgão de Execução fiscal menos de um mês. Concluiu afirmando que a atitude da executada/reclamante "*se afigura contrária à boa fé... pelo que se impõe a sua condenação como litigante de má fé*.", cfr. fls. 428 e 429;

U) A Reclamante reagindo à pronúncia vinda de referir pronunciou-se sobre a alegada má fé afirmando não ser litigância de má fé a defesa dos seus interesses legítimos através dos meios legais admitidos; se assim não for há uma violação ao princípio do acesso ao direito e aos tribunais, vide fls. 14 e 15 dos presentes autos e 22, 23 dos autos apensos 91 51088B

V) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

X) De acordo com um balanço provisório realizado a 30-11-2007 (veja-se documento constante de fls. 66 a 70 dos presentes autos), a ora Reclamante tem:

Xl) um activo bruto de 84 577 450,49€ e um passivo exigível de 78 377 778,89 €;

X2) um imobilizado líquido com o valor contabilístico de 922 937,14€;

X3) Stocks avaliados ao custo histórico no valor de 33 474 276,24€;

X4) Créditos a receber, a médio e longo prazo, que totalizam o montante de 4 182 032,53€;

X5) Créditos a receber, a curto prazo, que totalizam o montante de 45 998 204,58€;

X6) Dívidas a terceiros, de médio e longo prazo, no total de 21 745 175,80€, sendo 14 000 000,00€ a instituições bancárias;

X7) Dívidas a terceiros, de curto prazo, no total de 56 632 603,09€: a instituições de crédito no valor de 29 095 250,31€; saldo da conta corrente de fornecedores no montante de 7 036 890,36; títulos a pagar a fornecedores no montante de 12 968 617,77€; dívidas a accionistas no montante de 2 119 643,36 €; total de imobilizados de fornecedores no montante de 75 618,91€; dívidas ao Estado e a outros entes públicos no montante de 458 003,27€; outros credores no montante de 4 878 579,11 €.

Y) Para além da execução a que as reclamações em análise respeitam pendem no Serviço de Finanças de Tondela outras execuções, dos anos de 2002 a 2007, que no seu conjunto atingem dívidas em montante superior a 16 000 000,00€, não se encontrando nenhuma suspensa nos termos do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, veja-se documento cuja junção se ordenou no despacho que antecedeu esta sentença;

Z) Dívidas cuja validade/regularidade é questionada em processos de impugnação, oposição e ou reclamação de actos do órgão de execução fiscal, idem anterior, observações constantes da parte final do referido documento;

AA) A procuração forense outorgada pela Executada Reclamante nos autos executivos de que os presentes dependem foi subscrita pelos seus administradores Alfredo Rodrigues da Cruz e Georgina da Silva Cruz dos Santos, cfr. fls. 43 dos autos apensos 147 1/04.1B.

7- Recursos interpostos dos despachos interlocutórios de fls. 35 (processo principal) e de fls. 69 (processo apenso)

Os despachos recorridos têm o mesmo seguinte teor:

"A Reclamante arrola três testemunhas para inquirir sobre "os artigos 1 a 22 do requerimento inicial" - cfr. fls. 65 (fls. 33, no caso do processo principal).

Porém, entendo que para prova dos factos alegados (para provar a actividade da empresa, o activo da empresa, créditos da empresa, os processos de execução fiscal instaurados, etc), o meio idóneo é a prova documental e não a prova testemunhal.

Pelo que indefiro a inquirição de testemunhas e convido a Reclamante, a vir aos autos juntar os documentos que entender necessários para prova do alegado.

Notifique."

Como nota introdutória, importará salientar que os recursos serão objecto de apreciação conjunta uma vez que os despachos recorridos são do mesmo teor, sendo igualmente as mesmas as questões que vêm suscitadas.

A recorrente, no essencial, alega que o M.mo Juiz ao indeferir a inquirição das testemunhas arroladas limita consideravelmente os seus direitos, poderes e ónus em relação ao impugnado, desse modo violando o princípio da igualdade de armas, acolhido no artigo 3.º-A do CPC, assim como os artigos 577.º n.º 2 do mesmo CPC, 108.º, n.º 3 do CPPT e 20.º da CRP.

Vejamos.

De harmonia com o disposto no artigo 13.º CPPT, aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar as diligências que considerem úteis ao apuramento das verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer.

Por sua parte, o artigo 114.º do mesmo diploma prevê que, não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de prova necessárias.

Porém, desses preceitos não decorre que o juiz esteja obrigado à realização de todas as provas que sejam requeridas pelas partes, antes o dever de realizar e ordenar as correspondentes diligências se deve limitar àquelas que o tribunal considere, no seu livre juízo de apreciação, como úteis ao apuramento da verdade.

Como entende Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, na anotação 13 ao artigo 13.º, é o critério do juiz que prevalece no que concerne a determinar quais as diligências que são úteis para o apuramento da verdade, sendo inevitável em tal determinação uma componente subjectiva, ligada à convicção do juiz, o que não significa que a necessidade da realização das diligências não possa ser controlada objectivamente, em face da sua real necessidade para o apuramento da verdade, em sede de recurso (v. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, págs, 168 e 169).

Ora, analisando as petições iniciais apresentadas, constata-se que se revela manifesta a desnecessidade da produção da prova testemunhal requerida, já que, como se afirma nos despachos em causa, a prova documental constitui o meio de prova idóneo e bastante para a prova dos factos alegados relativamente à actividade da empresa, o seu activo e créditos sobre terceiros, processos instaurados, etc.

E tanto assim que essa factualidade veio a constar, no essencial, do probatório, tendo servido de fundamento para a sentença acolher a pretensão da recorrente da reclamação seguir os termos de processo urgente, com subida imediata e efeito suspensivo.

Sendo assim, a realização das provas testemunhas requeridas configuraria um acto inútil, o que é proibido por lei (artigo 137.º do CPC).

Improcedem, deste modo, ambos os recursos.

8- Recurso interposto da sentença de fls.76 e seguintes:

A sentença recorrida, conhecendo duma alegada nulidade decorrente de omissão de pronúncia relativamente a requerimento de extinção de instância executiva nos termos do artigo 177.º do CPPT (reclamação no processo principal) e alegado incumprimento do artigo 21.º do mesmo diploma (reclamação no processo apenso), decidiu negar provimento às reclamações deduzidas pela ora recorrente.

Insurgindo-se contra o decidido, a recorrente vem, no essencial, alegar que não tendo ocorrido causas insuperáveis sobre a data da sua instauração o processo de execução fiscal tem de ser extinto, sendo ainda certo que o órgão de execução fiscal não deu cumprimento ao artigo 21.º do CPPT, não proferindo o despacho no prazo legalmente estabelecido, despacho esse que omite pronúncia sobre a extinção do processo que vinha requerida.

Vejamos.

Como se constata do probatório [Q) e R)], no dia **12/03/08** foi junto ao processo executivo um requerimento/exposição subscrito pela ora recorrente, apresentado por fax em **06/10/06**, no qual se requeria a sua extinção nos termos do artigo 177.º do CPPT, uma vez que havia sido instaurada há mais de dois anos, em Outubro de 2004, tendo ainda naquela primeira data o Ex.mo Chefe de Finanças de Tondela proferido o seguinte despacho:

"O artigo 177º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece um prazo administrativo de natureza meramente disciplinar (acórdãos do STA de 1997/01/05, proferido no recurso n.º 21053, publicado em apêndice ao Diário da República de 1999/05/14, página 88, e de 1997/04/23, proferido no recurso n.º 21307). A extinção do processo executivo acontece nos termos e com os fundamentos elencados nos artigos da Secção X Subsecção 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Notifique-se".

É este o objecto das reclamações deduzidas.

Perante o respectivo teor, a recorrente vem defender que enferma de nulidade por omissão de pronúncia quanto à requerida extinção da execução, uma vez que nada decidira e se limitara a veicular a interpretação do órgão de execução fiscal sobre a natureza do prazo estabelecido no artigo 177.º do CPPT e sobre as causa da extinção do processo.

Não lhe assiste, todavia, qualquer razão.

Com efeito, definindo-se o despacho reclamado como um acto materialmente administrativo, pese embora a natureza judicial do processo de execução fiscal (artigo 103.º da LGT), desde logo se pode afirmar que não é susceptível de se ver fulminado com um vício que é estranha à sua natureza administrativa, por tributário tão só das decisões jurisdicionais.

De todo o modo, atento o contexto em que foi proferido, na sequência de requerimento em que se pede a extinção da execução em decorrência do prazo já decorrido, o conteúdo desse despacho não pode deixar de ser interpretado como um indeferimento dessa pretensão, ainda que não expressamente dito.

Aliás, foi assim que a reclamante o entendeu ao reclamar dessa decisão e que é patente ainda na forma como desenvolve o seu restante discurso argumentativo.

Defende ainda a recorrente que não terão ocorrido causas insuperáveis, devidamente justificadas, que permitam impedir a extinção da execução (artigo 177.º do CPPT).

Desde logo importa salientar que o prazo de um ano previsto no artigo 177.º do CPPT reveste natureza ordenadora e disciplinadora, daí resultando que a não conclusão do processo nesse prazo não tem qualquer relevo a nível da cobrança da dívida, não provocando, designadamente, a extinção da execução fiscal (cfr. Jorge Lopes de Sousa, obra já citada, 5.ª edição, a fls. 221.

Não obstante, para desmentir a afirmação de que não teriam ocorrido causas insuperáveis, que espanta pela sua temeridade, basta atentar na factualidade assente no probatório [A) a R)], onde se verifica que a execução após ter sido instaurada a 21/10/04, logo em 11/11/04 foi remetida ao TAF de Viseu, em resultado duma primeira reclamação deduzida, só voltando ao S.F. de Tondela a 08/02/08.

As causas para a execução não se encontrar extinta no prazo de um ano são, pois, insuperáveis e perfeitamente justificadas.

Quanto ao incumprimento do prazo de dez dias para o despacho ser proferido (artigo 21.º do CPPT), dir-se-á tão só que o mesmo reveste igualmente uma natureza meramente ordenadora ou disciplinadora, não tendo o seu decurso qualquer efeito preclusão (vide ainda Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, a fls. 281).

Por último, nas conclusões 15., 16. e 17. a recorrente evidencia inconformismo perante a sua condenação como litigante de má fé.

Mas sem razão o faz.

A esse propósito, ponderou-se na sentença recorrida o seguinte:

"……

3. *Como resulta da factualidade assente a Reclamante tendo conhecimento de que os autos de execução, por via de Reclamação e recursos por si intentados (Reclamação e recursos que subiram nos próprios autos), apenas estiveram no Órgão de Execução fiscal pouco mais de um mês; ainda antes de os autos serem remetidos deste Tribunal para o Serviço de Finanças de Tondela, aí requereu, nos termos do artigo 177º do CPPT, a extinção da execução.*

4 Ela não podia olvidar, que neste caso ocorreram "causas insuperáveis" traduzidas na tramitação em sede de execução ter pouco mais de um mês. No bom rigor "deduziu pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar" ou, se assim não se entender "fez dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, entorpecer a acção da justiça".

5 Se bem estamos a perspectivar a situação em análise a Reclamante vem logrando impedir que a execução prossiga. Decorridos quatro anos de pendência apenas ainda estamos na fase de notificação para prestação de garantia. E, perspectivamos que outro tanto tempo decorra até que o Órgão de Execução fiscal possa proferir outro despacho ou realizar outra diligência executiva.

6 Dito de outra forma entendemos que ela vem litigando de má fé pelo que se impõe a sua condenação como litigante de má fé."

Confrontada com esta fundamentação, a recorrente limita-se a invocar o facto de estar lançar mão dos meios legais admissíveis para defesa dos seus interesses legítimos, sob pena, de assim se não entender, violação do princípio do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da CRP).

Acontece que, no caso "sub judice", impunha-se que a recorrente contrariasse a fundamentação que serviu de suporte à sua condenação como litigante de má fé, o que não fez.

Como assim, não pode deixar de acompanhar-se a sentença quando entende que a recorrente deduziu pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorar (artigo 456.º n.º 2, alínea a) do CPC) ao requerer a extinção de uma execução que apenas foi tramitado no órgão de execução fiscal durante cerca de um mês, sendo certo ainda que na presente reclamação vem defender que no caso não ocorreram "causas insuperáveis" para a respectiva pendência para além de um ano (artigo 177.º do CPPT), quando não podia desconhecer que tal pendência radica precisamente no facto de ter apresentado uma primeira reclamação, seguida de sucessivos recursos e incidentes, o que não podia deixar de consubstanciar a ocorrência de "causas insuperáveis".

Daí também que a condenação como litigante de má fé não revista uma dimensão violadora do princípio do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, uma vez que o uso dos correspondentes meios processuais não pode deixar de estar submetida a regras éticas de lisura e transparência.

Bem se andou na sentença, portanto, na condenação da recorrente como litigante de má fé.

Termos em que se acorda negar provimento aos recursos, mantendo-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/4.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Reclamação de órgão da execução fiscal. Prescrição da dívida exequenda. Prestação de garantia. Suspensão do prazo de prescrição.

Sumário:

I — À prescrição do IRC de 1996 aplica-se o prazo previsto na LGT se, até 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, não ocorreu qualquer facto interruptivo ou suspensivo do respectivo prazo.

II — Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

III — A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição (artigo 49.º, n.º 1 da LGT).

IV — As causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, entrada em vigor em 1/1/2007, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

V — A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pela executada é-lhe imputável, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.

VI — E, assim sendo, nos termos do disposto nos artigos 49.º, n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT, aceite garantia bancária, e tendo o processo de execução fiscal ficado, por isso, suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso.

Processo n.º 160/09-30.
Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.
Recorrido: EURO RSCG Publicidade, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Euro Rscg – Publicidade, Lda., com os sinais dos autos, veio reclamar do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 1 que indeferiu o seu pedido de declaração da prescrição da dívida de IRC do exercício de 1996, pedindo a revogação do citado despacho e a declaração da prescrição de tal dívida, com a consequente extinção do processo de execução fiscal n.º 1554200101001140.

Por decisão do Mmo. Juiz do TAF de Sintra foi a reclamação julgada procedente, anulado o despacho reclamado e declarada prescrita a dívida exequenda.

Não se conformando com tal decisão, dela vem o magistrado do MP recorrer para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1. Nos termos do artigo 12.º, n.º 2 do Código Civil, os efeitos jurídicos dos factos são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem;

2. Assim, é a lei nova, ou seja, a LGT, a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorreram na sua vigência;

3. Ora, no caso presente, os factos que determinaram os efeitos suspensivo e interruptivo sobre o prazo prescricional – prestação de garantia e instauração de acção administrativa especial – ocorreram na vigência da LGT;

4. Com a propositura da acção administrativa especial, em 29.05.2005, interrompeu-se o decurso do prazo prescricional, nos termos do artigo 49.º, n.º 1 da LGT;

5. Dado que, tendo sido ordenada a sua convolação, nos termos do artigo 98.º, n.º 4 do CPPT, tudo se passa como se de um processo de impugnação se tratasse;

6. Por outro lado, a paragem do processo de execução fiscal, por motivo de suspensão requerida pelo contribuinte, só a este pode ser imputável, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir a sua acção;

7. Ora, o processo de execução fiscal encontrava-se suspenso desde 18.04.2001, por apresentação de garantia bancária por parte do contribuinte, logo o prazo de prescrição também se encontrava suspenso, nos termos do disposto nos artigos 169.º do CPPT e 49.º, n.º 3 da LGT;

8. A Mma. Juíza não considerou os referidos efeitos interruptivo e suspensivo do prazo prescricional;

9. Pelo que, ao considerar que a dívida exequenda se encontrava prescrita, violou, por erro de interpretação, o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 297.º, n.º 2 do Código Civil, nos artigos 48.º, n.º 1, 49.º, n.ºs 1 e 3 e 98.º, n.º 4 todos da LGT e, bem assim, o disposto nos artigos 169.º do CPPT e 34.º, n.º 3 do CPT, pelo que a douta decisão recorrida deve ser revogada e substituída por outra que indefira a reclamação interposta pelo contribuinte.

10. Dando provimento ao presente recurso, V.Exas. farão a costumada JUSTIÇA.

Também a representante da Fazenda Pública, inconformada com a mesma decisão, dela vem igualmente interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões:

I – A questão decidenda prende-se assim com a questão da prescrição de uma dívida tributária respeitante ao IRC do exercício de 1996.

II – Efectivamente a dívida ora em causa constituiu-se na vigência do CPT, diploma que previa um prazo de prescrição de dez anos (art.º 34.º, n.º 1) contados a partir de 01/01/1997 (n.º 2 da mesma norma). Ora, com a entrada em vigor da LGT, esse prazo de prescrição foi encurtado para oito anos (art.º 48.º), pelo que há que recorrer ao disposto no art.º 297.º do CC (*ex vi* art.º 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12) para determinar qual o prazo aplicável.

III – Segundo o entendimento vertido no Ac. do STA de 21/05/2008, proferido no proc. n.º 07/08, a aplicação dos diferentes prazos não implica a aplicação de um ou outro regime em bloco.

IV – A respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo, rege o art.º 12.º e não o 297.º, ambos do CC, pelo que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrem na sua vigência.

V – Conclui-se ainda que a suspensão do prazo prescricional previsto no n.º 3 do art.º 49.º da LGT obsta ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiveram as respectivas causas, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

VI – Afigura-se portanto que no caso concreto e face a este entendimento a dívida em causa não se encontra prescrita.

VII – Atendendo a que a dívida exequenda foi objecto de Reclamação Graciosa em **27/11/2000**, já na vigência da LGT, bem como ao disposto no art.º 49.º, n.º 1 da LGT, o prazo de prescrição interrompeu-se nessa data;

VIII – Apesar de essa interrupção se ter convolado em suspensão, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 49.º da LGT, uma vez que a Reclamação Graciosa só foi indeferida em 17/12/2003.

IX – **Aceite a garantia bancária e estando pendente a Reclamação Graciosa, o processo de execução fiscal ficou suspenso, nos termos do art.º 169.º do CPPT, logo, nos termos do n.º 3 do art.º 49.º da LGT, o prazo de prescrição também ficou suspenso.**

X – O processo executivo permanece suspenso até hoje, uma vez que a garantia se mantém e ainda não há decisão passada em julgado no contencioso suscitado pela Reclamante.

XI – Estando a AF impedida de proceder à cobrança da dívida por o PEF se encontrar suspenso, não poderá ao mesmo tempo ver correr contra si o prazo de prescrição cujo fundamento é castigar o credor pela sua inércia na cobrança do crédito.

XII – A douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, não acompanha essa interpretação jurisprudencial, bem como a mais justa aplicação das normas aí consagradas.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) Pelo Serviço de Finanças de Oeiras – 1 foi instaurado contra a sociedade "EURO RSCG – PUBLICIDADE, LDA.", em 19/01/2001, o processo de execução fiscal n.º 155420011001140, para cobrança da quantia de 10.637.230$00, correspondente a dívida de IRC referente ao ano de 1996, conforme consta do documento de fls. 1 e 2 do processo de execução que aqui se dá por integralmente reproduzido.

B) A ora reclamante deduziu reclamação graciosa relativamente à dívida em execução, em 27/11/2000 (fls. 117) a qual foi indeferida por despacho de 17/12/2003, conforme consta do documento n.º 1 junto com a petição inicial (fls. 43 a 53).

C) Em 11/04/2001, a reclamante prestou garantia bancária destinada a suspender a execução (cfr. fls. 112 e 113 dos autos e fls. 8 do processo de execução fiscal).

D) Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, a ora reclamante interpôs recurso hierárquico em 22/01/2004, o qual foi indeferido por despacho de 23/05/2005 (cfr. docs. de fls. 54 a 84).

E) Em 29/05/2005 a ora reclamante interpôs uma acção administrativa especial a que corresponde o n.º 3007/05.8 BELSB (fls. 85 a 103), a qual veio a ser convolada em impugnação judicial (fls. 124 a 133).

F) Em 17/04/2008 a reclamante dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras – 1 um requerimento, no âmbito da citada execução, formulando o pedido de declaração da prescrição da dívida em execução (cfr. doc. fls. 23 a 39 dos autos e 13 a 29 do processo de execução fiscal).

G) Sobre este requerimento recaiu o despacho de indeferimento de fls. 121, proferido pelo Chefe de Finanças de Oeiras – 1, em 14/07/2008, objecto da presente reclamação, cujo teor se dá por integralmente reproduzido (cfr. doc. 2 a fls. 115 a 121 dos autos e fls. 31 a 37 do processo de execução fiscal).

H) Em 05/08/2008 deu entrada no Serviço de Finanças de Oeiras – 1 a presente reclamação (cfr. carimbo aposto a fls. 2 da p.i.).

III – Vêm quer o magistrado do MP quer a representante da FP junto do TAF de Sintra recorrer da sentença da Mma. Juíza daquele tribunal que declarou prescrita a dívida exequenda relativa a IRC de 1996.

Vejamos. Por força do artigo 34.º do CPT, o prazo de prescrição de tal dívida, que era, então, de dez anos começou a correr em 1/1/1997.

Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, o referido prazo de prescrição passou a ser de apenas oito anos.

Nos termos do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, "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".

Como em 1/1/1999, não faltava menos tempo para o prazo se completar, o prazo de prescrição aqui aplicável é, pois, o fixado na lei nova, por ser mais curto, mas o mesmo só se conta a partir da entrada em vigor desta, ou seja, a partir de 1/1/1999.

Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

Antes da alteração introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29/12, que entrou em vigor em 1/1/2007, dispunha o artigo 49.º da LGT, no seu n.º 1, que a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompiam a prescrição.

A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz, porém, cessar, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 49.º da LGT, o efeito previsto no seu número 1, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Neste caso, de acordo com o probatório fixado, a dívida exequenda foi objecto de reclamação graciosa intentada em 27/11/2000, tendo sido instaurado o processo de execução fiscal em 19/01/2001, no âmbito do qual foi a executada, ora recorrida, citada em 5/2/2001 (v. artigo 53.º da p.i. e informação de fls. 117 dos autos).

Foi ainda interposto do indeferimento da reclamação graciosa recurso hierárquico em 23/05/2005 e também interposta acção administrativa especial em 29/05/2005, que foi convolada em impugnação judicial.

De realçar ainda que a reclamação graciosa esteve, de acordo com a decisão recorrida, parada por inércia da AT por mais de um ano desde a sua autuação.

Por outro lado, a execução fiscal, entretanto instaurada, foi suspensa em 11/04/2001 por apresentação de garantia bancária.

Atribuindo a LGT efeito interruptivo a vários factos, podem surgir situações em que mais de uma causa de interrupção da prescrição ocorra em relação a um prazo de prescrição.

É certo que a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, deu nova redacção ao n.º 3 do artigo 49.º da LGT, estabelecendo que a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

Assim, com esta lei, os factos interruptivos que ocorram após a primeira interrupção deixam de ter tal efeito.

Contudo, esta lei só entrou em vigor em 1/1/2007, e sendo aquela uma norma sobre os efeitos dos factos, ela só se aplica após a sua entrada em vigor, por força da regra do n.º 2 do artigo 12.º do CC.

Por isso, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram anteriormente produziram os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência (v. Jorge de Sousa, in Sobre a Obrigação Tributária, notas práticas, a fls. 65).

No caso em apreço, com a reclamação apresentada em 27/11/2000, o prazo de prescrição de oito anos aqui aplicável, começado a contar em 1/1/1999, interrompeu-se naquela data, tendo ocorrido, com a citação da executada em 5/2/2001, com o recurso hierárquico interposto em 22/01/2004, e com a acção administrativa especial, convolada em impugnação judicial, intentada em 29/05/2005, novas causas de interrupção, eliminando todas elas o tempo de prescrição entretanto decorrido e obstando ao decurso do prazo enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não vier a parar por mais de um ano por facto não imputável à executada.

Tendo apenas a reclamação graciosa apresentada estado parada por mais de um ano por inércia da AT, o efeito da sua instauração passar a ser suspensivo acaba por não ter qualquer influência no decurso do prazo de prescrição, pois o período que decorreu desde o início do prazo até à instauração desse primeiro processo foi eliminado pela instauração dos restantes e na pendência destes não ocorre qualquer prazo uma vez que não se demonstra que estes tenham parado.

Por outro lado, a paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pela executada é-lhe imputável, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.

E, assim sendo, nos termos do disposto nos artigos 49.º, n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT, aceite a garantia bancária, tendo o processo de execução fiscal ficado suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso.

Suspensão que se mantém, uma vez que a garantia em causa permanece e não há ainda decisão definitiva ou passada em julgado que tenha posto termo no contencioso suscitado pela reclamante, ora recorrida.

Razão por que a decisão recorrida que declarou prescrita a dívida exequenda se não possa, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, concedendo provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida, e, em consequência, julgar improcedente a reclamação apresentada.

Custas pela reclamante, apenas na 1.ª instância, já que não contra-alegou neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Embargos de terceiro. Indeferimento liminar. Momento da venda em execução fiscal. Fixação da matéria de facto. Nulidade de sentença.

Sumário:

I — A questão de saber em que momento se deve considerar efectuada a venda em execução fiscal é controvertida e não é de solução evidente, sendo discutível se ela se deve ou não considerar efectuada antes do pagamento do preço, designadamente para determinar o termo final da possibilidade de dedução de embargos de terceiro, à face do artigo 237.º, n.º 3, do CPPT.

II — Sendo assim, não se justifica o indeferimento liminar de petição de embargos de terceiro, com fundamento no facto de a sua apresentação ser posterior à realização da venda, se não está demonstrado que o preço tenha sido pago, pois as decisões de indeferimento liminar só podem ser proferidas quando for evidente ou manifesto o fundamento em que assentam.

III — O despacho de indeferimento liminar deve conter a indicação dos fundamentos de facto em que assenta e que possam interessar para apreciação da questão que justifica o indeferimento, à face das várias soluções plausíveis de direito, sob pena de nulidade.

Processo n.º 786/07-30.
Recorrente: José Fernando Ramos Pimentel.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ FERNANDO RAMOS PIMENTEL deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria embargos de terceiro na execução fiscal n.º C.P. 1988199707000103.

O Meritíssimo Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente a petição.

O Embargante pediu a aclaração do despacho de indeferimento liminar, que foi deferida parcialmente.

O Embargante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo-se decidido pelo despacho de fls. 159-161, que

– o objecto do recurso é o despacho de fls. 64-65 complementado pelo despacho de fls. 89, na parte em que aclarou o primeiro;

– o despacho de admissão do recurso reporta-se ao requerimento de interposição de recurso de fls. 95-98 e 99-102, que tem por objecto a decisão complexa referida.

O Embargante apresentou alegações, vindo a apresentar as seguintes conclusões:

1. O recorrente vem arguir como fundamento do seu recurso a ilegalidade da venda judicial dos autos, uma vez que a mesma ocorreu em bem de propriedade de terceiro à execução fiscal.

2. O que devia acarretar a nulidade da mesma, uma vez que sequer podia e devia... ter sido penhorado um bem de terceiro, pelo que não se pode proceder à penhora e posterior venda de um bem imóvel que é metade (1/2), propriedade de um terceiro à execução fiscal.

3. São princípios de certeza e segurança jurídica que se encontram violados e postergados face à conduta da A.F..

4. Acresce que a mesma sequer se encontra plena e validamente realizada, pois, não se encontra sequer concluída a venda judicial.

5. Mas apenas se encontra adjudicado, sem qualquer pagamento do preço, a alegada venda judicial (nula) realizada e ofensiva da posse e propriedade de terceiro, o ora embargante, pelo que não se encontra violado o disposto no artº. 237º do CPPT, uma vez que a venda não se encontra realizada.

6. A venda por negociação particular não foi publicitada e precedida dos respectivos anúncios públicos e editais, o que se fosse levaria o cunho de legalidade e publicidade ao conhecimento de terceiros para que estes pudessem tempestivamente deduzir a sua defesa na posse e propriedade do bem penhorado.

7. Pelo que se encontra assim ferido de ilegalidade todo o procedimento administrativo de venda judicial do bem penhorado, pelo S.F. do Cartaxo.

8. Elemento fundamental e essencial de qualquer venda (judicial) é o pagamento do respectivo preço, o que o arrematante ainda não procedeu até à presente data.

9. Logo não existe qualquer prejuízo para o arrematante, nem sequer qualquer legítima expectativa, pois, o bem sempre foi de um terceiro estranho à execução fiscal, e não existe qualquer venda realizada, pois, não existe pagamento do preço.

10. 0 CPPT prevê que a defesa da posse e propriedade do bem por terceiros alheios às execuções fiscais se possa fazer por meio de embargos de terceiro, cfr. artº. 237º do CPPT, o que fez oportunamente nos autos o recorrente, tendo cumprido a lei, prazos e os princípios de certeza e segurança jurídicos.

11. Acresce que não existe nos autos qualquer venda judicial concluída, pelo que deve a pretensão do recorrente, por legítima e legal, merecer acolhimento por V. Exas., Venerandos Conselheiros deste STA, pois, só assim se pode dignificar os princípios fundamentais da segurança e certeza no comércio jurídico e na esfera da propriedade privada.

12. Por último, releva ainda referir que, a douta sentença recorrida padece do vício de nulidade de sentença, porquanto, o saneador decidiu de mérito, e assim sendo tinha o Sr. Juiz "a quo" que elencar a matéria de facto que se encontra provada e a provar, pois, só assim pode este Supremo Tribunal apreciar e julgar a matéria carreada para os autos, tudo cfr. artºs 659º, n.º 2, 712º e 668º do CPC, aplicáveis ex vi artº. 2º do CPPT, aliás, na esteira de outros arestos do nosso alto STJ, cfr. alegado e provado ao longo das alegações de recurso, in "D) IV Questão, Da nulidade de sentença".

Termos em que, Venerandos Conselheiros, se requer que seja julgado procedente, por provado, o presente recurso, assim se fazendo a tão elementar e fundamental JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Meritíssimo Juiz pronunciou-se no sentido de não ter sido cometida a nulidade invocada pelo Recorrente, na sequência do que o Recorrente se pronunciou nos termos que constam de fls. 186-187.

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

l. Inexiste a arguida nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto: o despacho recorrido enuncia os factos relevantes para a decisão de indeferimento liminar, com fundamento na intempestividade da dedução dos embargos de terceiro (data da venda: 16.12.2005/data da apresentação da petição inicial: 13. 01. 2006)

2. O pagamento integral o preço não é requisito da validade da venda, apenas um dos seus efeitos essenciais (art. 879º alínea c) CCivil);o momento da venda é coincidente com a aceitação da proposta do comprador e não com a adjudicação (cf. desenvolvimento em Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 pp. 575/577)

No caso sub judicio a transmissão da propriedade consumou-se com a aceitação da proposta de compra em 16.12.2005, sendo intempestiva a dedução de embargos de terceiro em 13. 01. 2006 (art. 237º nº3 CPPT; doc. fls. 60)

3. Subscreve-se o entendimento expresso no despacho de aclaração proferido em 1. 03. 2007 (fls. 89/91):

– incompatibilidade da tramitação (e dos objectivos) dos embargos de terceiro com a arguição de nulidade processual resultante da alegada falta de afixação de éditos para venda do imóvel penhorado

– falta de formulação do pedido de declaração de nulidade processual

4. A convolação da petição de embargos de terceiro em petição de anulação de venda está precludida:

– pelo teor do pedido formulado (procedência dos embargos de terceiro, determinante do levantamento da penhora)

– pelo próprio entendimento sustentado pelo recorrente sobre a inexistência de qualquer venda judicial concluída (llªconclusão)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

As partes foram notificadas deste douto parecer apenas se pronunciando o Recorrente, dizendo o seguinte:

1. Com todo o devido respeito, não podemos aceitar de forma alguma a digna promoção emitida pelo DRMP.

Porquanto,

2. se assim fosse, teríamos a maior ofensa ao caso julgado, cfr. infra se demonstrará.

3. A tese ora defendida ancora na premissa de que, cite-se: "no caso sub judicio a transmissão da propriedade consumou-se com a aceitação da proposta de compra em 16.12.2005 (...)", ora, nada mais ofensivo dos ditames constitucionais do caso julgado.

4. Uma vez que se está a equiparar a "consumação da venda... com a aceitação da proposta de compra", à rácio legis defendida pelo imperativo de que a dedução dos embargos de terceiro apenas pode ser feita até à venda judicial, cfr. artº. 237º, n.º 3, do CPPT, pois, esta apenas visa não se poder "remexer" no caso julgado, na venda judicial finda - completa, são princípios constitucionais de certeza e segurança no comércio jurídico.

*5. Ora, "in casu" não temos quaisquer certezas ou seguranças a tutelar, pois a venda não se encontra concluída, apenas realizada a proposta, e também porque o que apenas assiste aos embargados é uma mera e legítima **expectativa** jurídica, condicional à conclusão da venda judicial, cfr. cit. n.º 3 do artº. 237º do CPPT.*

6. A verdade é que os princípios de certeza e segurança jurídica defendidos pela rácio legís do n.º 3 do artº. 237º do CPPT, ainda não se verificam no caso vertente.

7. Aliás, já agora, cabe trazer à coacção, onde se encontram os tão enaltecidos direitos de propriedade a serem defendidos nos autos pelos próprios interessados, ora embargados ??.....

8. Os próprios embargados no caso vertente apenas aceitam - presume-se com meridiana segurança face ao seu comportamento, melhor alheamento total dos autos, na defesa da tese da transmissão da propriedade concluída e da venda judicial já realizada à data da dedução dos embargos de terceiro - deter uma mera expectativa jurídica, não tão forte e tutelada juridicamente como a do embargante e já proprietário do imóvel.

9. Assim, e sem crer-mos entrar em desnecessárias repetições na posição já abundantemente defendida por nós nestes autos, o pagamento do preço é condição "sine qua non", para a transmissão da propriedade, caso contrário, o que andamos então a fazer com a "coisa pública", com os bens públicos, uma vez que se afigura poder-se vender um bem imóvel para reverter a receita fiscal para o Estado, sem se receber o preço publicitado....

10.É no mínimo inaceitável H

11. Por fim, resta apenas concluir que a petição de embargos é manifestamente tempestiva pois encontra-se provado ter sido deduzida em juízo em 13.01.06, e a data da (alegada) venda em 16.12.05, o que significa que não tendo nesta data sido depositado pela embargada o respectivo preço, o mesmo bem dominial público não foi vendido.

12. Mais, acresce ainda, sem relevar no supra exposto, sequer à data da dedução dos embargos em juízo (13.01.06) se encontrava pago o respectivo preço pelo bem penhorado e na esfera de guarda do interesse e da "coisa pública".

13. O que só por si atesta e prova não existir qualquer acto translativo ou conclusivo do pagamento do preço fixado e consequentemente do termo da venda judicial.

14. Afigura-se-nos, salvo m. entendimento, que pelo crivo muito elevado técnico de V. Exas., Venerandos Conselheiros, são muitas as questões a resolver nestes autos e que assentam na premissa prévia de que a alegada venda judicial não se encontra realizada nos autos, pelo que não sendo esta finalizada, ou, perfeita, não está concluída, e assim sendo, como efectivamente o é, a petição de embargos é tempestiva, cfr. disposto no artº. 237º do CPPT, e deve anular-se a decisão prolatada pelo

Sr. Chefe do SFCartaxo e revogar-se a douta sentença proferida em primeira instância, com todo o douto reparo técnico elevado habitual de V. Exas..

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No despacho impugnado, complementado com o despacho de aclaração, decidiu-se indeferir liminarmente os embargos de terceiro, por se entender que eles foram deduzidos após a venda e o art. 237.º do CPPT a tal obstar.

Relativamente à nulidade por falta de afixação de éditos, invocada pelo embargante na petição de embargos de terceiro, o Meritíssimo Juiz entendeu que ela deve ser invocada perante o Serviço de Finanças onde corre termos a execução.

Nas conclusões das suas alegações, que delimitam o objecto do presente recurso jurisdicional (art. 684.º, n.º 3, do CPC), o Recorrente, em suma,

– invoca uma nulidade de sentença, por entender que o despacho impugnado é um despacho saneador que decidiu de mérito e não indicar a matéria de facto provada;

– sustenta que a venda ainda não se encontra realizada, por não ter sido pago o preço;

– *reafirma que a venda por negociação particular não foi publicitada, pelo que é ilegal «o procedimento administrativo de venda judicial do bem penhorado».*

3 – Relativamente à questão da nulidade de sentença invocada, que o Recorrente enquadra nos arts. 659.º, n.º 2, 712.º e 668.º do CPC, aplicáveis por força do art. 2.º do CPPT, o Recorrente parte do pressuposto errado de o despacho impugnado, complementado pelo de aclaração, é um despacho saneador que conhece do mérito.

No entanto, como os autos mostram, trata-se de um despacho de indeferimento liminar.

Quando o despacho de indeferimento liminar tem por base apenas a petição inicial e factos processuais (como a data de entrada da petição), não há necessidade de indicar factos provados, uma vez que a decisão tem por suporte apenas a peça processual e esses factos que constam do processo.

Porém, nos casos em que o indeferimento liminar se baseia em factos de outro tipo ou posições jurídicas que são afirmadas com base em pressupostos de facto que não se resumem à petição inicial e à ponderação de factos processuais, impõe-se que nele sejam indicados esses outros factos que se consideram provados, sob pena de se ter de considerar deficiente a fixação da matéria de facto, o que implica nulidade da decisão, nos termos dos arts. 666.º, n.º 3, e 668.º, n.º 1, alínea b), e 712.º, n.º 4, do CPC.

No caso dos autos, o despacho recorrido, para fundamentar o indeferimento liminar, não se baseia apenas na petição inicial e na data de entrada da petição, tendo sido essencial para a decisão uma ***conclusão*** que se formulou sobre a ***data em que se realizou a venda***.

A natureza da venda em execução fiscal é controvertida na doutrina e opera-se através de uma sequência de actos, não sendo pacífica a questão de saber qual é o momento em que a venda se deve considerar efectuada. ([1])

Sendo assim, não pode considerar-se como ***um facto*** a data em que se considera a venda efectuada, designadamente para efeitos de determinação do termo da possibilidade de dedução de embargos de terceiro, à face do art. 237.º, n. 3, do CPPT.

Na verdade, saber qual é o momento da consumação da venda constitui uma conclusão jurídica, a retirar com base em determinados factos que, tendo em mente as várias soluções plausíveis de direito ([2]) abrangerão, pelo menos, o tipo de venda que foi efectuado, a data em que foi efectuada a adjudicação dos bens, a data em que se efectuou a escritura de venda (no caso de venda por negociação particular), saber se foi pago o preço e em que data (o que no caso é questionado pelo Recorrente).

Por outro lado, a fixação da matéria de facto tendo em conta as várias soluções plausíveis de direito, justifica-se para não coarctar aos interessados a possibilidade de discussão das questões que têm o direito de discutir, sendo por isso uma exigência da proibição constitucional da indefesa, que emana do direito à tutela judicial efectiva (art. 20.º, n.º 1, da CRP).

Conclui-se, assim, que o despacho impugnado, complementado pelo despacho de aclaração, enferma de deficiência na fixação da matéria de facto que justifica a sua anulação, nos termos dos citados arts. 666.º, n.º 3, e 668.º, n.º 1, alínea b), e 712.º, n.º 4, do CPC.

4 – O que atrás se refere, evidencia que não se está perante uma situação em que se justifique o indeferimento liminar, pois a questão jurídica de saber se a petição foi apresentada após a venda envolve a averiguação de matéria de facto que não se extrai daquela petição e documentos com ela juntos.

Por outro lado, a questão de saber em que momento deve ser efectuada a venda é controvertida e envolve considerável dificuldade, sendo questionável se ela se deve ou não considerar efectuada antes do pagamento do preço, o que, desde logo, obsta a que possa ser decidida a nível de despacho liminar, pois os indeferimentos liminares só podem ser decididos quando se trata de questões de solução manifesta ou evidente.

Assim, a não existir outro fundamento de indeferimento liminar, a petição de embargos de terceiro não deverá ser indeferida liminarmente, devendo o processo prosseguir, sem prejuízo da possibilidade,

após averiguação dos factos pertinentes e da concessão às partes da possibilidade de discutirem a questão, se vir a decidir que a petição é intempestiva por ter sido apresentada após a venda.

5 – Relativamente à questão da nulidade por falta de afixação de éditos, verifica-se erro na forma de processo, uma vez que as nulidades do processo de execução fiscal devem ser arguidas no próprio processo, não obstando a tal o facto de o Embargante não ser parte no processo em causa, desde que mostre interesse processual em efectuar a arguição [art. 203.º do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPPT].

Havendo uma cumulação de pedidos numa petição inicial e ocorrendo erro na forma de processo quanto a um deles, a solução que se extrai do regime do processo civil é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do CPC.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– anular o despacho recorrido;

– ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, a fim de prosseguir os seus termos, se a tal não obstar razão diferente daquela em que se baseou o indeferimento liminar.

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado [art. 3.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Sobre esta questão e sua considerável dificuldade, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 31-5-2000, recurso n.º 25030, *AP-DR* de 23-12-2002, página 2332.

([2]) A fixação da matéria de facto deve ser efectuada tendo em conta as várias soluções plausíveis de direito, como se infere do preceituado no artigo 511.º, n.º 1, do CPC.

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Reforma de acórdão.

Sumário:

I — Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

II — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que tem que ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Processo n.º 812/08-30.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Recorrido: Seminário Liceal de Penafirme.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, notificado do acórdão de 7/1/09, proferido nos presentes autos, vem requerer a reforma do mesmo, nos termos do disposto nos artigos 669.º, n.º 2, alínea a) e 716.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, com fundamento em que, só por erro manifesto, o acórdão em causa julgou improcedente o recurso interposto pelo recorrente por este se ter abstido de impugnar a concreta decisão proferida no tribunal recorrido, porquanto nas conclusões das suas alegações reafirmou que a entidade recorrida não era equiparada a IPSS e o facto de ser pessoa jurídica canónica que goza das

prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não a enquadra no artigo 10.º do CIRC que não prevê a concessão do benefício fiscal a essas entidades.

Notificada a entidade recorrida, nos termos do n.º 1 do artigo 670.º do CPC, para querendo, se pronunciar, veio a mesma dizer que não se verifica, no caso, qualquer lapso manifesto que determine decisão diversa da adoptada no acórdão pelo que deve o pedido de reforma ser julgado improcedente, mantendo-se o acórdão recorrido.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência para decidir, nada a tal obstando.

II – Vejamos. Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

Como se diz no acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, proferido no recurso n.º 828/06, "A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto".

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444".

No caso em apreço, o que se disse no acórdão aqui posto em crise, foi que "… *o acórdão recorrido, com os fundamentos dele constantes, considerou que o aqui recorrido preenchia, de facto, os requisitos de inserção no último segmento da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, isto é, para efeitos de isenção de IRC devia ser tido como pessoa colectiva legalmente equiparada a IPSS.*

E isso porque, sendo uma pessoa jurídica canonicamente erecta, com personalidade jurídica reconhecida nos termos legais antes da vigência do DL 119/83, de 25/2, e prosseguindo, além da finalidade religiosa, actividade enquadrável na alínea f) do n.º 1 do artigo 1.º do referido diploma legal – educação e formação profissional dos cidadãos -, e apesar de não ter usado da faculdade conferida pelo n.º 5 do artigo 94.º do DL 119/83 de se constituir em verdadeira IPSS, não poder deixar de se considerar entidade legalmente equiparada a IPSS do ponto de vista substantivo e beneficiar, assim, dos benefícios próprios destas que a lei resolva conceder-lhe".

Ora, se o que o recorrente invoca, nas conclusões das suas alegações de recurso, é que *"o facto do recorrido ser pessoa jurídica canónica que goza das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública não o enquadra no artigo 10.º do CIRC que não prevê a concessão de benefício fiscal a essas entidades, as quais, em seu entender, não se encontram abrangidas pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC*, tal só significa que o recorrente não se conforma com o acórdão recorrido por entender que a entidade recorrida, apesar de gozar das prerrogativas das pessoas colectivas de utilidade pública, se não enquadra na previsão da alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC.

Só que, como se acrescenta no acórdão anterior, "… *não foi com base nesse fundamento que a decisão recorrida considerou que o recorrido deveria beneficiar da isenção de IRC, mas sim pelo facto de ser uma pessoa colectiva legalmente equiparada a uma IPSS e, por isso, enquadrável na parte final da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC*".

E, assim sendo, não há dúvida que o recorrente ignorou por completo o fundamento em que a decisão recorrida se baseou para reconhecer que a entidade recorrida devia beneficiar da requerida isenção de IRC e que foi, como supra referimos, o facto de ser uma pessoa colectiva legalmente equiparada a uma IPSS, situação enquadrável na parte final da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, uma vez que o que o recorrente sustenta nas alegações de recurso que apresentou é que a entidade recorrida se não encontra abrangida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, abstendo-se, dessa forma, de impugnar a concreta decisão proferida no tribunal recorrido, e bem assim o seu fundamento, a qual, em razão disso, transitou, por isso, em julgado.

Daí que da leitura do acórdão reformando se não extrai que tenham sido cometidos erros desse tipo.

E o pedido de reforma do acórdão apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz.

Razão por que a pretensão do recorrente não pode, pois, proceder.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 5 UCs.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Revisão de sentença. Fundamento. Citação. Revelia do citando.

Sumário:

Em caso de citação efectiva no processo de execução fiscal, a alegação de citação insuficiente não pode integrar o fundamento de revisão de sentença previsto no n.º 2, in fine, *do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [«falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia»], decisivamente porque só a falta ou a nulidade da citação (e não a mera insuficiência desta) pode dar causa à revelia por ausência de intervenção «de qualquer forma no processo» [artigo 483.º do Código de Processo Civil].*

Processo n.º 946/08-30.
Recorrente: Maria da Conceição Pereira Francisco.
Recorrido: Ana Maria Pereira N. Francisco, Caixa Geral de Depósitos e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Maria da Conceição Pereira Francisco recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, julga «não provado e improcedente o pedido de revisão de sentença».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. A sentença sub judice viola o disposto nos artigos 321º, n.º 1, 329º, n.º 1, e), 20º, 63º, 64º, 274º do CPT, e ainda artigos 228º e 235º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente, por força do disposto no artigo 2º, f) do C.P.T..

2. A Recorrente foi citada nos termos constantes do documento junto a fls. 41 do processo de execução fiscal apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido. Isto é, da aludida citação constava apenas que o bem imóvel, penhorado nos autos de execução fiscal apensos e sobre qual incide uma hipoteca voluntária a favor da aqui recorrente, seria objecto de venda por propostas em carta fechada, tendo sido designado o dia 29/03/2001 para a abertura das eventuais propostas.

3. Entende a Recorrente que, face às disposições conjugadas dos artigos 321º, n.º 1, 329º, n.º 1, e), 20º, 63º e 64º do CPT, e ainda artigos 228º e 235º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente, por força do disposto no artigo 2º, f) do CPT, da sobredita citação teria necessariamente de constar expressamente que, a ora Recorrente dispunha do prazo de 20 dias a contar da venda para reclamar o seu crédito.

4. De facto, resulta cristalinamente dos dispositivos legais vindos de referir que a citação visa, designadamente, chamar à execução a pessoa interessada, por forma a que esta possa fazer valer os seus direitos e legítimos interesses, sendo que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

5. Dispõe a lei, que ao contribuinte deve ser comunicado, entre outras coisas que ora desinteressam, os meios e o prazo para reagir contra o acto notificado.

6. Face ao exposto, manifesto é que a citação sub judice é insuficiente, não contendo os elementos essenciais, e, por conseguinte, enferma de um vício que equivale a falta de citação, consubstanciadora de uma nulidade insanável, nos termos do disposto no artigo 251º, n.º 1 a) CPT.

7. Sendo certo que, nos termos do artigo 251º, n.º 2 do CPT, deve ser anulado o processado subsequente, designadamente tudo quanto se produziu no apenso de reclamação dos créditos, incluindo a sentença de graduação e verificação dos créditos, a qual deve ser substituída por outra, onde seja atendida a reclamação de créditos que a ora Recorrente apresentou a fls....dos autos.

8. Acresce que, se o artigo 104º do CPT dispõe expressamente que "em processo de execução que não tenha natureza fiscal serão sempre citados os dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal que procedam à liquidação de impostos e os chefes das repartições de finanças da área do domicílio ou sede do executado, de seus estabelecimentos comerciais e industriais e da localização dos bens penhorados para apresentarem, no prazo de 10 dias, certidão de quaisquer dívidas de impostos imputadas ao executado que possam ser objecto de reclamação de créditos, sob pena de nulidade dos actos posteriores à data em que a citação devia ter sido efectuada";

9. Manifesto é que, em processo de execução fiscal, tem de ser obrigatoriamente citado o contribuinte que goze de garantia real sobre o bem penhorado, de que dispõe o prazo de X dias para, querendo, apresentar a sua reclamação de crédito.

10. De facto, dúvidas não restam que a "lei quando protege o mais terá necessariamente de proteger o menos".

11. Não se concebe nem concede, que um simples contribuinte, que desconhece e não tem a obrigação de conhecer a lei tributária e fiscal, não beneficie do mesmo tratamento das entidades identificadas no art. 104º do CPT, isto é, ser-lhe expressamente comunicado os meios e prazos que lhe assistem, para fazer valer os seus direitos e interesses legítimos.

12. Por outro lado, e sem prescindir, dado que a venda judicial não se realizou - conforme consta do edital datado de 18 de Janeiro de 2006, junto a fls..... dos autos de execução fiscal apensos - a reclamação de créditos apresentada pela ora Recorrente, em 27/02/2006, foi efectuada dentro do prazo.

13. Pois que, o artigo 329º, n.º 1, a), do CPT dispõe "se a venda for extrajudicial ou a penhora for de dinheiro, os credores desconhecidos e os sucessores dos credores preferentes serão citados por anúncios e éditos de 20 dias para reclamarem em igual prazo contado do termo do dos éditos, sendo a reclamação dos credores citados nos termos do n.º 1 do artigo 321º - o caso da ora Recorrente - apresentada dentro do mesmo prazo.

14. Assim, uma vez que, só através do edital supra referido, datado de 18/01/2006 e afixado em 20/01/2006, foi dado a conhecer, pelo menos a aqui recorrente, ter sido ordenada a venda por negociação particular, manifesto é que em 27/02/2006 - data da apresentação da Reclamação da Recorrente - o prazo para reclamação de créditos estava longe de ter expirado.

15. Face ao exposto que, a decisão em apreço violou ainda o disposto no artigo 329, n.º 1 a) do C.P.T..

16. Por último, a Recorrente, não obstante o supra exposto, entende que atendendo à data da penhora da fracção em causa, ou seja, 2000/04/07 (tudo conforme resulta dos autos de execução fiscal apensos), a lei aplicável relativamente à citação dos credores com garantia real - designadamente a ora Recorrente - deveria ter sido C.P.P.T. e não o C.P.T.

17. De facto, o Código de Procedimento e Processo Tributário entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2000, sendo a lei aplicável aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data.

18. Sendo a sobredita penhora de 2000/04/07, citação da ora recorrente devia ter obedecido aos dispositivos vertidos no artigo 239º, n.º 1 e 240º, n.º 1 do CPPT, ou seja, deveria a recorrente ter recebido a informação de que dispunha do prazo de quinze dias a contar da citação para, querendo, reclamar o seu crédito.

19. Conforme resulta do supra exposto, tal não ocorreu, nem tão pouco à recorrente foi comunicado, por qualquer meio, de que dispunha de um prazo para reclamar o seu crédito - verificando-se, pois, a nulidade insanável prevista no artigo 165º, n.º 1, a) e n.º 2 do CPPT.

20. Assim, manifesto é que, ao decidir como decidiu a M.ma Juiz a quo incorreu num erro de determinação da lei aplicável, face à sucessão de leis no tempo, violando o disposto no artigo 4º do DL 433/99, de 26 de Outubro.

21. Em síntese, sempre se dirá, quer se aplique, ao caso sub judice, o C.P.T., quer se aplique o C.P.P.T., verifica-se sempre o vício de falta de citação, consubstanciador de uma nulidade insanável, que determina a revogação da sentença de verificação e graduação, proferida pelo ex-Tribunal Tributário de 1ª Instância, em 21/01/2002.

Termos em que, com o douto suprimento deve a decisão recorrida ser revogada e ser proferido acórdão que julgue verificado o vício de falta de citação, consubstanciador de uma nulidade insanável,

que determina a revogação da sentença de verificação e graduação, proferida pelo ex-Tribunal Tributário de ia Instância, em 21/01/2002 e, em consequência:

a) a sua substituição por uma nova decisão de graduação e verificação de créditos, na qual seja julgado verificado e graduado como privilegiado o crédito da ora Recorrente (uma vez que, já resultam dos autos todos os elementos indispensáveis à tomada desta decisão); ou, se assim não se entender;

b) ordenada a anulação dos termos do processo posteriores à citação da ora Recorrente e proceder-se à sua nova citação com a observância de todos os elementos essenciais; assim se fazendo justiça.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal é de parecer de que o recurso não merece provimento e a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da inadmissão do recurso de revisão, por intempestividade; subsidiariamente, a sentença impugnada deve ser confirmada – apresentando a seguinte fundamentação.

1. Por despacho interlocutório, transitado em julgado, a petição de reclamação de créditos foi convolada em requerimento de revisão de sentença (despacho fls.43/45). Por isso excede o objecto do recurso a apreciação da questão da tempestividade da reclamação de créditos.

2. O requerimento da revisão é intempestivo porque:

a) a citação da interessada, cuja alegada nulidade constitui fundamento do pedido de revisão, foi efectuada em 14.03.2001 (probatório n.º 4)

b) o requerimento de revisão foi apresentado em 7.02.2006 (art. 293º n.º 3 CPPT)

3. Sem prescindir, o fundamento de revisão de sentença configurado na falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia não é aplicável ao credor com garantia real (em processo de execução fiscal) mas apenas ao réu (executado) (art. 483º CPC; cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 pp. 866/867).

4. Ainda sem prescindir, sufragamos o entendimento expresso na sentença, no sentido de que a citação da recorrente efectuada em 14.03.2001 não enferma de nulidade, por preterição de formalidades legais (probatório n.º 4; art. 198º n.º 1 CPC). O meio processual adequado à tutela do direito do credor seria a arguição da nulidade da citação, por alegada preterição de formalidade legal, no prazo geral de 10 dias, perante o órgão da execução fiscal (arts. 153º n.º 1 e 201º n.º 1 CPC ex vi art. 2º alínea e) CPPT).

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como do parecer do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se na situação ocorre fundamento legal de requerimento de revisão de sentença.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Pela Administração Fiscal foi instaurado, o processo de execução fiscal n.º 041819960101877.9 e apensos, contra Ana Maria Pereira Novais Franco;

2. No âmbito da execução foi instaurado o processo de reclamação de créditos n.º 258/01, no qual foram reclamados créditos pela Caixa Geral de Depósitos, S.A., em 10.05.2001, e pela Fazenda Pública;

3. Por sentença proferido pelo ex-Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, proferida em 21.01.2002, transitada em julgado em 11.02.2002, foram verificados e graduados os créditos relativamente ao bem imóvel, sendo em primeiro lugar o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos e em segundo o crédito exequendo;

4. A ora Reclamante foi citada em 14.03.2001, na qualidade de credora com garantia real, através do ofício n.º 04022, de 12.03.2001 nos termos do art. 321º n.º 1 do Código do Processo Tributário (CPT) conforme documento constante de fls. 41, do processo de execução fiscal apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

5. A presente revisão de sentença foi instaurado em 07.02.2006.

2.2 O recurso extraordinário de revisão, à primeira vista, apresentava "o aspecto duma aberração judicial: o aspecto de atentado contra a autoridade de caso julgado". O recurso extraordinário de revisão encontra fundamento na consideração de que, bem vistas as coisas, se estava "perante uma das revelações do conflito entre as exigências da justiça e a necessidade de segurança ou da certeza": embora, por regra, o valor de caso julgado implicasse a impossibilidade de reabertura do processo, segundo o velho aforismo, res iudicata pro veritate habetur. Podia haver circunstâncias susceptíveis de "quebrar a rigidez do princípio", na medida em que a sentença podia ter sido "consequência de vícios de tal modo corrosivos" que se impusesse "a revisão como recurso extraordinário para um mal que demanda consideração e remédio". O regime geral dos recursos ordinários não é, em regra, aplicável aos recursos extraordinários, atendendo à radical diferença entre ambas as figuras. Os recursos extraordinários abrem um processo novo: têm a natureza de acções autónomas. Como, porém, o seu objecto é constituído por um processo e uma decisão anterior (ou só por esta), a lei assimila-os, sob vários pontos de vista, aos recursos ordinários. Assim, afirma-se correntemente que os recursos ordinários são uma mera continuação ou prorrogação da instância, ao passo que os extraordinários constituem uma nova instância, cuja

finalidade seria o aniquilamento do caso julgado. Há quem sustente que têm a natureza de uma acção, ou de um recurso específica, ou mesmo de um misto de recurso (fase rescindente) e de acção (fase rescisória). Por isso, se se descontar a ideia de que a parte pode livremente desistir do recurso ordinário tal como do extraordinário, grande parte das regras gerais dos recursos ordinários são inaplicáveis aos recursos extraordinários – cf. Lebre de Freitas, em anotação ao artigo 771.º no Código de Processo Civil Anotado, III, onde cita, entre outros, Alberto dos Reis, Castro Mendes, e Amâncio Ferreira.

Sob a epígrafe "Revisão da sentença", o artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aditado pela Lei n.º 3-B/2000 de 4 de Abril (que aprovou o Orçamento para esse ano e produz efeitos a partir de 1-1-2000), dispõe que «A decisão transitada em julgado pode ser objecto de revisão no prazo de quatro anos, correndo o respectivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida» [n.º 1]; que «Apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou de falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia» [n.º 2]; e que «O requerimento da revisão é apresentado no tribunal que proferiu a decisão a rever, no prazo de 30 dias a contar dos factos referidos no número anterior, juntamente com a documentação necessária» [n.º 3] – cf. no mesmo sentido a alínea e) do artigo 771.º do Código de Processo Civil.

O processo de revisão da sentença, como imediatamente se vê, é admissível, como apenso ao processo principal, nomeadamente, nas hipóteses de «falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia».

Por outro lado, a situação de revelia ocorre quando quem tem legitimidade passiva para intervenção no processo não deduziu qualquer oposição, não constituiu mandatário, nem teve intervenção de qualquer forma no processo (artigo 483.º do Código de Processo Civil). A justificação para a admissibilidade do recurso de revisão na sequência da situação de revelia depende da falta de citação ou da sua nulidade, que podem ter conduzido a que o recorrente não tenha tido intervenção no processo por não ter podido fazê-lo, por ignorar a sua existência. Na prática, a revelia, nos processos judiciais tributários, não ocorrerá em relação à Administração Tributária, nos casos em que é representada pelo representante da Fazenda Pública, pois trata-se de uma representação permanente no Tribunal. Poderá, porém, ocorrer em relação às autoridades que devam intervir nas acções para reconhecimento de direito ou interesse legítimo. No que se refere aos particulares, em regra, surgem no processo judicial tributário no lado activo do processo, pois são eles quem formula uma pretensão contra a Administração Tributária. A situação de revelia, porém, poderá ocorrer nos casos em que eles intervêm no lado passivo, como é o caso, das providências cautelares de arresto e arrolamento (arts. 135.º a 142.º deste Código) e do processo de execução fiscal – cf. Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, vol. II, 2007, em anotação ao artigo 293.º.

De outra banda, e acerca "Da convocação dos credores e da verificação dos créditos" e da citação dos credores preferentes – correspondentemente ao artigo 321.º do Código de Processo Tributário – diz o artigo 239.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, que "Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados (…)».

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a «falta de citação» em processo de execução fiscal só constitui nulidade insanável, «quando possa prejudicar a defesa do interessado».

Assim, efectivada a arguição da nulidade por falta de citação antes da venda, adjudicação de bens, remições ou pagamentos, se aquela falta puder prejudicar a defesa do interessado, tem sempre por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos (art. 165.º, n.º 2). Realizada a venda, adjudicação de bens, remição ou pagamentos, a anulação só pode ocorrer se o exequente foi o exclusivo beneficiário dele, ficando o que indevidamente não tenha sido citado com o direito de ser indemnizado nos termos do n.º 10 do art. 864.º do CPC – cf. Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, vol. II, 2007, em anotação ao artigo 239.º (o que, de resto, é jurisprudência corrente desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo).

2.3 No caso sub judicio, o Tribunal a quo decidiu que a sentença revidenda «transitou em julgado em 11.02.2002, logo o prazo de 4 anos completa-se em 11.02.2006»; que «a presente reclamação de créditos foi apresentada no Serviço de Finanças de Guimarães em 07.02.2006»; e que «face ao exposto estão reunidos os requisitos para que se proceda à convolação do processo de reclamação de créditos em revisão de sentença».

Por seu turno, neste recurso jurisdicional de sentença proferida em requerimento de revisão de sentença, o Ministério Público neste Tribunal, em seu douto parecer, vem dizer preliminarmente que «O requerimento da revisão é intempestivo porque: a) a citação da interessada, cuja alegada nulidade constitui fundamento do pedido de revisão, foi efectuada em 14.03.2001 (probatório n.º 4); b) o requerimento de revisão foi apresentado em 7.02.2006 (art.º 293.º n.º 3 CPPT)».

Ora, nos casos de requerimento de revisão de sentença com base em falta/nulidade da notificação, das duas uma: ou o vício é arguido antes do trânsito em julgado da decisão, sendo aí apreciado; ou o vício é arguido depois de transitada a decisão, no âmbito da sua revisão, se tal vício tiver dado causa a que o processo corresse à revelia do interessado – nos termos do artigo 293.º, n.º 2, in fine, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Nesta última hipótese, diz o n.º 3 deste citado artigo 293.º que «o requerimento da revisão é apresentado (…) no prazo de 30 dias a contar dos factos referidos no número anterior», rectius: 30 dias a partir do conhecimento que o requerente tem da falta ou nulidade da notificação que haja dado causa a que o processo tivesse corrido à sua revelia – o que, evidentemente, se corporiza apenas quando o interessado tem conhecimento do trânsito em julgado da decisão a rever.

Assim, o termo a quo do prazo de requerimento de revisão de sentença é o momento em que o interessado toma conhecimento da decisão transitada em julgado cuja revisão pretende. Se assim se não entendesse, a protecção que é concedida ao interessado seria inócua e fantasiosa: do mesmo modo que o interessado não ataca o vício da citação antes de transitar em julgado a sentença, por desconhecê-la, também o prazo de requerer a revisão poderia decorrer sem que o interessado tivesse notícia da decisão a rever, se tal prazo se contasse do trânsito em julgado da decisão revidenda, que não lhe é notificada.

Quer dizer: com fundamento na falta ou nulidade da notificação, o interessado pode requerer a revisão da decisão transitada em julgado no prazo de 30 dias contados do conhecimento que dela teve, desde que tal conhecimento ocorra no prazo de 4 anos após o respectivo trânsito em julgado – cf. o n.º 1 do mesmo artigo 293.º.

E o certo é que o ónus da prova da extemporaneidade do requerimento cabe à contraparte pelo que, não sendo provada a intempestividade do pedido de revisão, como no caso não é, há que apreciar o pedido de revisão.

No presente caso, a sentença recorrida, para julgar improcedente o pedido de revisão de sentença aqui em causa, discreteou essencialmente como segue.

A ora Reclamante foi citada em 14.03.2001, na qualidade de credora com garantia real, através do ofício n.º 04022, de 12.03.2001 nos termos do art. 321º nº. 1 do CPT, da qual consta do assunto. "CITAÇÃO DE CREDOR COM GARANTIA REAL" e do seu texto que "Fica V. Ex.ª. por este meio citado para, na qualidade de credor com garantia real, assistir, querendo ou apresentar por meio de proposta em carta fechada e ao abrigo do disposto no art. 321º, n.º 1 do Código do Processo Tributário, aos termos da execução que a Fazenda Nacional move ao executado acima identificada e em cujo Serviço de Finanças terá lugar em 29/03/01, pelas 11 horas a venda judicial".

Resulta assim da interpretação do nº.1 do art. 321º e alínea a) do n.º 1 do art. 329º do CPT que face à notificação efectuada à Reclamante esta podia no prazo de 30 dias reclamar os créditos e que a Administração Fiscal não estava obrigada a proceder a nova citação nem advertir expressamente no ofício o prazo para a reclamação de créditos.

Assim face ao exposto a Administração Fiscal agiu em conformidade com a lei em vigor à data dos factos, pelo que não se verifica a nulidade da citação nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 251º do CPT.

E, segundo conclui a própria ora recorrente na conclusão 2. do presente recurso jurisdicional, ela «foi citada nos termos constantes do documento junto a fls. 41 do processo de execução fiscal apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido. Isto é [continua a própria ora recorrente], da aludida citação constava apenas que o bem imóvel, penhorado nos autos de execução fiscal apensos e sobre qual incide uma hipoteca voluntária a favor da aqui recorrente, seria objecto de venda por propostas em carta fechada, tendo sido designado o dia 29/03/2001 para a abertura das eventuais propostas».

Como assim, facilmente se concluirá que a alegada, e aliás não comprovada, insuficiência da notificação não é causa de que a execução fiscal tenha corrido à revelia da requerente, ora recorrente – pois que esta, em face dos termos da citação, dita na sentença recorrida, nunca deixou de poder intervir no processo de execução fiscal, ao menos para arguir a irregularidade de tal citação/notificação, no prazo legal (artigo 153.º do Código de Processo Civil). Ao contrário: a citação realmente feita à ora recorrente possibilitou que ela tivesse tido intervenção no processo de execução fiscal em momento anterior ao da sentença revidenda.

E, por tal sinal, a dita insuficiência da citação, invocada pela ora recorrente, não pode servir de fundamento de revisão da sentença, desde logo, porque essa falada insuficiência não teria nunca a mínima virtualidade de poder «prejudicar a defesa do interessado», nos termos da supracitada alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; e, decisivamente, porque uma tal alegada insuficiência da notificação não poderá alguma vez ser considerada causa objectiva ou adequada de a ora recorrente não haver intervindo «de qualquer forma no processo», nos termos do artigo 483.º do Código de Processo Civil ["Revelia absoluta do réu"].

Sibi imputet.

Pelo que, assim sendo, não se verifica no caso o fundamento de revisão da sentença previsto na parte final do n.º 2 do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [«falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia»].

E o que é certo é que não vem aventado outro fundamento de revisão da sentença (falsidade, ou documento superveniente, suficiente para a destruição da prova feita).

Deste modo, resta-nos dizer, em resposta à questão decidenda, que na situação não ocorre algum fundamento legal de requerimento de revisão de sentença – razão por que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser mantida a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir, a terminar, que, em caso de citação efectiva no processo de execução fiscal, a alegação de citação insuficiente não pode integrar o fundamento de revisão de sentença previsto no n.º 2, in fine, do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [«falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia»], decisivamente porque só a falta ou a nulidade da citação (e não a mera insuficiência desta) pode dar causa à revelia por ausência de intervenção «de qualquer forma no processo» [artigo 483.º do Código de Processo Civil].

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso hierárquico de reclamação graciosa de acto de liquidação. Acção administrativa especial. Convolação em impugnação judicial. Prazo.

Sumário

I — O meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial e não a acção administrativa especial.

II — Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da notificação da decisão do recurso hierárquico.

III — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

Processo n.º 1034/08-30.
Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos.
Recorrido: ALSTOM PORTUGAL, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Alstom Portugal, SA, com sede em Lisboa, veio interpor uma acção administrativa especial contra o Ministério das Finanças do acto de indeferimento do recurso hierárquico por si interposto do despacho que indeferiu a reclamação graciosa relativamente à liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2000.

Por decisão da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa foi determinada a convolação dos presentes autos de acção administrativa especial em impugnação judicial.

Não se conformando com tal decisão, dela vem o Subdirector-Geral dos Impostos interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) O, aliás, douto despacho recorrido, ao decidir pela convolação da presente acção administrativa especial em impugnação judicial com base no art.º 37.º, n.º 4 do CPPT, fez, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos, motivo pelo qual não deve ser mantida.

B) Na verdade, o art.º 37.º, n.º 4 do CPPT não pode ser chamado à colação no presente caso, uma vez que a aplicação do mesmo pressupõe o uso de um meio de reacção inadequado que justifique uma decisão de rejeição.

C) Estando em causa um mero erro na forma processual utilizada, deve o Tribunal, por força dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, apreciar da possibilidade da convolação do meio processual impróprio no meio processual próprio.

D) Não pode, pois, o Tribunal "a quo" considerar, como o fez, que a acção é sempre tempestiva ao abrigo do art.º 37.º, n.º 4 do CPPT, pois que esse artigo não determina que todas as petições sejam sempre tempestivas para efeitos de convolação mas apenas confere ao interessado uma faculdade que ele pode, ou não, utilizar, em caso de rejeição da acção.

E) Ora, a acção só será de rejeitar se não for possível a sua convolação, o que implica que o art.º 37.º, n.º 4 do CPPT seja aplicável já num segundo momento, quando, efectivamente, a petição foi rejeitada pelo Tribunal.

F) Assim, no presente caso, deveria o Tribunal "a quo" ter aferido da tempestividade da p.i., com base nos prazos legalmente previstos no art.º 102.º do CPPT para a dedução da impugnação judicial.

G) E, fazendo-o, deveria ter concluído que a presente acção judicial era intempestiva, para efeitos de convolação.

H) É que, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (art.º 102.º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que o mesmo questiona.

I) Assim, o art.º 102.º, n.º 1, e), do CPPT quando permite a impugnação "dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código" não abrange hipótese como a presente.

J) Para efeitos de discussão de questões que envolvam a apreciação do acto de liquidação, o sistema instituído aponta para que o recurso hierárquico não tenha, nesse domínio de conhecimento, qualquer autonomia impugnatória.

K) Logo, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se a A. optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer "renascer" a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da reclamação (art.º 102.º, n.º 2 do CPPT).

L) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, e como se decidiu no Acórdão do TCA, de 16/03/03, proferido no processo n.º 535/03, o prazo para interpor impugnação judicial, na sequência do indeferimento de um recurso hierárquico apresentado, por seu turno, de indeferimento de reclamação graciosa, sempre teria que ser o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT.

M) Logo, no caso "sub judice", tendo a A. sido notificada do indeferimento do recurso hierárquico em 05/09/07 e tendo apresentado a presente acção em 07/12/07, nesta data já tinha sido ultrapassado o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, deste modo, nunca poderia a presente acção ser considerada tempestiva para efeitos da convolação do presente processo em impugnação.

Contra-alegando, vem a recorrida dizer que:

A) A título preliminar, cumpre à A. manifestar a sua perplexidade pelo facto de o R., nas respectivas alegações de recurso, não fazer qualquer referência ao facto de o presente litígio, referente ao meio processual adequado para reagir ao indeferimento do recurso hierárquico, ter tido origem numa errónea instrução facultada à A. por parte do R..

B) De facto, instruir a A. a reagir ao deferimento parcial do recurso hierárquico de que foi notificada através da apresentação de acção administrativa especial no prazo de 3 meses e, uma vez apresentada, defender que a mesma não configura o meio adequado e que a respectiva convolação não é possível, configura uma actuação desrespeitadora dos princípios da boa-fé (violando, inclusivamente, o preceito constitucional referido) e da colaboração que devem reger a relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, pelo que o alegado erro na forma processual utilizada não poderá, assim, ser imputável à A..

C) De acordo com a argumentação aduzida pelo R. no âmbito das alegações de recurso, a referida convolação não se afigura possível, uma vez que, à data da interposição da acção, já estaria ultrapassado o prazo o prazo para deduzir impugnação judicial, na medida em que (i) a mesma apenas poder ser apresentada no prazo de 15 dias contados da notificação do indeferimento da reclamação graciosa (e não de recurso hierárquico) e (ii), ainda que se entenda possível a impugnação judicial da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, aquela teria sempre que ser apresentada nos 15 dias posteriores à notificação daquela decisão.

D) Contudo, o Tribunal, ainda que tenha considerado que o meio processual adequado no sentido de reagir ao deferimento parcial do recurso hierárquico seria a impugnação judicial e não a acção administrativa especial (conforme instrução que havia sido facultada à A. pelo R.), decidiu no sentido de validar a convolação em impugnação judicial, uma vez que "*o prazo estabelecido no art.º 102.º do CPPT é de 90 dias e não de três meses como o do art.º 58.º do CPTA, no entanto, os 90 dias termina-*

riam exactamente no dia 4/12/2007, data em que foi remetida a petição inicial, via correio registado, pelo que sempre a Impugnação seria tempestiva".

E) Acresce ao exposto o facto de o Tribunal, ao reconhecer que a A. foi induzida em erro ao ser instruída a apresentar uma acção administrativa especial e no sentido de dar cumprimento ao princípio da economia processual e de evitar o continuar do diferimento temporal da apreciação da legalidade da liquidação adicional de IRC de que a A. foi objecto, optou por, desde logo, alertar para o facto de que, ainda que a convolação não fosse possível, seria sempre legítimo à A. recorrer ao disposto no número 4 do artigo 37.º do CPPT, sendo-lhe concedido o prazo de 30 dias para que a mesma pudesse utilizar o meio de reacção adequado.

F) Não obstante o facto de o próprio R. reconhecer, no âmbito das suas alegações de recurso, que o prazo constante do número 4 do artigo 37.º do CPPT terá de ser atribuído à A., caso o Tribunal venha a considerar que a convolação não é legítima, ainda assim optou por interpor recurso, o qual não visa obviar à apreciação da questão principal, mas apenas dilatar, de forma inexplicável, essa mesma apreciação.

G) Neste contexto, cumpre à A. dissipar quaisquer dúvidas que possam subsistir relativamente ao seu interesse na discussão da questão de fundo, pelo que se, por mera hipótese – eventual, e que não se concede – viesse o Tribunal dar razão às pretensões do R., decidindo-se pela rejeição da possibilidade de convolação da acção administrativa especial em impugnação judicial, sempre recorreria a A. ao disposto no número 4 do artigo 37.º do CPPT, apresentando, assim, a competente impugnação judicial.

H) Em face do *supra* exposto, deve ser julgado improcedente o recurso jurisdicional interposto pelo R., uma vez que os argumentos invocados não encontram qualquer suporte na lei, bem como pelo facto de o mesmo apenas pretender retardar a decisão da questão principal, atentando assim contra o princípio da economia processual.

Notificado, nos termos do artigo 146.º, n.º 1 do CPTA, o Exmo. PGA junto deste Tribunal não se pronunciou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 2004/11/29, foi efectuada a liquidação adicional de IRC do exercício de 2000, da ora A., tendo como prazo limite de pagamento 12/01/2005 (cfr. doc. junto a fls. 12 do processo instrutor junto aos autos);

2. Em 12/04/2005, a ora A. apresentou uma reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do exercício de 2000 (cfr. doc. junto a fls. 141 dos autos);

3. Por ofício de 27/09/2006, foi a A. notificada do deferimento parcial da reclamação graciosa identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 299 dos autos);

4. Em 02/11/2006, a A. apresentou um Recurso Hierárquico da decisão do indeferimento parcial da reclamação graciosa de IRC (cfr. doc. junto a fls. 313 e segs. dos autos);

5. Por ofício de 31/08/2007, a A. foi notificada do indeferimento parcial do Recurso Hierárquico identificado no ponto anterior, do qual consta o seguinte: "(…) Fica V. Ex.ª por este meio notificado (a) que o Recurso Hierárquico supra referido mereceu despacho do Exm.º Subdirector-Geral dos Impostos em 27/06/2007 no uso de competências subdelegadas, deferindo parcialmente, conforme fundamentação que se junta. Informa-se ainda que, caso não concorde com a decisão, face ao disposto no art.º 191.º do CPTA (Lei n.º 15/2002, de 22/02), conjugado com o n.º 2 do art.º 76.º do CPPT, poderá, no prazo de três meses, a contar da data da assinatura do aviso de recepção, interpor Acção Administrativa Especial, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto. (…)" – (cfr. doc. junto a fls. 44 dos autos);

6. O ofício identificado no ponto anterior foi recepcionado pela A. em 05/09/2007 (cfr. doc. junto a fls. 57 dos autos);

7. A presente petição inicial deu entrada no Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa em 7 de Dezembro de 2007, tendo sido remetida por correio registado no dia 4/12/2007 (cfr. carimbo aposto sobre a PI de fls. 1 e doc. junto a fls. 535 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pela Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que determinou a convolação dos presentes autos de acção administrativa especial em impugnação judicial.

Alega o recorrente que a decisão recorrida ao determinar a convolação da presente acção administrativa especial em impugnação judicial com base no artigo 37.º, n.º 4 do CPPT fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos, porquanto estando em causa um mero erro na forma processual utilizada devia o tribunal, por força dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, apreciar da possibilidade da convolação do meio processual impróprio no meio processual próprio.

Ou seja, no presente caso, deveria o tribunal "*a quo*" ter aferido da tempestividade da petição inicial com base nos prazos legalmente previstos no artigo 102.º do CPPT para a dedução da impugnação judicial.

E, fazendo-o, deveria ter concluído que a presente acção judicial era intempestiva, para efeitos de convolação.

Não tem, porém, razão o recorrente. Senão, vejamos.

Não se questiona que, na verdade, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial.

E que, por isso, se impunha apreciar, nos termos dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, da possibilidade de convolação do meio processual utilizado pela recorrida no meio processual próprio.

E foi isso mesmo que a Mma. Juíza "a quo" fez.

Tendo concluído pela tempestividade da petição inicial apresentada para a dedução da impugnação judicial não ao abrigo do artigo 37.º, n.º 4 do CPPT, como o recorrente alega, mas sim com base no prazo previsto no artigo 102.º do CPPT, como resulta expressamente do teor da decisão recorrida (v. fls. 7 da mesma): "*Embora desde já se reconheça que a presente Acção pode ser convolada em Impugnação judicial sendo a mesma julgada tempestiva, cumpre esclarecer o seguinte: O prazo estabelecido no art.º 102.º do CPPT é de 90 dias e não de três meses como o do art.º 58.º do CPTA, no entanto, os 90 dias terminariam exactamente no dia 4/12/2007, data em que foi remetida a petição inicial, via correio registado, pelo que sempre a Impugnação seria tempestiva.*".

Mas ainda assim defende o recorrente que o prazo para interpor impugnação judicial na sequência do indeferimento do recurso hierárquico apresentado de indeferimento de reclamação graciosa sempre teria que ser o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, e não o prazo de 90 dias como se entendeu na decisão recorrida, pois, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, a interposição do mesmo não suspende o prazo da impugnação que era de 15 dias após a decisão da reclamação (artigo 102.º, n.º 2, do CPPT).

Todavia, também aqui a alegação do recorrente improcede.

Como se disse, entre outros arestos deste STA, no acórdão de 9/10/2008, proferido no recurso n.º 567/08, "sempre que em causa esteja a legalidade da liquidação, a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de impugnação judicial, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida outra com o mesmo objecto.

Sendo que, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea *e)*, do CPPT, a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da notificação da decisão do recurso hierárquico.".

Ora, no caso em apreço, tendo a autora sido notificada do indeferimento do recurso hierárquico em 5/9/2007 (v. ponto 6 do probatório), a petição inicial que deu entrada no tribunal em 7/12/2007, remetida por correio registado no dia 4/12/2007 (v. ponto 7 do probatório) sempre seria tempestiva porque apresentada dentro dos 90 dias previstos no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.

Razão por que a decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser mantida.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Oposição. Prescrição. Suspensão do prazo. Citação do responsável subsidiário.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 34.º do CPT, as dívidas de IVA dos anos de 1996 e 1997 prescreviam no prazo de dez anos, contado desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário.

II — A instauração das respectivas execuções interrompia, de acordo com o n.º 3 do citado preceito legal, 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.

III — Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT (oito anos) apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

IV — Nos termos do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento das prestações autorizadas.

V — Tendo a executada originária aderido ao sistema de regularização de dívidas previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, o qual lhe foi deferido por despacho de 4 de Fevereiro de 1997, e procedido ao pagamento das prestações autorizadas até 12 de Setembro de 2000, aquele prazo de prescrição ficou suspenso desde essa data e durante o período de pagamento em prestações (n.º 5 do artigo 5.º do decreto-lei citado).

VI — As causas de suspensão da prescrição produzem efeitos igualmente em relação ao devedor principal e aos responsáveis solidários e subsidiários (n.º 2 do artigo 48.º da LGT), independentemente do momento em que ocorrer a citação destes, pois o n.º 3 do mesmo artigo 48.º da LGT apenas se refere à interrupção da prescrição.

VII — Tendo a citação do oponente, na qualidade de responsável subsidiário, ocorrido em 22 de Janeiro de 2007, isto é, antes de se terem completado oito anos desde aquela data, é evidente que a sua citação produziu os efeitos próprios (inutilizou o prazo decorrido em relação ao responsável subsidiário e impede o decurso do prazo até ao termo do processo ou sua paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte).

Processo n.º 1079/08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Joaquim Amândio Lopes Salgado e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Joaquim Amândio Lopes Salgado, residente em Guimarães, veio deduzir oposição à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública originariamente contra J. Salgado & Irmã, Lda., proveniente de IVA dos anos de 1996 e 1997, no valor global de € 10.653,46, com fundamento na prescrição da dívida exequenda.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga foi a oposição julgada procedente e, em consequência, determinada a extinção da execução contra o oponente no tocante às dívidas contra si revertidas.

Não se conformando com tal decisão, dela vem agora o MP interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I- A sentença recorrida não teve em conta o período de suspensão do prazo prescricional validamente decorrido entre 1-1-1999 e 12-9-2000, levando a que o seu limite ocorra, tão só, no dia 12-9-2008.

II- Decretando a extinção das dívidas com base na prescrição, infringiu a sentença o preceituado nos artigos 48.º, n.º 1 e 49.º, n.º 4, ambos da LGT, e 5.º, n.º 5 do DL 124/96, de 10 de Agosto.

III- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que, declarando não prescritos os impostos em causa, determine a improcedência da acção.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo" considerou provados, com relevância para o caso, os seguintes factos:

1. Foram deduzidas execuções fiscais 3476199601021486 e apensos contra a originária devedora J. Salgado & Irmã, Lda., por dívidas provenientes de IVA dos anos de 1996 e 1997, no valor total de 10.653,46 €;

2. O processo n.º 3476199601021486 foi instaurado a 15.10.1996, por dívidas de IVA do ano de 1996;

3. O processo n.º 3476199801000250 foi instaurado a 05.01.1998, por dívidas de IVA do ano de 1997;

4. A executada originária aderiu ao plano de regularização das dívidas fiscais, ao abrigo do Dec.-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, em 31.01.1997, o qual foi deferido em 04.02.1997 (fls. 40 a 47, 52 e 53 do PEF apenso aos autos);

5. A executada originária procedeu ao pagamento de prestações e efectuou o último pagamento, ao abrigo do Dec.-Lei n.º 124/96, em 12.09.2000 (fls. 57 do PEF);

6. Em 17.07.2002, a Administração Fiscal procedeu a diligência com vista à citação da executada originária (fls. 22 do PEF);

7. Em 27.02.2004, os Serviços de Finanças iniciaram as diligências para cobrança das dívidas exequenda contra os responsáveis subsidiários;

8. Entre 12.09.2000 (data do último pagamento) e 17.07.2002 (data de diligências para citação da executada) os autos encontraram-se parados por facto não imputável ao contribuinte durante 1 ano 5 meses e 5 dias;

9. Entre 24.11.2004 (data da notificação da audição prévia do despacho de reversão) e 12.10.2006 (data da citação) os autos encontraram-se parados por facto não imputável ao contribuinte, durante 1 ano 10 meses e 8 dias;

10. Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra o Oponente, na qualidade de responsável subsidiário, por despacho datado de 12.10.2006, do Chefe de Finanças;

11. O Oponente foi citado da reversão em 22.01.2007, tendo sido deduzida a oposição em 21.02.2007.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido por, em seu entender, se encontrarem prescritas as dívidas exequendas contra si revertidas.

Vejamos. As dívidas em causa respeitam a IVA dos anos de 1996 e 1997.

Nos termos do artigo 34.º do CPT, tais dívidas prescreviam no prazo de dez anos, contado desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário.

A instauração das respectivas execuções interrompia, de acordo com o n.º 3 do citado preceito legal, 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.

Assim, com a instauração das execuções fiscais relativas às dívidas aqui em causa em 15/10/96 e 5/1/98, interrompeu-se o prazo de prescrição nessas datas, pelo que, em 1/1/1999, data de entrada em vigor da LGT, que veio estabelecer um prazo de prescrição de apenas oito anos, faltava ainda mais tempo do que o previsto na lei nova para que o prazo de prescrição se completasse, razão por que se passou a aplicar o novo prazo, contado a partir da entrada em vigor da LGT, por força do artigo 297.º do CC.

Todavia, tendo a executada originária aderido ao sistema de regularização de dívidas previsto no DL 124/96, de 10 de Agosto, o qual lhe foi deferido por despacho de 04/02/1997, e procedido ao pagamento das prestações autorizadas até 12/09/2000, aquele prazo de prescrição ficou suspenso desde essa data e durante o período de pagamento em prestações (n.º 5 do artigo 5.º do DL citado).

Sendo certo que as causas de suspensão da prescrição produzem efeitos igualmente em relação ao devedor principal e aos responsáveis solidários e subsidiários (n.º 2 do artigo 48.º da LGT), independentemente do momento em que ocorrer a citação destes, pois o n.º 3 do mesmo artigo 48.º da LGT apenas se refere à interrupção da prescrição (v. Ac. deste STA de 27/2/2008, no recurso n.º 1069/07).

Ou seja, o prazo de prescrição de oito anos aqui aplicável só começou a contar-se efectivamente a partir de 12/9/2000.

E, assim sendo, é evidente que a citação do oponente, na qualidade de responsável subsidiário, ocorrida em 22/1/2007 (v. ponto 11 do probatório), se verificou antes de se terem completado oito anos desde aquela data, pelo que a sua citação produziu os efeitos próprios (inutilizou o prazo decorrido em relação ao responsável subsidiário e impede o decurso do prazo até ao termo do processo ou sua paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte).

É que, como salienta Jorge de Sousa, Sobre a prescrição da obrigação tributária, notas práticas, "*a subordinação do efeito das causas interruptivas em relação aos responsáveis subsidiários não é um prazo especial de prescrição em relação ao responsável subsidiário.*

O prazo de prescrição, à face da LGT, é de 8 anos, tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário. E o termo desse prazo pode ser diferido se ocorrerem causas de interrupção e suspensão tanto em relação ao devedor originário como ao responsável subsidiário. É apenas a relevância das causas de interrupção que se verifiquem apenas em relação ao devedor originário (e o consequente diferimento do termo do prazo que delas deriva) que é afastada em relação ao responsável subsidiário, se a sua citação não ocorrer até ao 5.º ano posterior ao da liquidação.

*Mas, no caso de a citação do responsável subsidiário ser posterior ao 5.º ano, se ele for citado até ao fim do 8.º ano a contar do início do prazo de prescrição (*que, neste caso, é 12/1/2000*), os efeitos da interrupção que derivam da sua própria citação produzem-se em relação a ele (e também em relação ao devedor originário, por força da regra do n.º 2 do art.º 48.º). O efeito daquele n.º 3 do art.º 48.º é apenas de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção que se verifiquem em relação ao devedor originário*".

Razão por que as dívidas referentes aos anos de 1996 e 1997 se não mostram, por isso, prescritas.

A sentença recorrida que assim não entendeu não pode, pois, manter-se.

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 improcedente a oposição deduzida.

Custas pelo oponente, ora recorrido, apenas na 1.ª instância, uma vez que não contra-alegou neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 4 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso de contra-ordenação. Taxa de justiça inicial.

Sumário:

Em processo de recurso de contra-ordenação não há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial.

Processo n.º 1131-08-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: SPIE Batignoles TP Sucursal Portugal e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 O Ministério Público vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que autorizou «a devolução da taxa de justiça inicial», nos presentes autos de recurso de contra-ordenação.

1.2 Em alegação, o Ministério Público recorrente formula as seguintes conclusões.

1. Nos termos do estatuído no artigo 66.º do RGIT, aprovado pelo DL 157/2001, de 5 de Junho, na redacção anterior à revogação do RCPT, aos processos contra-ordenacionais que não corressem nos tribunais comuns, a regra era a aplicação prioritária do RCPT, aprovado pelo DL 29/98, de 11 de Fevereiro com a aplicação subsidiaria do RGCO.

2. Na vigência do RCPT era certo que o recurso judicial de decisão de aplicação de coima de natureza tributária implicava o pagamento de taxa inicial (artigos 1.º, 10.º, 15.º/f) e 16.º).

3. Entretanto o DL 324/2003, de 27 de Dezembro, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2004, que alterou o CCJ veio revogar o RCPT, com excepção das normas respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo artigo 1.º do citado Regulamento.

4. Com tal revogação o legislador não pretendeu isentar de taxa de justiça inicial o recurso judicial de decisão de aplicação de coima tributária, pois que tal pagamento decorre do estatuído nos artigos 80.º, 86.º e 87.º/1/c do CCJ, diploma que veio substituir o RCPT, até então aplicável.

5. Ademais, com a publicação do CCJ, pelo DL 224/96, de 26 de Novembro, em que se prevê expressamente a taxa de justiça a pagar nos recursos judiciais das decisões das autoridades administrativas e dos recursos jurisdicionais, no artigo 87.º, a isenção constante do artigo 93.º/2 do RGCO foi revogada por incompatibilidade (artigo 7.º/2 C. Civil).

6. De facto, por via do estatuído nos artigos 80.º, 86.º e 87.º do CCJ aplicável aos recursos ordinários, onde se inclui, naturalmente, o recurso judicial de decisão de aplicação de coima, e aos recursos extraordinários, pela interposição do recurso é devida taxa de justiça inicial.

7. A douta decisão recorrida, ao aplicar norma revogada, constante do artigo 93.º/2 do RGCO, viola o estatuído nos artigos 80.º, 86.º e 87.º do CCJ.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, a questão que aqui se coloca é a de saber se, nos presentes autos de recurso de contra-ordenação, há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial.

2.1 De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 80.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, «*As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tri-*

bunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação».

Nos recursos judiciais da decisão de aplicação de coimas em processos de contra-ordenação tributária, o pagamento da taxa de justiça inicial deixou de ser regulado pelo Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, atenta a revogação parcial constante do n.º6 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que aprovou o Código das Custas Judiciais.

A matéria de custas encontra-se agora regulada nos artigos 73.º-A e seguintes do Código das Custas Judiciais, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 73.º-A do Código das Custas Judiciais .

Com efeito, sob a epígrafe "Regime das Custas", o artigo 73.º-A do Código das Custas Judiciais, preceitua que «*O processo judicial administrativo está sujeito a custas, nos termos deste Código e da lei de processo administrativo*» [n.º 1]; que «*O processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos deste Código*» [n.º 2].

A nosso ver, no conceito de «processo judicial tributário», utilizado no art. 73.º-A, n.º 2, do Código das Custas Judiciais cabem apenas os meios processuais indicados no art. 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e os introduzidos depois do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas não o processo de contra-ordenação fiscal. O processo de contra-ordenação fiscal era incluído no âmbito do «processo judicial tributário» pelo artigo 118.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e não foi incluído no equivalente artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por se pretender afastar a aplicação das regras próprias dos processos tributários, optando-se pela aplicação subsidiária das regras do regime geral das contra-ordenações. Não havendo normas especiais para a fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias no Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro (que aprovou o Código das Custas Judiciais), tem de fazer-se apelo à 1.ª parte do artigo 66.º do Regime Geral das Infracções Tributárias – a dizer que «*Sem prejuízo da aplicação subsidiária do regime geral do ilícito de mera ordenação, social nomeadamente no que respeita às custas nos processos que corram nos tribunais comuns...*» –, e concluir pela aplicabilidade do regime de custas previsto no Regime Geral das Contra-Ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro) para as contra-ordenações comuns (cf., a este respeito, especialmente, *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, 2008, anotação ao artigo 66.º, de Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos).

Nos termos do artigo 93.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, sob a epígrafe "da taxa de justiça", «*Está também isenta de taxa de justiça a impugnação judicial de qualquer decisão das autoridades administrativas*» [n.º 2]; e «*Dão lugar ao pagamento de taxa de justiça todas as decisões judiciais desfavoráveis ao arguido*» [n.º 3].

Do confronto dos n.ºs 2 e 3 deste art. 93.º, em que, por um lado, se «isenta de taxa de justiça a impugnação de qualquer decisão das autoridades administrativas» e, por outro, se estabelece que «dão lugar ao pagamento de taxa de justiça todas as decisões desfavoráveis ao arguido», conclui-se que, apesar da imprecisão da terminologia utilizada, o que o n.º 2 pretenderá isentar não será a globalidade do processo de contra-ordenação judicial, pois as decisões desfavoráveis ao arguido implicam condenação em taxa de justiça, mas sim o pagamento de taxa pela própria interposição do recurso judicial, a pagar no momento da impugnação de decisão das autoridades administrativas, isto é, a actualmente denominada taxa de justiça inicial. Esta interpretação confirma-se pelos artigos 86.º, 87.º e 97.º do Código das Custas Judiciais, na redacção dada pelo DL 224/96, de 26 de Novembro, em que se prevê que nos recursos de decisões proferidas por autoridades administrativas em processos de contra-ordenação é devida taxa de justiça, a fixar entre 1 UC e 20 UC [artigos 87.º, n.º 1, alínea c), e 97.º], mas não se estabelece o pagamento de «taxa devida pela interposição de recurso» para esses processos (artigo 86.º, em que apenas se prevê pagamento de taxa de justiça pela interposição de recursos ordinários e extraordinários, que são os recursos jurisdicionais indicados nos títulos I e II do Livro IX do Código de Processo Penal, categorias em que não se enquadra o recurso judicial de decisões das autoridades administrativas em processo contra-ordenacional), regime este que foi mantido na redacção do Código das Custas Judiciais introduzida pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que, neste ponto, apenas alterou o limite mínimo da taxa de justiça para 2 UC e introduziu um novo artigo 86.º. Assim, conclui-se que na fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias há lugar a pagamento da taxa de justiça pelo arguido, no caso de ser proferida decisão desfavorável, mas não há taxa de justiça inicial, devendo interpretar-se o n.º 1 do Código das Custas Judiciais, na parte em que se refere a auto-liquidação de taxa de justiça inicial que seja condição de seguimento do recurso, como reportando-se apenas aos recursos jurisdicionais, ordinários e extraordinários, que se referem no n.º 1 do artigo 86.º do mesmo Código – cf., de novo, Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos, no *Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado*, 2008, em anotação ao mesmo artigo 66.º.

Cf., neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 4-6-2008, proferido no recurso n.º 181/08.

2.2 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral, *ipsis verbis*.

De acordo com o disposto no art. 93º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, autorizo a devolução da taxa de justiça inicial, conforme informação que antecede.

Este despacho foi precedido da seguinte informação.

Com a informação a V. Ex.a que o recorrente liquidou taxa de justiça no montante de 192,00€ sendo que a mesma não é devida, conforme artigo 93.º do Decreto-Lei n.º 433/82, pelo que se solicita autorização para se proceder à devolução da referida taxa.

Como se vê, o despacho recorrido autorizou «a devolução da taxa de justiça inicial» nos presentes autos de recurso de contra-ordenação.

Ora, em face do que se deixou lançado supra no ponto 2.1, tal despacho goza de efectivo fundamento legal.

Daí que, sem necessidade de mais alargados considerandos, devamos concluir, em resposta à questão decidenda, que nestes autos de recurso de contra-ordenação não há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial – razão por que deve ser mantido o despacho recorrido que laborou neste entendimento.

E, então, havemos de convir que em processo de *recurso de contra-ordenação* não há lugar ao pagamento de *taxa de justiça inicial.*

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Execução Fiscal. Reversão. art. 13º do CPT. Gerente. Exercício Efectivo de Funções. Presunção Legal. Presunção Judicial.

Sumário:

I — A responsabilidade subsidiária dos gerentes da sociedade, prevista no art. 13º do CPT, depende do exercício de facto da gerência.

II — A lei não presume (presunção legal) que do exercício da gerência de direito decorra a gerência de facto.

III — Mas o tribunal, com poderes para fixar a matéria de facto, pode utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum.

Processo n.º 45/09-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Maria Celeste Oliveira Correia.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA CELESTE DE OLIVEIRA CORREIA**, identificada nos autos, revertida em processo de execução fiscal, referente a IVA e IRC dos anos de 1992 a 1998, veio opor-se ao mesmo junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro.

O Mm. Juiz do TAF de Viseu proferiu sentença, julgando procedente a oposição.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso da sentença para o TCA – Norte. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Não podemos concordar com a sentença sob recurso quando defende o entendimento de que compete á Administração Fiscal a prova da gerência de facto.

2) O ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto, cabe ao responsável subsidiário.

3) Porque tem sido este o entendimento defendido por a doutrina, que aponta como sendo suficiente o despacho de reversão indicar os responsáveis subsidiários, já que em sede de oposição, ao revertido cabe o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto.

4) E tem-se assistido ao longo dos anos a aplicação da referida norma em decisões judiciais, sempre com o sentido de que a prova da não gerência de facto recair sobre responsável subsidiário.

5) Pois que a Jurisprudência tem entendido que confirmada a nomeação como gerente ou administrador infere-se a gerência de facto. Pois que a demonstração de ausência administração ou gerência efectiva deriva de falta vontade do administrador ou gerente ou de uma violação dos seus deveres para com a sociedade que representa.

6) O art. 13º do CPPT, que vigorou entre 1/7/1991 até 31/12/1998 foi inúmeras vezes aplicado e objecto de análise em também inúmeras decisões judiciais, sempre tendo sido interpretado e decidido que para accionar a responsabilidade subsidiária seria suficiente identificação dos gerentes de direito.

7) Sendo a situação de facto dos autos a mesma ou similar a tantas outras em que foi diferente o entendimento em termos de ónus de prova, a decisão judicial recorrida ao concluir que no caso as regras de prova a aplicar são outras que não as que se encontravam firmadas traduz-se na consagração de uma solução arbitrária e violadora dos princípios protecção da confiança e da segurança jurídica.

8) A vigorar o entendimento da sentença recorrida, de que para ser accionada a responsabilidade subsidiária, é necessário que o credor alegue e prove para além da gerência de direito a gerência de facto.

9) Sucederia que era possível verificar a nomeação para qualquer dos órgãos representativos da sociedade (gerência de direito ou nominal), através da consulta á matrícula da sociedade na Conservatória do Registo Comercial da área da empresa devedora.

10) Já quanto á gerência de facto, o conceito de administração ou gerência não resulta da lei, e a doutrina e a jurisprudência têm entendido como indícios reveladores do exercício efectivo do cargo o facto de os gestores praticarem actos de administração e disposição de bens, vincularem a sociedade relativamente a fornecedores, clientes, entidades financeiras e terceiros em geral, assinarem cheques ou outros documentos ou de terem qualquer intervenção na direcção da actividade da empresa.

11) Pelo que não se aceita que recaia sobre a Administração Fiscal o ónus da prova de tais factos, pois que os mesmos são relativos á *actividade concreta da sociedade*, e estranhos á relação que aquela possui com o contribuinte, não lhe sendo exigível que os conheça.

12) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto no art. 13º do CPT.

Não houve contra-alegações.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A. Nos autos de execução n. 3751-93/100346.1 e Aps. instaurados contra a sociedade FERCASIL -Indústria Metalomecânica, Lda., visa-se a cobrança coerciva da quantia de 71 776, 38€ respeitante a IRC e IVA de 92 a 98.

B. Por despacho de 30/06/2003, a execução reverteu contra a ora oponente e outro.

C. À Oponente foi comunicado o despacho de reversão através de carta com A/r, em 02-07 de 2003.

D. A presente Oposição deu entrada na Repartição de Finanças de Oliveira de Azeméis, em 29-09-2003.

E. O despacho de reversão referido em B) foi antecedido do despacho que ordenou o exercício do direito de audição e este por sua vez foi precedido de diligências que levaram a Administração Fiscal a concluir "... Pela certidão das diligências junta aos autos a fls. I 00, a firma executada não possui quaisquer bens susceptíveis de penhora. Pelos elementos juntos aos autos verifica-se que os S.Ps. (entre eles a Oponente) acima identificados foram gerentes de direito e também de facto, vide docs. de fls. 50 a 58;

F. Do despacho de reversão, com interesse para a decisão, consta, para além do mais: "... Face ao exercício efectivo da gerência, conforme consta nas declarações modelo 22 do IRC e elementos cadastrais da DGCI..."verifica-se a falta total de bens penhoráveis da firma originária devedora..."

"Factos não provados (nem alegados):

"Os que indiciem que a Oponente tenha exercido, de facto, efectivamente, a gerência/administração da Originária devedora. Como se diz no título não foram provados nem alegados os referidos factos. Quanto à gestão consta apenas a referência às declarações modelo 22 do IRC (mas nestas consta apenas a indicação como gerente, ou seja elementos tendentes a afirmar a gestão de direito; os elementos cadastrais da DGCI não vejo que outros possam ser para além dos resultantes do acto constitutivo da originária devedora donde consta que a Oponente e marido são os únicos sócios, nomeados gerentes, bastando a assinatura de um para obrigar a sociedade. A falta de alegação e prova resulta também, ainda que por exclusão, dos factos provados, nomeadamente dos despachos de reversão e do despacho que ordenou o cumprimento do direito de audição sobre o projecto de reversão, vejam-se documentos de fls. 7 a 9 e 50 a 57".

Emitindo pronúncia sobre a questão controvertida nos autos, escreveu nomeadamente o EPGA:

"1. O acórdão do STA Pleno da SCT 28.02.2007 processo n. 1132/06 pronunciou-se sobre a questão da presunção legal versus presunção judicial da gerência de facto extraída da gerência de direito, nos seguintes termos:

"- no domínio do CPT a presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social (art.13º n. 1 CPT);

"- não existe presunção legal de gerência de facto extraída da prova da gerência de direito - a presunção judicial, diferentemente da presunção legal, não implica a inversão do ónus da prova;

"- compete à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve ser contra si valorada a falta de prova sobre o exercício efectivo da gerência (eventualmente resultante de contraprova destinada a torná-lo duvidoso (art. 346ºCCivil)

"2. O recente acórdão STA SCT 10.12.2008 processo n. 861/08, comentando a errónea interpretação da doutrina daquele aresto plasmada em sentença do TAF Viseu, exprimiu o entendimento de que o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum.

"E, eventualmente, com base na prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente de direito e demais circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, o Tribunal que julga a matéria de facto pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto se entender que, nas circunstâncias do caso, há uma probabilidade forte ("certeza jurídica") de esse exercício da gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que tenha acontecido

(...) na ponderação da adequação ou não de uma tal presunção em cada caso concreto nunca há, num processo judicial, apenas a ter em conta o facto de o gerente ter essa qualidade de direito, pois há necessariamente outros elementos que abstractamente, podem influir esse juízo de facto, como, por exemplo, o que as partes alegaram ou não no processo e a prova que apresentaram ou deixaram de apresentar.

"3. No caso sub judicio, perante o enquadramento desenhado sobre o regime jurídico do ónus da prova na presunção legal e na presunção judicial a sentença enferma de défice instrutório porque:

- ignorou em absoluto a formulação da presunção judicial, no entendimento de que a Fazenda Pública não tinha alegado e provado factos que consubstanciassem o exercício da gerência de facto

- dispensou prematuramente a inquirição das testemunhas arroladas pela oponente que se poderiam pronunciar sobre aqueles.

"Assim sendo deve ser anulada para ampliação da matéria de facto (arts.729º n. 3 e 730º n. l CPC *ex vi* art.2º alínea e) CPPT)".

Que dizer?

Vejamos primeiro a fundamentação do Mm. Juiz para concluir não estar provada a gerência de facto por parte da oponente:

Escreveu ele:

"A qual das partes incumbe a prova da gerência de facto da Oponente?

"Ao longo dos tempos a sucessão de regimes, alguns com soluções bem diversas, tem levado a jurisprudência a acompanhar a diversidade (vejam-se as correntes jurisprudências na fundamentação do Ac. do Pleno de 28-02-2007, infra referido.

"*Analisando o aplicável à situação, ou seja o que decorre do artigo 24º da Lei Geral Tributária*, *considerando também o disposto no artigo 73º do mesmo diploma*, não temos dúvidas em afirma que a gestão de facto cumpre ser provada pela Administração Fiscal pois é ela que exerça a reversão e aquela gestão é "um facto constitutivo" do direito a exercer a reversão.

"A primeira norma referida e o artigo 13º do Código de Processo Tributário, na parte respeitante à gerência não apresentam divergências significativas. A que nos parece de mais relevo é que na primeira, pode bastar a gestão de facto mesmo que desacompanhada da de direito. Estas considerações prendem-se com a recente e reforçada jurisprudência do Ac. do Pleno -Ac. de 28-02-2007, onde se defende que "... no âmbito do Código de Processo Tributário é à Administração Fiscal que cumpre provar a existência de gestão de facto, mesmo que só forneça alguns factos índice". E servem para concluir, tal como já supra se deixou referido, não vislumbrarmos razões para que esta jurisprudência não se aplique também no âmbito do Código de Procedimento e de Processo Tributário e Lei Geral Tributária".

Vejamos então.

Não tem razão o Mm. Juiz quando conclui que é aplicável à hipótese dos autos o disposto na LGT.

Isto porque a responsabilidade subsidiária há-de aferir-se, como é óbvio, pela lei vigente à data dos factos, isto é, pelo CPT, e, nomeadamente pelo seu art. 13º, face ao disposto do n. 2 do art. 12º do CC que dispõe que aos efeitos de factos aplica-se a lei vigente no momento em que eles ocorreram.

Ora, o art. 13º do CPT consagra expressamente uma *presunção legal* de *culpa* do gerente pela *insuficiência do património da sociedade originária devedora*.

Mas não consagra uma igual presunção de que o gerente de direito é gerente de facto.

Não é isso que resulta da lei.

Haverá isso sim uma *presunção judicial* (art. 351º do CC), a aferir pelos elementos fornecidos pelas partes, e que o Tribunal valorará obviamente em sede de matéria de facto.

As presunções judiciais, também denominadas de naturais ou de facto, simples ou de experiência são "as que se fundam nas regras práticas de experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos" (vide Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 1ª Edição, pág. 486, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, págs. 215, 216), e Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Volume I, 2ª Edição, pág. 289).

Mas a ausência de uma presunção legal não significa que o tribunal não possa utilizar a presunção judicial que entender, com base nas regras de experiência comum.

Conclusão esta (de facto) a retirar pela instância, com base em provas de que o revertido tinha (ou não) a qualidade de gerente de direito e demais circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo pelas partes e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública.

Depois, valoradas as provas, o Tribunal, que julga a matéria de facto, pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto, se entender que, nas circunstâncias do caso, há uma probabilidade forte ("certeza jurídica") de esse exercício da gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que ele tenha acontecido.

Mas tal conclusão assentará num juízo de facto, baseado nas regras de experiência comum e não em qualquer norma legal. Isto é, o juízo final do Tribunal será sempre com base numa presunção judicial (e não numa presunção legal) ([1]).

Mas será que da sentença é possível inferir-se, em sede factual, que a oponente não exerceu a gerência de facto?

A resposta é positiva.

O Mm. Juiz, sem o referir expressamente, apreciou a problemática da presunção judicial.

Na verdade, refere ele que a AF não alegou nem provou factos que indiciem o exercício da gerência de facto.

Acresce dizer – no capítulo dos factos não provados –, que a sentença examinou os factos índice – a referência às declarações modelo 22, os elementos cadastrais da DGCI, o despacho de reversão e o que ordenou o direito de audição e respectivos documentos – concluindo que não eram suficientes para ter como demonstrado o exercício da gerência de facto.

Quer isto dizer que a sentença já examinou a prova em termos de presunção judicial, concluindo pela não gerência de facto.

Factos que não foram contraditados pela recorrente.

A sentença recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isenta a FP.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Brandão de Pinho.*

([1]) Vide, a propósito, o acórdão deste STA de 10/12/2008 (rec. n. 861/08)

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Prazo aplicável. Interrupção. Sucessão de regimes. Nulidade da citação.

Sumário:

I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II — No âmbito da Lei 17/2000, a instauração da execução só por si não é causa de interrupção da prescrição, pois esta só se interrompe agora por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da referida Lei.

III — Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

IV — Tendo o oponente sido notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, a prescrição não ocorreu ainda.

V — A eventual nulidade da citação deve ser conhecida no processo de execução fiscal e não no processo de oposição.

Processo n.º 50/09-30.
Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.
Recorrido: João Mendes Leite.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O representante da Fazenda Pública, inconformado com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga que julgou procedente a oposição deduzida por João Mendes Leite, com os sinais dos autos, à execução fiscal n.º 3476199891013459 e apensos, instaurada contra a executada originária Barroso & Leite, Lda., por dívidas à Segurança Social dos anos de 1995 a 1999, e contra aquele revertida, e, em consequência, determinou a extinção da execução por prescrição das dívidas exequendas, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A- Contra a sociedade devedora originária Barroso & Leite, Lda., correm termos os PEF n.ºs 3476199891013459 e apensos relativos a contribuições à Segurança Social dos anos de 1995 a 2000 (1 a 5 dos factos provados).

B- Verificada a inexistência de bens da devedora originária para pagamento da dívida objecto dos presentes autos, foi ordenada a reversão da execução contra o aqui oponente João Mendes Leite, tendo este sido **notificado em 05.08.2003** para o exercício do **direito de audição** prévia relativamente ao projecto de reversão – nos termos do disposto nos artigos 23.º, n.º 4 e 60.º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT) – cfr. 10 da matéria assente.

C- **Em 14.06.2006, foi o oponente citado da reversão** (12 dos factos provados).

D- Com base nos factos descritos, considerou a Mma. Juiz *a quo* que as dívidas exequendas, relativas a contribuições devidas à Segurança Social dos anos de 1995 a 2000, se encontram prescritas.

E- Isto porque, *face ao n.º 2 do art.º 63.º da Lei 17/2000, o prazo prescricional completou-se em 08.02.2006*.

F- Sucede, porém, que a sentença recorrida fez uma errónea aplicação da lei, uma vez que **não procedeu à valoração quer da notificação ao Oponente do projecto de reversão ocorrida em 05.08.2003, quer ainda da sua citação em 14.06.2006, factos ocorridos quando ainda estava em curso o prazo prescricional**.

G- Como é jurisprudência pacífica do STA, *ocorrendo nova causa de interrupção da prescrição, esta produz os seus efeitos próprios, isto é, elimina o prazo que anteriormente tinha decorrido para a prescrição e obsta a que o novo prazo decorra na pendência do novo processo*.

H- E é certo que a *boa jurisprudência* do STA vertida, por exemplo, no Ac. STA de 04-06-2008, precisa que:

... como se refere no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, não há aqui que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

I- Atento o paralelismo existente entre a situação dos autos e a base factual subjacente ao douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-09-2008, convocam-se também os prudentes ensinamentos que nele ficaram vertidos:

I- A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º, n.º 1 do Código Civil.

II- Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

III- A prescrição interrompe-se, assim, por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da citada Lei.

IV- Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

V- Tendo o responsável subsidiário sido notificado em 25/1/2006 para exercer o seu direito de audição relativamente à reversão da execução contra si ordenada, ou seja, antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, facto esse que nos termos desta lei tem efeito interruptivo da prescrição, é evidente que esta não ocorreu ainda.

J- É precisamente esta a situação dos autos: **o Oponente foi notificado do projecto de reversão em 05.08.2003.**

K- Ou seja, **antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000.**

L- Logo, **é evidente que a prescrição não ocorreu ainda.**

M- **Mantendo-se até à presente data o efeito derivado da aludida interrupção ocorrida em 05.08.2003.**

N- Ao não decidir assim, fez a sentença recorrida uma errónea subsunção dos factos ao ordenamento jurídico aplicável, *maxime* do art.º 63.º, n.º 3 da Lei 17/2000.

O- Razão pela qual deverá ser revogada e substituída por Acórdão que, verificando a inexistência da prescrição da dívida exequenda, ordene a baixa dos autos para o prosseguimento da causa, de modo a conhecer das demais questões suscitadas.

Também o MP, não se conformando com a sentença proferida pela Mma. Juíza "a quo", dela vem recorrer para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- As dívidas exequendas respeitam a contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, para cobrança das quais foram instaurados os processos de execução fiscal identificados nos factos provados sob os n.ºs 1, 2, 3, 5 e 7 nas datas aí indicadas;

2.ª- Em 10/10/2001, a executada originária foi citada para proceder ao pagamento das dívidas exequendas;

3.ª- Em 5/8/2003, o oponente foi notificado para exercer o direito de audição sobre o projecto de reversão e a 14/6/2006 foi citado para proceder ao pagamento das dívidas exequendas;

4.ª- Os processos de execução fiscal estiveram parados desde 10/10/2001 até 5/8/2003 por facto não imputável ao contribuinte;

5.ª- O prazo prescricional das contribuições e respectivos juros de mora para a Segurança Social que se encontram em discussão nos autos é de dez anos, nos termos do n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8, bem como de acordo com o art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5;

6.ª- De acordo com o disposto no art.º 34.º, n.º 2 do CPT, norma que se encontrava então em vigor, o prazo de prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial;

7.ª- 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 – n.º 3 do dito preceito legal;

8.ª- Por isso, o efeito da interrupção cessou um ano após a paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, ou seja, cessou a 10/10/2002, data a partir da qual o prazo de prescrição voltou a correr;

9.ª- Logo, à data em que foi proferida a douta sentença recorrida, não se encontravam ainda prescritas as contribuições para a Segurança Social dos anos de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, de acordo com o n.º 2 do art.º 53.º da Lei n.º 28/84, de 14/8 ou art.º 14.º do DL n.º 103/80, de 9/5;

10.ª- A Mma. Juiz *a quo* considerou prescritas as dívidas exequendas, nos termos do disposto no art.º 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, que fixou o prazo de prescrição em cinco anos,

conjugado com o disposto no art.º 34.º do CPT e 297.º, n.º 1 do C. Civil, contabilizando todo o tempo decorrido desde a entrada em vigor daquela Lei, ou seja, desde 8/2/2001;

11.ª- É certo que, quando entrou em vigor a Lei n.º 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova. Logo, no caso dos autos, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei;

12.ª- Por outro lado, aplicando-se esta nova lei terá também que se atender aos factos relevantes ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo, por força do disposto no art.º 12.º do C. Civil, ou seja, terá que se levar em conta os factos interruptivos ocorridos a 10/10/2001, 5/8/2003 e 14/6/2006, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto – (cf. factos provados n.ºs 9, 10 e 12);

13.ª- Tal interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo, nos termos dos art.ºs 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do C. Civil;

14.ª- Daí que, quando foi proferida a douta sentença recorrida, (bem como na presente data), não se encontravam prescritas as dívidas exequendas de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto;

15.ª- Decidindo como decidiu, a Mma. Juiz *a quo* não aplicou, como devia, o disposto no n.º 3 do art.º 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada interpretação e aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- Em nome da executada originária foi instaurada em 14.03.2000 a execução fiscal 00/101943.0 por dívidas à Segurança Social dos anos de 1998 e 1999.

2- Em 05.07.2001 foi instaurada a execução fiscal 3476200101016601 por dívidas dos anos de 1999 e 2000.

3- Em Janeiro de 1998 foi instaurado o processo de execução fiscal 98/100007.1 por dívidas dos anos de 1995, 1996 e 1997.

4- Em 22.01.1998 foi emitido o aviso de citação.

5- Em 03.12.1998 foi instaurado o processo de execução fiscal 98/101345.9 por dívidas dos anos de 1997 e 1998.

6- Em 21.04.1999 foi emitido o aviso de citação.

7- Em 13.12.1996 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 96/101549.4 por dívidas do ano de 1995.

8- Em 04.10.2001 foi emitido o mandado de citação em nome da devedora originária.

9- Em 10.10.2001 foi a devedora originária citada para proceder ao pagamento das dívidas exequendas.

10- Em 05.08.2003 foi o ora oponente notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição.

11- Em 09.01.2004 foi a devedora originária declarada falida.

12- Em 14.06.2006 foi o ora oponente citado para proceder ao pagamento da dívida exequenda.

13- Os processos de execução acima identificados estiveram parados pelo menos entre 10.10.2001 e 05.08.2003, por facto não imputável ao contribuinte.

III - Vêm quer o representante da FP quer o magistrado do MP junto do TAF de Braga interpor recurso da sentença proferida pela Mma. Juíza daquele tribunal que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido às execuções fiscais contra si revertidas para cobrança de dívidas à Segurança Social referentes aos anos de 1995 a 1999.

Considerou, para tanto, a Mma. Juíza "a quo" que a prescrição de tais dívidas se verificou porque, nos termos do artigo 34.º, n.º 3 do CPT, somando o tempo decorrido até à data de autuação dos processos executivos com o que decorreu após a paragem dos mesmos por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, se ultrapassou em muito o prazo prescricional de cinco anos previsto no artigo 63.º, n.º 2 da Lei 17/2000.

Vejamos. Está em causa nos autos a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos anos de 1995 a 1999.

Às dívidas à segurança social era inicialmente aplicável o prazo de prescrição de dez anos, nos termos do artigo 53.º, n.º 2 da Lei 28/84, de 14 de Agosto.

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º do 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.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição dessas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos.

Para determinar qual o prazo aqui aplicável há que atentar, então, ao que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

À data de entrada em vigor da Lei 17/2000, é evidente que faltava no caso em apreço para as dívidas dos anos de 1996 a 1999 menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior.

E, por isso, de acordo com o disposto no artigo 297.º do CC, é aqui aplicável o novo prazo de prescrição para essas dívidas.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, terminaria, no máximo, 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.

A não ser que, no domínio desta nova Lei, ocorresse qualquer facto a que ela própria reconhecesse efeito suspensivo ou interruptivo, pois, nos termos do artigo 12.º do CC, estando em vigor esta nova lei há que atender aos factos relevantes ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

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.

Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

De resto, a própria LGT, que entrou em vigor em 1/1/99, também já só previa como causas de interrupção da prescrição a citação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo mas não a instauração da execução.

Sucede que, neste caso, o oponente, ora recorrido, foi notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição (ponto 10 do probatório), ou seja, antes de completados cinco anos após a vigência da Lei 17/2000, pelo que a prescrição destas dívidas não ocorreu ainda, sendo que a interrupção motivada por tal diligência teve o efeito de inutilizar todo o tempo decorrido anteriormente e o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo aos respectivos processos, nos termos dos artigos 326.º e 327.º do CC.

E o mesmo se diga em relação às dívidas do ano de 1995, ainda que a elas se aplique o prazo anterior de dez anos, nos termos do artigo 297.º do CC, por à entrada em vigor da Lei 17/2000 faltar menos tempo para o mesmo se completar do que o novo prazo nesta previsto.

Daí que assista razão aos recorrentes quando alegam que a instauração dos processos executivos só por si não são causa de interrupção da prescrição, nos termos dos artigos 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, e tendo ocorrido na vigência desta, e antes de se completar o prazo prescricional aplicável, facto relevante a que ela reconhece efeito interruptivo, há que atender ao mesmo.

Razão por que não se mostram, por isso, ainda prescritas as dívidas exequendas.

Ao não decidir assim, fez, pois, a Mma. Juíza "a quo" na sentença recorrida errónea subsunção dos factos ao ordenamento jurídico aplicável, designadamente violando o disposto no n.º 3 do artigo 63. º da Lei 17/2000, aqui aplicável, pelo que aquela decisão se não pode manter.

Tendo o tribunal recorrido deixado de conhecer dos restantes fundamentos da oposição por os considerar prejudicados pela solução dada ao litígio, impõe-se agora o seu conhecimento, se outro motivo a tal não obstar.

Atenta a petição inicial, o oponente, além da prescrição das dívidas exequendas, invocou ainda, como fundamentos da sua oposição, a nulidade da citação e a ilegalidade da reversão contra si ordenada.

Quanto à eventual nulidade da citação, é jurisprudência deste STA que a mesma deve ser conhecida no processo de execução fiscal e não no processo de oposição (v. acórdão de 3/12/2008, proferido no recurso n.º 671/08), pelo com este fundamento também a oposição deduzida não poderia proceder.

Além de que, mesmo nula, a citação interrompe a prescrição (artigo 323.º, n.º 3 do CC), pelo que tal eventual nulidade não influiria no exame da questão da prescrição.

Já no que respeita à ilegalidade da reversão contra si ordenada, tendo o oponente invocado designadamente que não foi por culpa sua que a sociedade executada originariamente não pagou as suas dívidas fiscais, e apresentado para prova dos factos alegados rol de testemunhas que não chegaram a

ser ouvidas, face à solução dada pela Mma. Juíza "a quo" ao litígio, é evidente que não reúne ainda o processo os elementos necessários ao seu conhecimento, pelo que se impõe que, por esse motivo, baixem os autos à 1.ª instância para que, produzida a prova que se mostrar necessária e fixados os factos relevantes dela apurados, se conheça depois do mérito desse fundamento de oposição.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento aos recursos, revogando a sentença recorrida, e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para aí prosseguirem os seus ulteriores termos com vista ao conhecimento das questões que se consideraram prejudicadas face à solução dada ao litígio que ora se revogou.

Sem custas, uma vez que o oponente não contra-alegou neste STA.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Contribuições para a Segurança Social. Nulidade da citação. Inutilidade superveniente da lide. Prescrição. Interrupção.

Sumário:

I — Não obstante ter sido decretada, por decisão, a nulidade da citação, que teve lugar no processo de execução fiscal, a lide não é inútil, uma vez que se mantém erecto e útil o conhecimento da prescrição, aliás, oficioso.

II — A sucessão de leis no tempo dos regimes prescricionais previstos no CPT e na Lei n.º 17/00 de 14/8, resolve-se com a aplicação das regras do artº 12º do CC, dispondo aquela Lei para o futuro e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência e do artº 297º, n.º 1 do CC.

III — Tendo o oponente sido citado da reversão em 5/7/05, estamos perante facto interruptivo ocorrido na vigência da lei nova (vide artº 63º da Lei n.º 17/00), que tem como efeito a eliminação do tempo anteriormente decorrido, passando a contar-se um novo prazo que, naturalmente, será o da nova lei.

IV — O predito artº 63º, n.º 3 não exige a menção da manifestação de vontade da administração fiscal em proceder à liquidação ou cobrança da dívida tributária.

V — Sendo assim, não obstante a nulidade da citação por falta de fundamentação da reversão, essa nulidade não pode ter efeitos invalidantes em relação à diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida, já que esta constitui um acto idóneo para produzir os efeitos que tem por objectivo.

VI — Atento o disposto no artº 323º, n.º 3 do CC, a nulidade da citação não prejudica o efeito interruptivo da prescrição.

VII — Tendo sido decretada, por decisão transitada em julgado, a nulidade da citação, não tem este Supremo Tribunal que apreciar, agora, se a mesma constitui ou não fundamento de oposição à execução fiscal.

Processo n.º 219/08-30.
Recorrente: Instituto de Segurança Social I.P. Braga.
Recorrido: Mário Duarte Ferreira Carneiro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ISS Braga, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a oposição que, na sua qualidade de revertido, Mário Duarte Ferreira Carneiro, melhor identificado nos autos, deduziu contra a execução fiscal instaurada à devedora originária Comércio e Indústria de Calçado Zebra, Lda, para cobrança de contribuições à Segurança Social, relativas aos

anos de 1993 a 1995, no valor global de € 32.459,71, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. Pela Fazenda Pública foi instaurada execução fiscal contra a originária devedora Comércio e Indústria de Calçado Zebra, Lda., por não pagamento de contribuições à Segurança Social relativas ao período compreendido entre 1993 a 1995, no valor total de 32.459,71€.

B. Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra Mário Duarte Ferreira Carneiro, tendo sido citado desse facto em 05/07/2005, e em 03/09/2005 foi deduziu a oposição com o fundamento, d'entre outros, da existência da prescrição das contribuições, sendo certo que a M.ma Juíza do Tribunal a quo decidiu que "as dívidas prescreveram pelo que não é exigível ao oponente a dívida exequenda".

C. Não pode, com o devido respeito, o ora recorrente estar de acordo com esta posição.

DE FACTO.

D. A lei reguladora do regime de prescrição das dívidas tributárias é a que vigorar à data da sua constituição e potencialmente, nas dívidas em causa, são aplicáveis para o feito, as regras sobre prescrição contidas nos artigos 34º do CPT, bem como dos artigos 14º do DL n.º 103/80, 53º n.º 2 da Lei n.º 24/84 e 63º n.º 2 da Lei n.º 17/2000.

E. Dada a flagrante equiparação das obrigações fiscais às civis, impõe-se a observância das regras do art. 297º do Código Civil na área do direito fiscal e, concretamente, na zona da prescrição das dívidas.

F. Ora, em 04/02/2001 entrou em vigor a Lei n.º 17/2000, que reduziu para 5 anos o prazo de prescrição das contribuições e cotizações, no entanto consta-se que, o prazo de dez anos estabelecido pela lei antiga era mais favorável ao contribuinte (por exemplo, a prescrição das contribuições do ano de 1994 ocorreria pela lei antiga no prazo de 4 anos e 10 meses, enquanto que pela lei nova faltariam 5 anos...).

G. Assim, de acordo com o art. 34º CPT, o prazo da prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário e ela é interrompida pela reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pela instauração da execução, mas cessa 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 - vide n.º 3.

H. No caso em apreço, e reportando-nos, a título meramente exemplificativo, às contribuições do ano de 1994, nos termos do art. 34º do CPT, o prazo da prescrição iniciou-se em 01/01/1995.

I. Foram instaurados processos de execução fiscal, que interromperam a prescrição, tendo, porém, cessado esse efeito, dado que os processos estiveram parados por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano e, por isso, tem que se somar o tempo que decorreu de 01/01/1995 a 17/04/1995 e depois de 17/04/1996 até se completarem os dez anos.

J. Ou seja, de 17/04/1995 a 17/04/1996 considera-se que a prescrição esteve suspensa, não se incluindo no prazo desta o espaço de tempo durante o qual ocorreu a suspensão e, assim, como já atrás se referiu, o vencimento do prazo é, prorrogado pelo tempo que a prescrição esteve suspensa, ou seja por um ano (art. 34º n.º 3 CPT), pelo que a prescrição ocorreria em 01/01/2006.

K. O recorrido foi citado da reversão em 05/07/2005 e, nessa data, ainda não ocorrera a prescrição em relação ao devedor originário, pelo que lhe é exigível a dívida exequenda.

O recorrido contra-alegou, para concluir do seguinte modo:

A) Tendo sido decretada a nulidade da citação que teve lugar no processo de execução fiscal em que foi deduzida a presente oposição, deve este ser extinto, com fundamento em inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do artigo 287º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2º do CPPT.

B) Na hipótese de assim não se entender, a nulidade da citação deve relevar para efeitos contagem do prazo de prescrição;

C) Concretamente, considera-se a mesma, para todos os efeitos, como não realizada, não se verifica qualquer facto suspensivo e interruptivo da prescrição, tornando esta mais ostensiva.

D) Na hipótese de este entendimento não colher, ainda assim a sentença não merece qualquer censura, verificando-se a prescrição das dívidas tributárias.

Da questão prévia suscitada pelo recorrido foi a recorrente notificada (artº 704º do CPC), sem que, sobre a mesma, tivesse emitido pronúncia.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgada improcedente a questão prévia suscitada pelo recorrido, bem como o presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. Foi deduzida execução fiscal contra a originária devedora J contra Comércio e Indústria de Calçado Zebra, Lda., por contribuições à Segurança Social relativas a 1993 a 1995, no valor total de 32.459,71€.

2. O processo de execução fiscal n.º 0418-94/103765.0, foi instaurado em 02.11.1994, relativo aos meses de Novembro de 1992, Fevereiro, Julho a Setembro de 1993;

3. O processo de execução fiscal n.º 0418-95/100204.0, foi instaurado em 01.03.1995, relativo aos meses de Outubro a Dezembro de 1993;

4. O processo de execução fiscal n.º 0418-95/100906.0, foi instaurado em 17.04.1995, relativo aos meses de Janeiro a Março de 1994;

5. O processo de execução fiscal n.º 0418-95/101305.0, foi instaurado em 25.08.1995, relativo aos meses de Abril e Junho de 1994;

6. O processo de execução fiscal n.º 0418-95/103097.3, foi instaurado em 09.11.1995, relativo aos meses de Julho a Setembro de 1994;

7. O processo de execução fiscal n.º 0418-96/100131.0, foi instaurado em 29.01.1996, relativo aos meses de Outubro a Dezembro de 1995;

8. O processo de execução fiscal n.º 0418-96/100476.0, foi instaurado em 10.05.1996, relativo aos meses de Janeiro a Março de 1995;

9. O processo de execução fiscal n.º 0418-96/102086.2, foi instaurado em 05.08.1996, relativo aos meses de Abril a Junho de 1995;

10. O processo de execução fiscal n.º 0418-97/103123.6, foi instaurado em 17.02.1997, relativo aos meses de Julho e Agosto de 1997;

11. O processo de execução fiscal n.º 0418-97/103719.6, foi instaurado em 02.05.1997, relativo aos meses de Maio, Agosto e Setembro de 1994;

12. Em 31.01.1997 a originária devedora aderiu ao regime de pagamento de dívida em 77 prestações nos termos do Dec-Lei n.º 124/96 de 10 de Agosto, estando incluídas as dívidas de Outubro de 1992 a Agosto de 1995;

13. Em 01.06.2000, foram realizadas diligências com vista a penhora de bens;

14. Constatada a inexistência de bens, na sociedade executada, veio a execução a reverter contra a oponente, na qualidade de gerente da sociedade;

15. Em 07.03.2005 a oponente foi notificada do projecto de despacho de reversão, bem como para exercer o direito de audição (fls. 67 do processo executivo apenso aos autos);

16. No período de 31.01.1997 (data da instauração do processo de execução) a 08.03.2000 (data da emissão do mandato de penhora) e entre 18.06.2000 e 01.07.2005 os processos executivos estiveram parados por facto imputável à administração fiscal;

17. A oponente foi citada da reversão em 05.07.2005, tendo sido deduzida a oposição em 03.09.2005.

3 – Comecemos pela apreciação da questão prévia suscitada pelo recorrido, por que prejudicial.

Alega este que, "tendo sido decretada a nulidade da citação que teve lugar no processo de execução fiscal em que foi deduzida a presente oposição, deve este ser extinto, com fundamento em inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do artigo 287º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2º do CPPT".

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, a lide não é inútil, uma vez que, não obstante a anulação da citação, mantém-se erecto e útil o conhecimento da prescrição da dívida tributária, aliás, oficioso.

Deste modo, não se verifica a alegada inutilidade superveniente da lide, pelo que improcede, necessariamente, esta questão prévia.

4 – Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão de fundo, que se prende com a prescrição da dívida exequenda.

De acordo com a matéria de facto fixada, as contribuições cuja cobrança se pretende fazer pela execução fiscal e que interessam para o caso, respeitam aos meses de Janeiro a Março, Abril e Junho, Julho a Setembro e Maio, Agosto e Setembro de 1994 e de Janeiro a Março, de Abril a Junho e Dezembro de 1995 (vide nºs 2 a 11 do probatório).

Como é sabido a prescrição das obrigações tributárias por contribuições devidas ao CRSS, suscitada pela recorrente é fundamento de oposição à execução fiscal e é de conhecimento oficioso (artºs 204º, n.º 1, alínea d) e 175º do CPPT).

Essas contribuições são contribuições tributárias especiais de natureza equivalente aos impostos (vide Acs. do STA de 29/3/00, in rec. n.º 24.445 e do Tribunal Constitucional n.º 183/96, in DR II Série de 23/5/96).

Começaremos pela apreciação da prescrição das dívidas exequendas relativas ao primeiro trimestre do ano de 1994, uma vez que, se estas não estiverem prescritas, por maioria de razão também não o estarão as demais relativas a este ano, bem como as relativas ao ano de 1995.

Esta questão da prescrição, em razão do tempo, terá de ser resolvida à luz do disposto nos artºs 14º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9/5 e 53º, n.º 2 da Lei n.º 28/84 de 14/8, que são leis especiais no que contende com o prazo e no artº 34º do CPT na restante matéria, à data em vigor.

Estabeleciam aqueles dois primeiros preceitos legais que, tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos.

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34º do 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.

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, prazo esse que foi mantido pelo artº 49º da Lei n.º 32/02 de 20/12 e artº 60º da Lei n.º 4/07 de 16/1.

E 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.

Assim, para determinar qual o regime aqui aplicável há que nos socorrer do disposto no artº 297º do CC que determina que a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que "segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar".

No caso em apreço e nos termos do predito artº 34º, n.º 2, o prazo de prescrição iniciou-se em 1/1/1995.

Entretanto, em 17/4/95, foi instaurado o processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida exequenda.

Deste modo e de harmonia com o disposto no n.º 3 do citado artº 34º, esse prazo interrompeu-se, tendo decorrido, até àquela data, 3 meses e 16 dias.

Contudo, a partir da instauração da execução, esta esteve parada, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, retomando-se a contagem do prazo a partir de 18/4/96.

Pelo que, somando o tempo já decorrido até à instauração da execução (3 meses e 16 dias), com o decorrido, após a referida interrupção, até ao momento da entrada em vigor da predita Lei n.º 17/00 (4/2/01), decorreram 5 anos 1 mês e 3 dias, pelo que faltavam 4 anos 10 meses e 27 dias para se atingir o prazo de prescrição de 10 anos, aplicável à obrigação tributária em causa, o que ocorreria em 27/1/06.

Sendo assim, é este o regime que há-de ser aqui aplicável, pois faltava menos tempo para o prazo de prescrição se completar, uma vez que, tendo a referida Lei n.º 17/00 entrado em vigor em 4/2/01 e a não haver qualquer causa interruptiva, o prazo de 5 anos ali previsto só terminaria em 6/2/06.

Feitas estas considerações, parece, assim, resultar dos autos que a dívida tributária em causa prescreveu em 27/1/06.

Mas não é assim, como iremos ver.

Com efeito e conforme consta do probatório, o oponente foi citado da reversão em 5/7/05 (vide n.º 17).

Dispõe o artigo 12º, n.º 2 do Código Civil, que rege a aplicação das leis no tempo, do modo seguinte:

"Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor".

Deste "n.º 2 resulta que, quando a lei dispõe sobre os efeitos de factos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos. (...)

Assim, uma vez determinado o quantitativo do prazo de prescrição (...) é a lei nova a única competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrerem na sua vigência" (Jorge Sousa, in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas, Áreas Editora, pág. 93).

Assim e por força do artigo 12º, n.º 2 do CC, é na redacção da predita Lei n.º 17/00, que se encontrava em vigor em 2005, que se tem que averiguar se aquele acto praticado no âmbito da execução fiscal têm alguma relevância.

Ora, no caso em apreço, não há qualquer dúvida que a referida citação constitui um facto interruptivo.

Na verdade, "neste regime especial de prescrição são actos interruptivos quaisquer diligências administrativas, realizadas com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducentes à liquidação ou à cobrança da dívida.

Diligências administrativas serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e no processo de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao titular" (Jorge Sousa, in ob. it., pág. 119).

E tratando-se de facto interruptivo ocorrido na vigência da nova lei (artº 63º, n.º 3 da predita Lei n.º 17/00), tem como efeito a eliminação do tempo anteriormente decorrido, passando a contar-se um novo prazo que, naturalmente, será o da nova lei (cfr. Jorge Sousa, in ob. cit., págs. 83 e 101).

Pelo que e nesta data, ainda não ocorreu o prazo de prescrição.

5 – Alega, porém, o recorrido que, tendo sido anulada a citação do despacho de reversão por falta de fundamentação por sentença já transitada em julgado, a mesma deve relevar para efeitos de contagem do prazo de prescrição, já que se deve considerar como não efectuada, não constituindo, assim, qualquer causa suspensiva e interruptiva da prescrição.

Mas não tem razão.

Com efeito, da análise do acto de citação da reversão (vide fls. 36), ressalta à evidência que este contém elementos relevantes da execução e para outros efeitos, nomeadamente na parte em que a Administração Fiscal dá a conhecer ao revertido o seu desejo em proceder à cobrança da dívida tributária.

Ora, o predito artº 63º, n.º 3 não exige a menção dessa manifestação de vontade, ficando-se, apenas, pela necessidade de ser dado conhecimento ao sujeito passivo, através de qualquer diligência administrativa, da intenção de proceder à liquidação ou cobrança da dívida.

Sendo assim, não obstante a nulidade da citação por falta de fundamentação da reversão, essa nulidade não pode ter efeitos invalidantes em relação à diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida, já que esta constitui um acto idóneo para produzir os efeitos que tem por objectivo.

Isto significa que, no caso em apreço, tendo o recorrido tomado conhecimento, em 5/7/05, através da citação do despacho que ordenou a reversão, que a Administração Fiscal queria que ele procedesse ao pagamento da dívida em causa, o prazo de prescrição se interrompeu nessa data, pelo que a mesma não se encontra, assim, prescrita.

De qualquer forma e ainda que assim se não entendesse, sempre a nulidade da citação não prejudicaria o seu efeito interruptivo, nos termos do disposto no artº 323º, n.º 3 do CC.

Com efeito, estabelece este preceito legal que "a anulação da citação ou da notificação não impede o efeito interrruptivo previsto nos números anteriores".

Pelo que a prescrição da dívida exequenda em causa ainda não ocorreu.

E, por maioria de razão, também não se encontra prescrita a dívida relativa aos restantes períodos de 1994 e ao ano de 1995.

6 – Por último, sempre acrescentaremos que não há que apreciar agora a questão relativa à nulidade da citação, invocada, também, como fundamento da oposição à execução fiscal, uma vez que tal nulidade foi decretada na decisão de fls. 81 a 85, que transitou já em julgado.

7 – Nestes termos e com este fundamento, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição à execução fiscal.

Custas pelo recorrido na 1ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Processo n.º 272/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Paulo Jorge Santos Ferreira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Paulo Jorge Santos Ferreira, melhor identificado nos autos, notificado do acórdão proferido neste Supremo Tribunal Administrativo, a fls. 209 a 215, vem arguir a sua nulidade, por omissão de pronúncia e requerer a convolação ou avocação a estes autos da impugnação que se encontra pendente no TAF de Penafiel e que tem por objecto "a mesma questão que aqui se discute nos autos".

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 225 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o pedido ser indeferido.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 – Quanto à arguida nulidade, alega o requerente, em suma, que o acórdão é nulo por não se ter pronunciado sobre a questão da falta de conclusões nas alegações da recorrente Fazenda Pública, já que naquelas se limitou a repetir estas.

Dir-se-á que nenhuma razão assiste ao requerente.

No art. 668º, n.º 1 do CPC estão indicadas taxativamente as causas de nulidade da sentença, prescrevendo a alínea d) que a sentença é nula "quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar...".

Ora, constata-se que, quanto à questão sinalizada pelo requerente e no ponto, não foi arguida qualquer nulidade.

Na verdade, tal só aconteceu quando foi notificado para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer (vide fls. 195 e 196).

E o que o STA poderia conhecer, isso sim, era da eventual nulidade da sentença por omissão de pronúncia, se isso tivesse sido requerido na contra-alegação jurisdicional, uma vez que a mesma não pode ser conhecida oficiosamente.

Só que a contra-alegação para este Supremo Tribunal não existe.

Por outro lado e por estritas razões de economia processual, não se justifica agora, decretar a nulidade do acórdão, com esse fundamento, para vir a prolatar novo acórdão em que a referida questão não iria ser apreciada por evidente preclusão do prazo para o efeito.

Assim, o acórdão não incorre, pois, na invocada nulidade, pelo que se indefere a respectiva arguição.

3 – Por último, vem ainda o oponente recorrido requerer que se convole a presente oposição à execução fiscal em impugnação judicial ou se "avoque" a impugnação judicial que se encontra pendente no TAF de Penafiel e que tem por objecto a mesma questão que consta dos presentes autos.

Apesar de falar em "avocação do processo de impugnação", estamos em crer que o requerente o que pretende, no fundo, é a apensação daquele processo aos presentes autos, já que aquela figura não existe na ordem jurídica tributária.

Todavia, para que tal seja possível, como, de resto, para o conhecimento de qualquer outra questão respeitante ao fundo da causa, é, porém, necessário que não se ache esgotado o poder jurisdicional do tribunal, nos termos do artigo 666º do CPC.

Ora, no caso em apreço, não só a questão da convolação foi já objecto de decisão no acórdão em causa, mas também foi tomada decisão sobre o mérito da causa, julgando-se a oposição à execução fiscal improcedente.

Proferida tal decisão, fica, assim, imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, sendo-lhe, apenas, lícito rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na decisão e reformá-la, nos termos dos artigos 667.º a 669.º do CPC.

Pelo que e nesta parte, o presente requerimento também não pode obter merecimento.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em 2 Ucs.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Embargos de terceiro. Direito de retenção.

Sumário:

O direito de retenção não é ofendido por penhora em processo executivo, sendo, pelo contrário, o caminho para a reclamação do crédito respectivo no desenvolvimento desse processo, garantindo a penhora todos os créditos exequendos, a graduar oportunamente em vista do respectivo pagamento.

Processo n.º 547/08-30
Recorrente: Aurora Cristina Dumitrache Pinheiro
Recorrida: Fazenda Pública
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Aurora Cristina Dumitrache Pinheiro, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedentes os embargos de terceiro deduzidos contra a penhora de uma fracção de um prédio constituído em propriedade horizontal nos autos de execução fiscal n.º 3433200301051105, instaurados contra a sociedade "Espaço

Presente Sociedade de Construção Civil, Lda", dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª- Concordamos na íntegra com a douta sentença recorrida, designadamente no que tange aos factos provados.

2ª- Apenas não concordamos com a conclusão jurídica, uma vez que, no nosso entender, a penhora registada sobre a fracção em causa deveria ver-se reduzida ao valor devido ao Estado a título de Sisa em falta, soçobrando os demais impostos que não gozam de quaisquer privilégio e englobando a quantia exequenda.

2 - Os recorridos Fazenda Pública e Espaço Presente - Sociedade de Construção Civil, não contra -alegaram.

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

"A nosso ver o presente recurso merece provimento.

Como é sabido a procedência dos embargos depende de o direito do embargante ser incompatível com a realização ou o âmbito da diligência e de ele dever prevalecer sobre o direito do exequente.

Deverão considerar-se compatíveis com o âmbito da diligência de penhora os direitos que não devam prevalecer sobre o direito do exequente.

É o que sucede no caso em apreço relativamente à dívida de Sisa que goza de privilégio imobiliário especial sobre os bens penhorados (742, n.º 2 do Código Civil) e que por isso prevalece sobre o ao direito de retenção, ainda que esta garantia seja anterior (artº 751º do Código Civil).

Mas não assim relativamente às outras dívidas exequendas que não gozam de privilégio imobiliário especial.

Daí que se entenda que os embargos deveriam ter sido julgados parcialmente procedentes em relação às demais dívidas exequendas que não gozam de privilégio imobiliário especial, e improcedentes em relação à dívida de Sisa.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso merece provimento".

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

1- A Fazenda Publica instaurou execução fiscal contra a Sociedade "Espaço Presente, Sociedade de Construção Civil Lda" por dívidas de C.A. dos anos de 2001 e 2002, Imposto de Sisa de 2004 e Coimas Fiscais de 2004, com o nº3433200301051105, a aps, para cobrança coerciva das quantias em dívida, no valor de € 196.270,57(cfr rosto do Proc. Exe. de fls 33 dos autos e certidão de divida de fls. 34,36,87 e 92).

2- No processo de execução referido supra, foi penhorado, em 16.01.06, a fracção do prédio urbano descrito na 2ª C.R.P. de Cascais, sendo a fracção inscrita na matriz predial sob o nº3885- H e registado naquela Conservatória sob a descrição n.º 03158- H, em 20.01.06, (cfr Auto de Penhora constante de fls. 110 a 112., e Descrição do prédio urbano na 2ª C.R.P. de Cascais, a fls 175 a 183, dos autos).

3- Em 15.07.1987, foi celebrado um contrato - promessa de compra e venda da fracção referida em 2, entre a executada e o embargante, nos termos constantes de fls. 20 a 23, cujo conteúdo se dá por reproduzido, no qual se convencionou o pagamento de sinal, tendo sido efectuado posteriormente o pagamento integral do preço — cfr fls. 24 a 26 dos autos.

4- Após a data indicada em 3, tendo pago o preço total da fracção do prédio mencionado em 2 e obtendo a tradição da coisa, o impugnante passou a residir na fracção a partir de 2004, com a convicção de ser o beneficiário do correspondente direito de propriedade, usando e fruindo do prédio, celebrando contratos de fornecimento de luz e electricidade em seu nome, tendo celerado a escritura de compra e venda do imóvel em 30.10.06- cfr fls. 27, 409 a 413 e de fls. 430 e segs, e depoimento das testemunhas de fls. 488 a 491, dos autos.

5- A sentença recorrida, reconhecendo embora que a ora recorrente usufruía do direito de retenção sobre a fracção do prédio penhorado nos autos de execução fiscal, entendeu que respeitando a dívida exequenda também ao Imposto de Sisa, o qual goza de privilégio imobiliário especial nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 744.º do CC e 130.º do C.I.M.S.I.S.S.D., julgou os embargos improcedentes, *"gozando aqueles créditos da FP de preferência sobre o direito real de gozo invocado pela embargante"*.

A recorrente circunscreve a sua alegação de recurso à defesa, em súmula, de que a penhora se deve manter apenas sobre a parcela da dívida exequenda respeitante á Sisa, uma vez que os restantes impostos não gozam de qualquer privilégio.

Vejamos.

Atenta a sobredita delimitação do objecto do recurso, importa realçar que o direito de retenção que serviu de fundamento aos embargos de terceiro deduzidos pela ora recorrente não pode ser colocado em crise nesta instância de recurso.

Todavia, o certo é que esse direito de retenção não é ofendido pela penhora, sendo, pelo contrário, o caminho para a reclamação do crédito respectivo, no desenvolvimento do processo executivo, garantindo a penhora todos os créditos exequendos, a graduar oportunamente em vista do respectivo pagamento.

Á mesma conclusão, aliás, se chegaria ainda que a propriedade fosse o fundamento dos embargos, dada a prioridade temporal da penhora em relação à compra.

Daí que inexista, quanto a essas dívidas, o fundamento que a recorrente alegou para a dedução dos embargos (ofensa do seu direito de retenção - cfr 351.º, n.º 1 do CPC), e, como consequência disso, não possa obter acolhimento a sua pretensão da "penhora registada sobre a fracção em causa ser reduzida ao valor devido ao Estado a titulo de Sisa em falta, soçobrando os demais impostos que não gozam de quaisquer privilégios e englobando a quantia exequenda" - 2.ª conclusão da recorrente.

Bem se andou, pois, na sentença recorrida ao julgar improcedentes os embargos deduzidos.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (Relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Impugnação judicial. Prescrição da obrigação tributária. Conhecimento oficioso. Inutilidade superveniente da lide. Omissão de pronúncia devida.

Sumário:

I — A prescrição da obrigação tributária não constitui, a se, fundamento de impugnação judicial, pois que não respeita à legalidade da liquidação mas, antes, à inexigibilidade judicial da correspondente obrigação.

II — A prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa.

III — Em processo de impugnação judicial, sempre que os autos forneçam elementos seguros para tanto, deve proceder-se ao conhecimento da prescrição da obrigação tributária em vista de eventual inutilidade superveniente da lide determinante da extinção da instância, conformemente ao disposto na alínea e) do artigo 287.º do Código de Processo Civil.

IV — Verifica-se omissão de pronúncia devida – causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil] –, se a sentença recorrida não se pronuncia, de modo nenhum, sobre a questão levantada na petição inicial de ter ficado «prejudicado o direito de audição».

Processo n.º 659/08-30.
Recorrente: STAR – Viagens e Turismo, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Star-Viagens e Turismo, SA", na qualidade de sociedade incorporante, por fusão, da "Roteiro-Prestação de Serviços, SA", vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que «julga a presente impugnação parcialmente procedente, anulando-se o acto tributário na parte correspondente aos respectivos juros compensatórios».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões que submetemos a alíneas.

a) A dívida tributária decorrente da liquidação de IVA já prescreveu.

b) Pelo que a instância deve ser extinta, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em prescrição.

c) De conhecimento oficioso, conforme prescreve o artigo 175º do CPPT.

d) Sem prescindir, a douta Sentença padece de nulidade, por omissão de pronúncia (artigos 125º n.º 1 do CPPT e 668º n.º 1 d) do CPC).

e) Sobre a invocada violação do direito de audição prévia do contribuinte.

f) E sobre a invocada violação do artigo 101º n.º 2 do CPA.

g) Sendo certo que foi violado esse direito de audição prévia, ao não ter sido respeitado o disposto nos artigos 101º n.º 2 do CPA, 60º n.º 1 e) e n.º 5 da LGT, e 267º n.º 5 da CRP, no projecto de relatório notificado ao contribuinte.

h) Só se permite o exercício pleno e esclarecido desse direito quando lhe é previamente dado a conhecer todos os elementos que estão na génese do projecto decisório, o que não sucedeu.

i) Uma eventual interpretação dos artigos 101º n.º 2 do CPA e 600 n.º 1 e) e n.º 5 da LGT, de que resulte não estar a AF obrigada a comunicar todo os elementos que contribuíram para o projecto decisório, traduz uma inconstitucionalidade material daqueles preceitos, por violação do artigo 267º n.º 5 da CRP.

j) Sem prescindir, a douta Sentença, ao considerar que o exercício do direito de dedução de IVA é meramente "facultativo", viola os artigos 19º n.º 1 do CIVA e 19º n.º 1 do RITI.

k) A dedução do IVA deve, aliás, ser efectuada no mesmo período relativamente ao qual foi liquidado o IVA (artigo 22º do CIVA).

l) No caso, a AF substituiu-se ao contribuinte, procedendo à liquidação do IVA devido pelas AICB e serviços adquiridos a não residentes.

m) Por isso, a liquidação de IVA em questão, embora administrativamente, foi feita.

n) A douta Sentença interpreta e aplica os ditos artigos 19º do CIVA e 19º do RITI em violação dos princípios constitucionais da justiça e proporcionalidade (artigos 5º e 55º da LGT, 3º e ss. do CPA e 266º da CRP).

o) Estes mesmos princípios impunham que, das duas uma: (i) ou se aceita o direito à dedução do IVA; (ii) ou se revoga a liquidação de IVA efectuada pela AF, sob pena de enriquecimento sem causa da AF.

p) A douta Sentença viola o preceituado na Sexta Directiva 77/388/CCC do Conselho, de 17 de Maio de 1977, in JOCE n.º L 145, de 13/06/1977, p. 0001-0040, designadamente nos seus artigos 17º a 20º.

q) Ao abrigo da qual foi criado e, por isso, deve ser interpretado, o CIVA.

r) A douta Sentença contraria o entendimento Jurisprudencial (maxime Comunitário) e doutrinário unânime na matéria: o direito de dedução do IVA é absolutamente nuclear na economia deste imposto; não é uma mera "faculdade", na livre disposição do sujeito passivo.

s) Por isso, solicita-se que a seguinte questão seja suscitada, por via do mecanismo do reenvio prejudicial (artigo 234º do Tratado de Roma), junto do TJCE: "*Admite a Sexta Directiva 77/388/CCC do Conselho, de 17 de Maio de 1977, in JOCE n.º L 145, de 13/06/1977, p. 000 1-0040, a interpretação segundo a qual o exercício do direito de dedução de IVA, nos casos de aquisições intracomunitárias de bens, ou de aquisições de serviços prestados por não residentes (sedeados noutros países da EU), efectuadas por sujeitos passivos de IVA não isentos ("reverse charge"), e sendo esses bens ou serviços afectos a uma actividade tributada em IVA, é uma mera faculdade, à livre disposição do sujeito passivo, ou, ao invés, constitui um dever para o sujeito passivo*?".

t) Uma análise sistémica, uniforme e coerente do direito interno - designadamente, quando o legislador criou, no artigo 52º, número 2, da Lei n.º 87-8/98, uma penalidade para os casos de não de dedução do IVA - permite concluir que o exercício desse mesmo direito não se reconduz a uma mera "faculdade".

u) O Mmo. Juiz "a quo" olvida o facto da AF dever obedecer, na sua actuação, aos princípios da justiça, da legalidade, da proporcionalidade e do interesse público (artigos 266º n.º 2 da CRP, 55º e 78º da LGT).

v) E omite o facto da AF estar obrigada à "plena reposição da legalidade" (100º da LGT).

w) Por isso, impunha-se à AF, quando efectuou a liquidação adicional de IVA, que atendesse igualmente à simultânea dedução do mesmo montante de IVA, <u>porque esta dedução também estava (e está) prevista na lei.</u>

x) A douta Sentença padece ainda de errada interpretação e aplicação do artigo 71º n.º 7 do CIVA.

y) Com efeito, o artigo 71º n.º 7 do CIVA não é aplicável ao caso, já que, conforme reconhece o próprio Juiz "a quo", não está em falta qualquer IVA.

z) Nem está em causa qualquer tipo de "erros" (cfr ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17.11.2005, da DSIVA, imperativo para a AF, por força do artigo 68º n.º 4 b) da LGT).

aa) Não estando em falta qualquer IVA junto do Estado, conforme sublinha o Mmo. Juiz "a quo" (para anular os JC), em sintonia com a Jurisprudência deste Venerando STA, e com a Doutrina da própria AF, não faz sentido recusar a anulação da respectiva liquidação adicional de IVA.

bb) A douta Sentença viola o artigo 82º do CIVA, do qual se extrai que, qualquer liquidação adicional de IVA, pressupõe necessariamente que subsista <u>imposto em falta</u> junto dos cofres do Estado.

cc) O que não é caso, como afirma o Mmo. Juiz "a quo".

dd) Ao desconsiderar o entendimento administrativo, sancionado pelo Exmo. SEAF, a douta Sentença viola o artigo 68º n.º 4 b) da LGT.

ee) A interpretação e aplicação dos artigos 19º do CIVA e 19º do RITI, de forma a negar o direito de dedução de IVA, na medida em que viola a regra fundamental da neutralidade do IVA, e introduz um encargo adicional de imposto para a Recorrente, viola os princípios constitucionais da liberdade de iniciativa económica privada, da liberdade de organização empresarial e de funcionamento eficiente dos mercados, no quadro de uma equilibrada concorrência empresarial, consagrados nos artigos 61º n.º 1, 80º, alínea c), e 81º, alínea e), da CRP.

ff) A que acresce a violação da liberdade de "gestão fiscal", que tem como corolário a observância da regra da neutralidade fiscal, evitando provocar ou potenciar, por via da tributação, distorções na concorrência entre as empresas, as quais, a ocorrerem, representam a violação do princípio constitucional da igualdade.

Nestes termos, nos melhores de direito e com o douto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso, e, consequentemente, (i) ser declarada a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em prescrição, ou, (ii) subsidiariamente, deve a douta sentença ser declarada nula, ou (iii), subsidiariamente, deve ser revogada na parte em que julgou a impugnação improcedente, com a consequente anulação, também, da liquidação adicional de IVA.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

1. Questão prévia: apreciação do juízo de inutilidade superveniente da lide por prescrição da dívida tributária.

Alega a recorrente que a obrigação tributária de IVA (de Julho a Dezembro de 1997) se encontra prescrita.

Afigura-se-nos que carece de razão.

Quanto à aplicação da lei no tempo relativamente às normas que regulam a prescrição há que ter em conta o disposto no art. 297º do Código Civil.

De acordo com este normativo 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.

Assim no caso subjudice, será aplicável o regime da Lei Geral Tributária.

Com efeito a 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 que significa que nessa data faltava menos tempo segundo a lei nova para se completar a prescrição. Acresce dizer, como se refere no acórdão deste STA de 27/6/2007, proferido no recurso 433/07, que não há que fazer comparação entre os regimes de suspensão e interrupção do prazo adoptados pelas leis antiga e nova para determinar qual é o mais favorável, escolhendo a lei aplicável segundo o juízo assim atingido. Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais.

Analisada esta questão importa apurar se ocorreu a prescrição em relação à obrigação tributária em causa nos presentes autos.

Vejamos.

Com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34º do CPT, pelo que, no âmbito daquele diploma legal só com a citação se interrompe a prescrição (v. artigo 49º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei 100/99 de 26 de Julho).

Mas a impugnação constituía também facto interruptivo.

No caso em apreço a impugnação foi apresentada em 22.02.2001 (cf. ponto 7 do probatório) e a execução terá sido instaurada em 2003 (vide pontos 4 e 5 das alegações de recurso a fls. 110).

Por sua vez a citação da executada no processo de execução fiscal ocorreu em 25.11.2003 cf. fls. 151).

Ora, como se sublinha no acórdão do Pleno desta Secção de 24-10-2007, no recurso n.º 244/07, www.dgsi.pt. após a cessação do efeito do primeiro facto interruptivo, nada impede que seja atribuído esse mesmo efeito à eclosão de nova causa de interrupção da prescrição das estabelecidas no n.º 1 do artigo 49º da LGT.

Nesse mesmo sentido se pronuncia Jorge Lopes de Sousa no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 5.ª edição, anotação 3, c) 1, a fls. 197 - "Com efeito, se depois do recomeço do decurso do prazo de prescrição for praticado um novo acto interruptivo da prescrição, ele terá o seu efeito próprio, determinando a abertura de um novo prazo, condicionada também à não paragem do processo por mais de um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo".

Daí que se entenda que por força deste novo facto interruptivo - citação da executada no processo de execução fiscal ocorreu em 25.11.2003 (cf. fls. 151)- ainda que tivesse ocorrido a paragem do processo de execução fiscal por mais de um ano (artº 49º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, na redacção então em vigor) não teria ainda ocorrido a prescrição da obrigação tributária.

Deverá improceder assim a questão prévia da prescrição da obrigação tributária.

2. Da nulidade por omissão de pronúncia quanto à violação do direito de audição prévia:

Alega a recorrente que douta sentença não se pronunciou sobre todas as questões levantadas na impugnação, nomeadamente a invocada violação do direito de audição prévia do contribuinte, violando desta forma o disposto nos arts. 668º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125, n.º 1 do CPPT.

Vamos pronunciar-nos, em primeiro lugar, sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, a proceder, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas.

E fazendo-o, diremos que parece assistir razão à recorrente, a qual já nos arts. 7º a 11º da p.i., invocara que a Administração Fiscal não havia respeitado seu direito de audição prévia, e particularmente, que o projecto de correcções enviado ao contribuinte, para efeitos do exercício referido direito, não continha todos os elementos necessários, de facto e de direito, que permitissem o exercício totalmente esclarecido do mesmo.

Com o que teria a administração tributária violado o artigo 101º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (vide artigo 10º da p.i.).

Ora constata-se da decisão recorrida que o tribunal a quo não tomou posição sobre tal questão, de que deveria conhecer atento o disposto no art. 660º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Com efeito nos termos daquele normativo 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, o que não é o caso.

Assim sendo e atento o disposto nos citados artº 660º, n.º 2 e 668º, n.º 1, alínea d) do CPC e 125º do CPPT há que concluir pela nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, pelo que somos de parecer que o recurso merece, nesta parte, provimento, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação bem como da posição do Ministério Público, as questões que aqui se colocam – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, em caso de resposta afirmativa a alguma destas – são sucessivamente as seguintes: verificação, ou não, da excepção de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide; e nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia devida, em caso de resposta negativa à anterior.

2.3 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. A impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção, na sequência das Ordens de Serviço n.º 96367, 96368 e 96369 de 13.10.1999, relativa aos exercícios de 1995 a 1997, tendo sido efectuadas, no que para aqui importa, correcção técnica ao IVA do exercício de 1997 no valor total de 15.370.432$00 (€ 76.667,39), conforme identificada no ponto 2.1. do relatório de inspecção, junto a fls. 24 dos autos - cfr. cópia do relatório de inspecção junta a fls. 19 a 30 dos presentes autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

2. Conforme teor do referido relatório de inspecção, a correcção foi efectuada com os fundamentos que a seguir se indicam (carregado no original):

"Como o sujeito passivo efectuou aquisições intracomunitárias de bens e, além disso, recorreu a prestadores de serviços - ***Vide descritivo das facturas insertas no anexo I -*** *cujas sedes não se situam em território nacional, portanto, não residentes, e, porque não liquidou IVA, no montante de 15.370.432$00, sobre as aquisições de bens e sobre os referidos serviços (pág. 1 e 2 Anexo 1), estes (serviços) tributáveis nos termos do disposto na alínea a) do art.º 1.º conjugado com o n.º 1 do art.º 4.º, ambos do CIVA, infringiu, respectivamente, a alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º, do RITI, e o n.º 8 do art.º 6.º conjugado com o art.º 29.º do CIVA. Deste modo vamos proceder à liquidação e correcção do IVA, no supramencionado valor - vide anexo I.*

De acordo com o exposto no item anterior vão ser efectuadas correcções técnicas, em termos de IVA, no ano de 1997, no total de ***15.370.432$00*** *a seguir discriminado por períodos/trimestres a que respeita (pág. 1 e 2 Anexo I).*

Período do imposto	Valor a acrescer
9706t	383.389$00
9709t	9.805.013$00
9712t	5.182.030$00
Total	**15.370.432$00"**

3. A impugnante aceita, nomeadamente no artigo 23º da sua p.i., que "*não procedeu à liquidação do IVA nem o mencionou em quaisquer declarações remetidas ao Serviço do IVA...*".

4. Em consequência das correcções *supra* identificadas, foi emitida a liquidação adicional de IVA com o n.º 00135075, relativa ao exercício de 1997, no valor de € 76.667,39 (15.370.432$00) bem como as liquidações dos correspondentes juros compensatórios, com os n.ºs 00135072, 00135073 e 00135074, relativas aos períodos de 06/97, 09/97 e 12/97, no valor, respectivamente, de €583,81 (117.044$00),

€ 13.589,50 (2.724.450$00) e € 6.473,29 (1.297.779$00), cuja data limite de pagamento voluntário foi fixada em 30.11.2000 (cfr. cópia da notificação das liquidações, junta a fls. 14 a 17 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

5. A Nota do Gabinete do SEAF, de 22.07.1997, com cópia junta a fls. 40-42 dos autos, mais concretamente o seu ponto 4, consta que "…*nos casos aparados pelos serviços de inspecção, parece-me que a dedução só poderá ser autorizada ao abrigo do art. 71º n.º 7 do Código do IVA, desde que o imposto dedutível se encontre pago e seja deferido o pedido de autorização formulado pelo sujeito passivo. Também sem prejuízo da penalidade que ao caso couber*."

6. Nota sobre a qual foi proferido despacho de concordância em 28.07.1997, com indicação para reapreciação (cfr. fls. 43).

7. Em 22.02.2001, conforme carimbo aposto a fls. 1, a impugnante deduziu a presente impugnação.

2.3 Completada a prescrição, tem o beneficiário dela a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito. Um direito prescreve quando o seu titular o não exerce durante um certo período de tempo, legalmente fixado, o que faz presumir uma renúncia ao direito, ou, pelo menos, uma atitude que o torna indigno de protecção jurídica – *dormientibus non sucurrit jus*. A doutrina justifica o instituto prescricional com argumentos de vária ordem, nomeadamente de certeza e segurança jurídicas. E, se o instituto não será justo, coonesta-se, no entanto, com razões de conveniência ou oportunidade – cf. o parecer da Procuradoria Geral da República, no *Diário da República* de 24-04-1995, II série, p. 4441 e ss..

Hoje em dia, é já pacífico na jurisprudência que a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, e de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa, e que os factos, ou actos processuais, necessários ao julgamento da prescrição, constituem matéria de direito, incluída nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo – cf., neste sentido, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-5-2006, proferido no recurso n.º 156/06.

Hoje não há qualquer limitação ao conhecimento oficioso da prescrição. O juiz conhece oficiosamente da prescrição, sempre que o Chefe da Repartição de Finanças o não tiver feito – dizem Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, Coimbra, 1991, em anotação 7 ao artigo 259.º.

Para conhecimento da prescrição – como, de resto, para o conhecimento de qualquer outra questão respeitante ao fundo da causa – é, porém, necessário, mas suficiente, que não se ache esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, nos termos do disposto no artigo 666.º do Código de Processo Civil.

Cf. o que vem de dizer-se, *v. g.*, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 3-10-2007, proferido no recurso n.º 702-07.

Por outro lado, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide ocorre ou porque se extinguiu o sujeito, ou porque se extinguiu o objecto, ou porque se extinguiu a causa – cf. Alberto dos Reis, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 3.º vol., p. 368.

A inutilidade ou impossibilidade da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade, de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio (cf. Lebre de Freitas e outros, no *Código de Processo Civil Anotado*, em anotação ao artigo 278.º).

Na verdade, a inutilidade da lide tem lugar quando é inútil apreciar os próprios fundamentos impugnatórios por algo que não integra estes.

É o caso patente da prescrição da obrigação tributária, a qual, a verificar-se, torna inútil a apreciação dos fundamentos em que tenha assentado o acto de liquidação de tal obrigação.

Esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que o processo de impugnação judicial não pode ter por objecto directo o conhecimento da prescrição da obrigação tributária, por este processo visar apreciar a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação, como decorre do preceituado nos artigos 99.º e 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. A prescrição não tem a ver com a legalidade da liquidação, mas apenas com a exigibilidade da obrigação criada com a liquidação. No entanto, deverá entender-se que a prescrição poderá ser conhecida oficiosamente, em processo de impugnação judicial, como pressuposto da questão da utilidade ou não no prosseguimento da lide, de que o tribunal deve conhecer oficiosamente. No entanto, esta apreciação sobre a inutilidade superveniente da lide apenas será possível se no processo de impugnação judicial se possuírem todos os elementos necessários. Designadamente, será necessário atender a possíveis causas de interrupção e suspensão da prescrição, que poderão ter ocorrido noutros processos administrativos ou contenciosos e só no caso de se poder concluir com segurança que a prescrição se consumou será possível concluir pela inutilidade superveniente da lide – cf. Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas*, Áreas Editora, 2008, pp. 21 e 22.

De outra banda, nos termos dos artigos 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário e 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, a decisão judicial é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar.

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente tem dito esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo) está conexionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, no qual se estabelece que 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, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade – cf. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 143.

2.3 No caso *sub judicio*, a respeito da prescrição da obrigação tributária atinente à liquidação em causa nestes autos de impugnação judicial, a ora recorrente – conformemente às conclusões acima consignadas no ponto 1.2, sob as alíneas a), b) e c) –, vem dizer que «A dívida tributária decorrente da liquidação de IVA já prescreveu»; «Pelo que a instância deve ser extinta, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em prescrição»; «De conhecimento oficioso, conforme prescreve o artigo 175.º do CPPT».

Mas o que é certo é que a ora recorrente não apresenta uma demonstração, por mínima que seja, no sentido de tais conclusões que apresenta.

A este respeito, o Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «No caso em apreço a impugnação foi apresentada em 22.02.2001 (cf. ponto 7 do probatório) e a execução terá sido instaurada em 2003 (vide pontos 4 e 5 das alegações de recurso a fls. 110)»; «Por sua vez a citação da executada no processo de execução fiscal ocorreu em 25.11.2003 cf. fls. 151)»; «(…) Daí que se entenda que por força deste novo facto interruptivo – citação da executada no processo de execução fiscal ocorreu em 25.11.2003 (cf. fls. 151) – ainda que tivesse ocorrido a paragem do processo de execução fiscal por mais de um ano (art.º 49.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, na redacção então em vigor) não teria ainda ocorrido a prescrição da obrigação tributária».

A verdade, porém, é que os dados aventados pelo Ministério Público, por não poderem ser contrastados ou comprovados pelos inexistentes elementos dos autos, representam-se inaptos à produção de qualquer conclusão segura relativamente à prescrição da obrigação de «IVA do exercício de 1997», cuja legalidade da respectiva liquidação é questionada nos presentes autos.

E, nestas situações, como explica Jorge Lopes de Sousa, acima citado, só será possível concluir pela inutilidade superveniente da lide no processo de impugnação judicial se se possuírem todos os elementos necessários a concluir com segurança que se consumou a prescrição da obrigação tributária.

Assim sendo, julgamos que no presente caso não se evidencia a prescrição da respectiva obrigação tributária, pelo que seria temerário concluir pela inutilidade da lide em relação à apreciação da legalidade da liquidação de «IVA do exercício de 1997», cujo objecto é o dos presentes autos de impugnação judicial.

No entanto, à ora recorrente assiste razão, quando conclui, no que é acompanhada pelo Ministério Público, que «a douta Sentença padece de nulidade, por omissão de pronúncia (artigos 125.º n.º 1 do CPPT e 668.º n.º 1 d) do CPC)» «sobre a invocada violação do direito de audição prévia do contribuinte» – conforme as suas conclusões acima consignadas no ponto 1.2, sob as alíneas d) e e).

Com efeito, a impugnante, de quem a ora recorrente é sucessora, alegou que «a notificação deve fornecer à entidade inspeccionada os elementos necessários para que fique a conhecer todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito, aliás conforme decorre do n.º 2 do artigo 101.º do Código do Procedimento Administrativo»; e que «ficou, portanto, prejudicado o direito de audição exercido pela impugnante, em virtude de não lhe ter sido facultada a identificação dos documentos em que, por lapso, não efectuou o correspondente *reverse-charge* de IVA» – cf. especialmente os artigos 10.º e 11.º da petição inicial.

Ora, o que se vê é que a sentença recorrida – tendo anulado «o acto tributário na parte correspondente aos respectivos juros compensatórios» e deixado intocado o acto da liquidação de IVA – não se pronunciou, em absoluto, sobre a questão de ter ficado «prejudicado o direito de audição» levantada na petição inicial.

Pelo que julgamos que se verifica omissão de pronúncia devida, determinante de nulidade da sentença.

Como assim, e em resposta às questões decidendas no presente recurso, estamos a dizer que não se verifica a excepção de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide; mas a sentença recorrida labora em omissão de pronúncia devida.

E, então, podemos concluir, em súmula, que a *prescrição da obrigação tributária* não constitui, *a se*, fundamento de *impugnação judicial*, pois que não respeita à *legalidade da liquidação* mas, antes, à *inexigibilidade* judicial da correspondente obrigação.

A *prescrição* da obrigação tributária constitui questão de *natureza substantiva*, de *conhecimento oficioso* em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa.

Em *processo de impugnação judicial*, sempre que os autos forneçam elementos seguros para tanto, deve proceder-se ao conhecimento da *prescrição da obrigação tributária* em vista de eventual

inutilidade superveniente da lide determinante da *extinção da instância*, conformemente ao disposto na alínea e) do artigo 287.º do Código de Processo Civil.

Verifica-se *omissão de pronúncia devida* – causa de *nulidade da sentença*, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também a alínea b) do n.º 1 do artigo 688.º do Código de Processo Civil] –, se a sentença recorrida não se pronuncia, de modo nenhum, sobre a *questão levantada na petição inicial* de ter ficado «prejudicado o direito de audição».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, julgando-se improcedente a excepção de extinção da instância e anulando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Reversão da execução fiscal. Gerente de facto e de direito. Presunções legais e presunções judiciais.

Sumário:

I— *A responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades, prevista no artº 24º, n.º 1 da LGT, depende do exercício de facto da gerência.*

II– *São presunções legais as que estão previstas na própria lei e presunções judiciais as que se fundam em regras práticas da experiência.*

III– *Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.*

IV– *No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum.*

Processo n.º 709/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Pedro Nuno Barros Conceição.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada contra a originária devedora Ecco, Entreposto Comercial de Cortiça, Lda e que havia revertido contra Pedro Nunes Barros da Conceição, melhor identificado nos autos, para cobrança da quantia de € 3.861.380,08, relativa a IVA de 1999 a 2002, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. O Ilustre Julgador, deu como procedente o pedido formulado na oposição e declarou ilegítimo o chamamento à execução do revertido, não se fundando nos argumentos estritamente aduzidos pelo requerente, mas pelo facto de a Administração Fiscal não ter demonstrado que aquele havia exercido a gerência efectiva.

B. Começando por reconhecer que, a jurisprudência até aqui produzida na constância de legislação, cuja espinha dorsal se tem mantido inalterada, acaba por aderir à tese de que não se pode inferir a gerência de facto a partir da gerência de direito.

C. Com efeito, a leitura que se pode fazer do texto do artº 24º da LGT, na sequência do que acontecia com o artº 13º do CPT, é que a aplicação prática da lei veio a permitir, por uma questão de facilidade probatória, a alegação vulgarizada e recorrente do "não exercício da gerência de facto". E isso deve-se à circunstância, evidente, de que, demonstrado o afastamento desta, automaticamente, estaria afastada a culpa, como corolário da causalidade adequada ou da conexão entre o comportamento e o resultado.

D. A presunção de gerência efectiva e a culpa que lhe é inerente resultam directamente da lei e são indissociáveis entre si. Para que possa vingar a reversão, a segunda não pode existir sem a primeira, por seu lado, também não vingará a reversão se aquela existir mas, esta última, vier a ser afastada.

E. A presunção, com o devido respeito, é só uma, a legal, derivada da simples designação estatutária, dela emana o pressuposto de a exercer efectivamente, de uma forma censurável, se os deveres para com os credores não estão cumpridos.

F. Nenhum acréscimo de dificuldade probatória lhe está adicionado, como aliás a profusão de jurisprudência o tem atestado. A prova que pode ser convocada para afastar a presunção de culpa, eclipsa logo esta, "*in limine*", se afirmar que nem exerceu a gerência de facto, daí a tendência estes conceitos andarem a par.

G. Mas, mesmo que, por hipótese, se dê como assente que o artº 13º do CPPT e o artº 24º da LGT contenham na sua previsão a necessidade da prova da gerência de facto para se avançar para a reversão, e se admita, pacificamente, que a presunção já exista em relação à culpa, não se almeja a diferença, adjectiva ou substantiva, que possa ter ditado, em relação a esta, para o legislador, uma situação de favor que a inversão do ónus de prova constitui. Por outro lado, transferir um ónus para a Adm. Fiscal, de uma prova prévia da gerência de facto, esquecendo que tem de lidar com centenas de milhares de empresas, em que a reversão se opera muitos anos volvidos, depois da excussão integral dos bens nas diversas formas em que se pode operar (veja-se o tempo que levam as falências), seria como remeter este Instituto para uma espécie de "*res nullius*".

H. A decisão sob recurso, sempre com o máximo respeito, não enunciou a motivação do afastamento da doutrina e da jurisprudência produzida ao longo de anos, e também não diz porque adere ao que se postula num recente acórdão, sem sequer estabelecer a similitude das situações, nem justificar o porquê da sua eleição, retirando apenas, como factor determinante, a ideia força de que não existe a presunção da gerência de facto e daí que competisse à Administração fazer a prova dela.

I. Ressalta, claramente, a impressão de que, por um lado, se abdicou da sua independência jurisprudencial, e da sua única filiação à lei, como estabelece o artº 203º da CRP; por outro lado não teve na devida consideração os comandos que dimanam do princípio do inquisitório e da verdade material consagrados no artº 99º da LGT.

J. Muito embora tivesse havido algum esboço legislativo no sentido de instituir, neste ramo do direito administrativo, o regime de força obrigatória geral ou da uniformização de jurisprudência, vinculando as decisões dos tribunais inferiores, o que é certo é que tal não foi plasmado no actual CPPT, assim a jurisprudência produzida nos recursos de oposição de acórdãos na área administrativa e fiscal apenas têm como missão a igualdade de tratamento dos litigantes e, quando muito, um efeito persuasivo de aderência às posições aí firmadas.

K. Mesmo que, por hipótese, as diligências sobre uma prévia comprovação da gerência de facto fossem exigíveis, porque se não está em presença de um puro processo de partes, atentos os bens públicos em jogo, impunha-se alguma iniciativa instrutória por parte do julgador e não se quedar pela sua inércia probatória daquelas.

L. Ter-se-ão portanto violado, entre outros, o artº 13º do CPT, o artº 99º da LGT e 203º da CRP.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu 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:

A) Na execução em causa nestes autos, execução n.º 4170200401004743, instaurada contra ECCO, Entreposto Comercial de Cortiça, LDA.., visa-se a cobrança coerciva de 3.861.380,08€ respeitante a IVA de 1999 a 2002. cfr. docs, de fols. 5 a 8 e intróito da Petição Inicial, aqui dadas por reproduzida, o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) A Administração Fiscal em diligências realizadas averiguou, em 27-10-2005, "que a executada não exerce qualquer actividade há cerca de dois anos. Verifica-se ainda que no período a que respeita a dívida a responsabilidade pela gerência da executada esteve a cargo Pedro Nuno Barros Simões (entenda-se em vez de Simões DA CONCEIÇÃO. Dos demais actos, notificações e despachos se verifica que a indicação de Simões se deveu a lapso), NIF 204 229 502", vide fols, 62;

C) O Oponente foi notificado, via postal para, querendo, exercer o direito de audição a que se refere o n.º 4 do artigo 23º da Lei Geral Tributária, o que fez alegando que não foi gerente de facto e ter deixado de ser gerente em 2000, renunciando à gerência, indicando documentos e arrolando testemunhas, cfr. fols. 6 a 9 e certidão cuja extracção se ordenou no despacho que antecede a presente sentença;

D) O Chefe do Serviço de Finanças de Feira 4, por despacho de 29-11-2005: "Face às diligências de folhas 83 (a cópia constitui fols. 62 destes autos), e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra PEDRO NUNO BARROS DA CONCEIÇÃO...", vide doc. de fols. 10;

E) O Oponente foi citado do despacho acabado de aludir em 16-12-2005 e apresentou a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos em 16-01-2006, cfr. Docs. de fols. 11 e 12.

F) Já em sede de Oposição o Órgão de Execução fiscal em resposta a uma solicitação deste Tribunal e processo veio, "Quanto aos elementos comprovativos da gerência de facto, remeter cópia da sentença proferida nos autos de Arresto n.º 6/2003, vide fols. 61 a 75;

FACTOS NÃO PROVADOS

Os que indiciem que a Oponente tenha exercido, de facto, efectivamente, a gerência/administração da Originária devedora. Não olvido o referido em F) mas tais elementos constituem fundamentação à posteriori. A Administração Fiscal teve oportunidade de se pronunciar e melhor provar ao longo do procedimento que finalizou com o despacho de reversão, tanto mais que o revertido, em sede de audiência prévia, alegou não ter sido gerente de facto; era nessa altura que a Administração Fiscal deveria ter indicado elementos probatórios que contrariassem aquela alegação; a falta de alegação e prova resulta também, ainda que por exclusão, dos factos provados, nomeadamente dos despachos de reversão e do despacho que ordenou o cumprimento do direito de audição sobre o projecte de reversão.

3 – Antes do mais, importa referir que reportando-se os factos tributários aos anos de 1999 a 2002 é aqui aplicável o regime de responsabilidade tributária previsto no artº 24º, n.º 1 da LGT.

Todavia, isso não impede que se aplique ao caso dos autos a jurisprudência fixada no aresto desta Secção do STA de 10/12/08, in rec. n.º 861/08, que o Relator subscreveu, em que o recorrente é o mesmo e idênticas são as conclusões da sua motivação do recurso, embora a questão tenha sido ali apreciada à luz do artº 13º do CPT, uma vez que e como resulta da comparação de ambos preceitos legais, no que agora interessa, é idêntica a sua redacção, pelo que idêntico deverá ser o seu entendimento quanto ao enquadramento jurídico que ambos encerram.

Assim sendo, tendo em vista, sempre, a aplicação e interpretação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC) e com a devida vénia, vamos aqui transcrever o citado aresto, com as devidas correcções.

Escreve-se, então, ali que "A Meritíssima Juíza fundamentou a sua decisão sobre a falta de prova da gerência de facto, num acórdão do Pleno deste Supremo Tribunal Administrativo ([1]) que, na sua leitura, terá definido a orientação de «***provada a gerência de direito não se presume a gerência de facto***».

No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública defende, em primeira linha, que, pelo facto de estar investido de direito nas funções de gerência, é de presumir a gerência efectiva e a sua culpa, resultando da lei essas presunções, censurando a adesão à jurisprudência do referido acórdão.

…Desde logo, quanto à questão da adesão que no acórdão recorrido se pretendeu fazer à referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a Fazenda Pública não tem qualquer razão.

O Tribunal é livre na aplicação do direito (art. 664.º do CPC) e, por isso, pode aderir às correntes jurisprudenciais ou doutrinais que entender, desde que com elas concorde. E, decerto, em relação à jurisprudência do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, como órgão máximo da definição jurisprudencial do direito tributário, sempre será normal e compreensível que, apesar de a jurisprudência não ser obrigatória, os Tribunais inferiores a sigam, sendo precisamente por essa razão que se prevêem recursos com a finalidade de uniformização de jurisprudência.

…No entanto, a interpretação do acórdão referido que foi feita na sentença recorrida não é correcta.

Está em causa a responsabilidade subsidiária do Oponente por ter sido gerente da sociedade devedora originária, nos anos de 1999 a 2002.

Assim, a responsabilidade subsidiária do Oponente tem de ser apreciada à face do regime que então vigorava, previsto no art. 24.º, n.º 1, da LGT, de harmonia com a regra que se extrai do n.º 2 do art. 12.º do CC de que aos efeitos de factos aplica-se a lei vigente no momento em que eles ocorreram.

O n.º 1 do art. 24.º da LGT estabelece o seguinte:

Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação (al. a)).

Como se conclui da inclusão nesta disposição das expressões «***exerçam***, ainda que somente de facto, ***funções***» e «*período* ***de exercício*** *do seu cargo*», não basta para responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respectivas funções, ponto este que é pacífico, a nível da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Ao contrário do que se pressupõe na sentença recorrida, no aresto referido não se afirma que não se pode presumir o exercício da gerência de facto a partir da prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente, dizendo-se apenas, em suma, que não há uma disposição legal que estabeleça que a titularidade da qualidade de gerente faz presumir o exercício efectivo do respectivo cargo.

Na verdade, há ***presunções legais*** e ***presunções judiciais*** (arts. 350.º e 351.º do CC).

As ***presunções legais*** são as que estão previstas na própria lei.

As ***presunções judiciais***, também denominadas ***naturais*** ou ***de facto***, ***simples*** ou de ***experiência*** são «*as que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos*». ([2])

O que se entendeu no acórdão referido, sobre esta matéria, é que não há uma ***presunção legal*** que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.

E, de facto, não há qualquer ***norma legal*** que estabeleça uma ***presunção legal*** relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito.

No entanto, o facto de não existir uma ***presunção legal*** sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções ***judiciais*** que entender, com base nas regras da experiência comum.

E, eventualmente, com base na prova de que o revertido tinha a qualidade de gerente de direito e demais circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, o Tribunal que julga a matéria de facto pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto, se entender que isso, nas circunstâncias do caso, há uma probabilidade forte (certeza jurídica) de essa gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que ela tenha acontecido. ([3])

Mas, se o Tribunal chegar a esta conclusão, será com base num ***juízo de facto***, baseado nas regras da experiência comum e não em qualquer norma legal. Isto é, se o Tribunal fizer tal juízo, será com base numa ***presunção judicial*** e não com base numa ***presunção legal***.

Assim, é de concluir que na sentença recorrida há um erro de direito ao partir-se do pressuposto de que com a mera prova da titularidade da qualidade de gerente que o revertido tinha não se pode presumir a gerência de facto, pois é possível efectuar tal presunção se o Tribunal, à face das regras da experiência, entender que há uma forte probabilidade de esse exercício da gerência de facto ter ocorrido.

Para além disso, na ponderação da adequação ou não de uma tal presunção em cada caso concreto, nunca há num processo judicial, apenas a ter em conta o facto de o revertido ter a qualidade de direito, pois há necessariamente outros elementos que, abstractamente, podem influir esse juízo de facto, como, por exemplo, o que as partes alegaram ou não e a prova que apresentaram ou deixaram de apresentar.

…A Recorrente Fazenda Pública defende ainda que se impunha ao Tribunal alguma iniciativa instrutória, considerando violado o princípio do inquisitório enunciado no art. 99.º da LGT, em que se estabelece que «*o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*».

É insólito o facto de a Fazenda Pública, que não requereu a realização de qualquer diligência probatória nem alegou qualquer facto material praticado pelo Oponente que consubstancie exercício de facto da gerência, venha censurar ao Tribunal não ter feito diligências, para mais sem indicar qual ou quais as diligências cuja realização não requereu que entende que poderiam e deveriam ter sido efectuadas por iniciativa do Tribunal.

De qualquer modo, a questão de saber se há ou não diligências úteis para averiguação dos factos que são objecto do processo é uma actividade que se insere no âmbito da fixação da matéria de facto e, por isso, está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo que se restringem a matéria de direito (art. 12.º, n.º 5, do ETAF de 2002).

Por isso, não se pode considerar demonstrada violação do princípio do inquisitório.

…De harmonia com o referido no ponto…, a sentença recorrida terá de ser revogada e apreciada a situação processual tendo como pressuposto que não é legalmente inviável presumir, com base num juízo de facto, que o Oponente exerceu efectivamente a gerência.

Saber se esse juízo deve ou não ser formulado, no circunstancialismo concreto dos autos, é questão que caberá ao Tribunal *a quo* decidir, no âmbito dos seus poderes para fixação da matéria de facto".

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 11/4/07, in rec. n.º 40/07.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, na sentença recorrida e sem o referir expressamente, o Mmº Juiz "a quo" apreciou a questão da presunção judicial.

Com efeito, refere que a Administração Fiscal não alegou nem provou factos que indiciem o exercício da gerência de facto.

Daqui resulta que a sentença apreciou a prova em termos de presunção judicial, concluindo pela não gerência de facto.

Assim sendo, a sentença não merece censura.

4 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 11 de Março de 2009. – *Pimenta do Vale* (relator) – *Miranda de Pacheco – Jorge Lino.*

([1]) De 28-2-2007, processo n.º 1131/06.

([2]) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 486.

Em sentido idêntico, MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, páginas 215-216, e PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, volume I, 2.ª edição, página 289.

([3]) Sobre esta «certeza» a que conduz a prova, pode ver-se MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, páginas 191-192.

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Regime simplificado de tributação. Prazo. Matéria colectável. Determinação do lucro tributável.

Sumário

I— O regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, tem carácter facultativo e não obrigatório — sob pena de violação da disposição constitucional de que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa).

II— A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos nomeadamente na declaração de início de actividade [alínea a) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC].

III— A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável tem validade por um período de três exercícios, nos termos do n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC (aditado pela Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro).

Processo n.º 831/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Amargift-Publicidade Unipessoal, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que concedeu provimento à impugnação judicial deduzida pela Amargift — Publicidade, Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, contra os actos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, relativos aos anos de 2003 e 2004, no valor de € 7.108,17 e € 6.654,73, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Tendo o sujeito passivo indicado, na declaração de início de actividade, um volume total anual de proveitos estimados superior a € 149.639,37, não poderia exercer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC, uma vez que estava, nos termos do art. 53º, do CIRC e por imposição legal, enquadrado neste regime.

II. O n.º 2 do artigo 53.º supra citado determina que, no exercício do início de actividade, o enquadramento do sujeito passivo num dado regime de determinação do lucro tributável é efectuado em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da respectiva declaração de início de actividade.

III. Assim, a indicação da opção pelo regime geral será apenas válida e relevante, para efeitos fiscais, se o sujeito passivo reunir todos os pressupostos referidos no n.º 1 do normativo citado, nomeadamente se o valor total anual de proveitos estimado for inferior ou igual a € 149.639,37.

IV. No caso de aquele valor estimado ser superior ao limite legal, o sujeito passivo fica enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, não por opção, mas por obrigação legal.

V. Nos termos do n.º 1 do art. 53º, do CIRC, quando o enquadramento no regime geral de determinação do lucro tributável resultar de imposição legal (e não de opção legalmente válida), o enquadramento no exercício seguinte será efectuado tendo em conta o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício imediatamente anterior.

VI. Ora, no caso em apreço, o sujeito passivo não reunia os pressupostos de enquadramento no regime simplificado de tributação, pelo que a opção pelo regime geral assinalada na declaração de início de actividade seria absolutamente irrelevante, uma vez que o volume de negócios por si estimado determinaria — por expressa imposição legal — o seu enquadramento no regime geral.

VII. Nestes termos, atendendo a que o valor total anual de proveitos efectivamente obtido pelo sujeito passivo, no exercício de 2002, ficou aquém da estimativa efectuada para esse exercício e abaixo do limite legal estabelecido de € 149.639,37, o enquadramento do sujeito passivo seria, obrigatoriamente, alterado para o regime simplificado de determinação do lucro tributável a partir do exercício de 2003 e por três anos consecutivos (cfr redacção do n.º 9 do art. 53º, do CIRC),

VIII. A menos que o sujeito passivo tivesse exercido a faculdade de opção pelo regime geral até ao fim do mês de Março desse ano de 2003, nos termos da alínea *b*), do n.º 7 do art. 53º, do CIRC, circunstância que, no caso em análise, não se verificou.

IX. Enquanto o enquadramento no regime geral resultar de imposição legal, o enquadramento em cada um dos exercícios subsequentes será efectuado anualmente, tendo sempre por base o volume de proveitos efectivamente obtido no exercício anterior.

A recorrida não contra-alegou.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

1 — A impugnante é sujeito passivo de IRC, tendo declarado início de actividade em 08/3/02. Na declaração de início de actividade indicou um volume total anual de proveitos estimados de 198.000,00 €. fls. 21 ss.

2 — No quadro 19, epigrafado com "opção pelo regime de contabilidade organizada (IRS) ou pelo regime geral de determinação do lucro tributável (IRC)", da mesma declaração assinalou a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC.

3 — Do modelo fornecido conta em texto no referido quadro 19 "reunindo os pressupostos de inclusão no regime simplificado de tributação previsto nos artigos 28º do CIRS ou 53º do CIRC, assinale:".

4 — Na mesma declaração, quadrado 16, assinalou possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede. Identificou o TOC.

5 — A impugnante não apresentou declaração mod. 22 de 2003 e apresentou a relativa a 2004 com determinação do lucro tributável de acordo com o regime geral de tributação. fls. 10 do apenso.

6 — O valor total de proventos efectivamente obtidos em 2002 ficou-se pelos € 112.907,83. fls. 15 do apenso.

7 — A 12/7/04 a impugnante requereu a inclusão no regime geral, conforme doc. 4 da petição.

8 — Tal requerimento foi indeferido conforme doc. 5 da petição.

9 — A AF elaborou o projecto de conclusões do relatório de inspecção junto a fls. 34 e 35, notificado à impugnante para efeitos de audição prévia.

10 — A impugnante não exerceu o direito de audição prévia.

11 — Por ofício de 14/12/06 foi a impugnante notificada da fixação/alteração dos elementos declarados, conforme doc. 7 da petição, nos seguintes valores:

2003	Vendas de produtos	150 939,25
2003	Prestações de serviços e outros rendimentos	1 519,37
2004	Vendas de produtos	151 243,81

12 — A impugnante foi notificada das demonstrações de liquidação de IRC de fls. 19 e 20, de 2003 e 2004 nos montantes respectivamente de € 7.108,17 com termo de pagamento a 8/5/06 e € 6.654,73, com data de compensação a 30/3/06.

3 — A questão que constitui objecto do presente recurso, foi já apreciada em diversos arestos desta Secção do STA, nomeadamente no Acórdão de 18/6/08, in rec. n.º 205/08, que o Relator subscreveu e que vamos aqui, com a devida vénia, transcrever, com as necessárias adaptações, para, assim, obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cf. artigo 8.º, n.º 3 do CC).

Escreve-se no predito aresto que "de acordo com os termos do artigo 53.º do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro, é permitido aos sujeitos passivos optar pelo apuramento do lucro tributável de acordo com as regras definidas para o regime simplificado de tributação.

Este regime é aplicável aos sujeitos passivos de IRC residentes que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes pressupostos:

a) exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;

b) não estejam isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação; *c*) não estejam obrigados à revisão legal de contas; *d*) apresentem no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total de proveitos inferior a 149.639,37 € (cerca de 30.000 contos); *f*) não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

No exercício do início da actividade, o enquadramento faz-se em conformidade com o volume de proveitos estimados para um ano de actividade.

O regime simplificado só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro, previsto nos artigos 17.º a 46.º do Código do IRC.

A opção pelo regime geral deve ser formalizada: na declaração de início de actividade; ou na declaração de alterações referida nos artigos 110.º e 111.º do Código do IRC, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime — cf. a alínea *a*) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC.

Uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de 3 exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada através de uma declaração de alterações no prazo referido — cf. o n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC.

Não sendo exercida a opção pela aplicação do regime geral e verificando-se os requisitos de enquadramento no regime simplificado, este regime é aplicado automaticamente por um período de 3 exercícios, sendo prorrogado por iguais períodos. Caso o sujeito passivo não pretenda ver prorrogada a aplicação do regime simplificado, deverá comunicar a opção de transitar para o regime geral, mediante declaração de alterações, no prazo mencionado.

O regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. Temos desde modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável — cf. Saldanha Sanches, Fiscalidade, Julho/Outubro de 2001.

No regime simplificado o contribuinte será tributado com base num lucro normal — que será o resultante da aplicação de indicadores de base técnica definidos para os diferentes sectores da actividade económica — cf. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, p. 551.

A tributação segundo o regime simplificado é facultativa, sendo colocada na disponibilidade do sujeito passivo a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 53.º do Código do IRC. A opção feita na declaração de início de actividade pela aplicação do regime geral releva para os três exercícios seguintes (n.º 7 do referido artigo 53.º), ainda que esse regime já resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial — cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-5-2008, proferido no recurso n.º 10/08.

E o certo é que o regime simplificado de tributação de IRC, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, é de carácter facultativo, e, por isso, não contende com o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real fundamentalmente — cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 15-2-2007, proferido no recurso n.º 959/06.

…No caso sub judicio, segundo o probatório, a impugnante, ora recorrida, «apresentou a declaração de início de actividade em 8/3/02»; «Em tal declaração, no campo 19 (…), assinalou com um "x" o campo 2 relativo a "opto pelo regime geral de determinação do lucro tributável"»; «Como volume de total de proventos em euros inscreveu o valor de "198.000" — campo 09»; «No campo 16 relativo a "Informações relativas à contabilidade", assinalou para efeitos de imposto sobre o rendimento, possuir contabilidade organizada, informatizada e centralizada na sede»; e «Identificou o TOC».

Perante este comportamento declarativo, feito no início de actividade, em 2002, em que se "opta pelo regime geral de determinação do lucro tributável"», é válida a opção da impugnante, ora recorrida, pelo regime geral de determinação do lucro tributável relativamente ao exercício, aqui em causa, dos anos de 2003 e 2004.

Com efeito, e como se viu, uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de 3 exercícios, sendo certo que o regime simplificado só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro.

Pelo que não tem fundamento o enquadramento, que a Administração Fiscal fez, da impugnante, ora recorrida, no regime simplificado para efeitos de determinação do lucro tributável relativamente aos exercícios do ano de 2003 e 2004.

Estamos, deste modo, a dizer, e em resposta ao thema decidendum, que a determinação do lucro tributável de IRC da impugnante, ora recorrida, em relação ao exercício dos anos de 2003 e 2004, não deve ser operada de acordo com as regras definidas para o regime simplificado de tributação.

Razão por que deve ser confirmada a sentença recorrida por haver decidido nesta conformidade.

E, então, havemos de convir que o regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no artigo 53.º do Código do IRC, tem carácter facultativo e não obrigatório — sob pena de violação da disposição constitucional de que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa).

A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos nomeadamente na declaração de início de actividade [alínea *a*) do n.º 7 do artigo 53.º do Código do IRC].

A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável tem validade por um período de três exercícios, nos termos do n.º 8 do artigo 53.º do Código do IRC (aditado pela Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro)".

Neste mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 26/11/08, in rec. n.º 733/08.

4 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Notificação. Carta registada c/ aviso de recepção. Prazo.

Sumário:

I— A notificação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa de liquidação deve ser efectuada por carta registada c/aviso de recepção, uma vez que aí estava em discussão a possibilidade de ser alterada a situação tributária do reclamante.

II— Quando se emprega a carta registada c/aviso de recepção, a notificação considera-se feita no dia em que se mostra assinado o aviso de recepção.

Processo n.º 919/08-30.
Recorrente: José Manuel Cardoso dos Santos.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- José Manuel Cardoso dos Santos, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que na impugnação judicial contra o indeferimento expresso de reclamação graciosa, que deduzira contra a liquidação de IVA dos anos de 1998 e 1999, julgou procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Nos termos do disposto no n.º 3 do art. 38º do CPPT "As notificações não abrangidas pelo n.º 1 do presente artigo serão efectuadas por carta registada".

2.ª- No n.º 1 do referido artigo é dito que as notificações das decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção.

3.ª- Não se estando no caso em apreço perante a situação prevista no n.º 1 do citado artigo, é aplicável à notificação efectuada ao aqui recorrente o disposto no aludido n.º 3, ou seja, deve a notificação ser feita por carta registada.

4.ª- O n.º 1 do art. 39º do CPPT, estabelece que "As notificações efectuadas nos termos do n.º 3 do artigo anterior presumem-se efectuadas no 3º dia posterior ao do registo, ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil".

5.ª- Conforme se verifica pela data aposta no ofício que serviu para notificar o recorrente do indeferimento da impugnação graciosa, essa notificação foi expedida com data de registo de 06.11.2007, pelo que deve considerar-se como efectuada no dia 09.11.2007.

6.ª- Tendo a impugnação dado entrada em juízo no dia 23.11.2007, conclui-se que a mesma foi interposta dentro do prazo de 15 dias previsto no art. 102º do CPPT.

7.ª- A douta decisão do TAF de Penafiel, ao não ter decidido assim, fez uma incorrecta interpretação do disposto nos nºs 1 e 3 do art. 38º do CPPT e do disposto no art 39º do mesmo diploma,

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«As questões objecto do recurso:

Como se constata da análise das conclusões de fls. 71 e segs. as questões objecto do presente recurso são as seguintes:

1 — Saber se a notificação da decisão que indeferiu uma reclamação graciosa deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção nos termos do artº 39.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 — Saber se no caso subjudice a impugnação é tempestiva.

Parecer:

Alega o recorrente que a notificação que lhe foi feita, do indeferimento de reclamação graciosa não cabe na situação prevista no artigo 38º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito nos termos do art 38º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

São susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes os actos de correcção ou fixação da matéria tributável, a liquidação de impostos, incluindo as liquidações adicionais, e as decisões finais de processos graciosos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial. (Vide neste sentido José Valente Torrão, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag.171 e Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Procedimento e Processo Tributário, Comentado e Anotado, pág. 116).

E é essa precisamente a hipótese dos autos uma vez que se trata de notificação de despacho de indeferimento de reclamação graciosa.

Assim de acordo com o artº 39º, n.º 3 do CPPT, a notificação considera-se efectuada na data em que for assinado o aviso de recepção.

Facto esse que, conforme resulta do probatório, ocorreu em 7 de Novembro de 2007 (vide fls. 97 dos autos apensos) daí que a impugnação seja intempestiva, não merecendo censura a decisão recorrida.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A) Em 7 de Novembro de 2007 foi entregue o ofício n.º 84948/0403, de 6 de Novembro de 2007, dirigido ao ora impugnante e destinado a notificá-lo do indeferimento da reclamação graciosa que havia deduzido contra a liquidação do IVA dos anos de 1998 e 1999 [fls. 95 a 97 do processo administrativo (P.A.) apenso aos autos];

B) A petição inicial da presente impugnação judicial foi enviada ao Tribunal pelo correio registado em 23 de Novembro de 2007 (fls. 16 dos autos).

5- A sentença recorrida, julgando procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar a liquidação de IVA de 1998 e 1999 que fora deduzida, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Para o efeito, ponderou-se na decisão que tendo o impugnante sido notificado da decisão expressa da reclamação graciosa que deduzira em 7 de Novembro de 2007, a apresentação da petição inicial impugnação judicial ocorrida a 23 do mesmo mês teve lugar para além do prazo de 15 dias fixado no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT.

Inconformado, o recorrente vem na sua alegação de recurso, em resumo, defender que no caso, não estando em causa a situação prevista no n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, deveria ser aplicável à notificação que lhe foi efectuada o disposto no n.º 3 do mesmo normativo, ou seja, a notificação ser efectuada por carta registada.

Daí que, presumindo-se essa notificação concretizada a 09/11/07, por força do disposto no n.º 1 do artigo 39.º do CPPT (3.º dia útil posterior ao do registo), a impugnação judicial entrada a 23/11/07 fora interposta dentro do prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102.º do mesmo diploma.

Desde já se diga que é por demais manifesta a sem razão do recorrente.

De facto, tendo a notificação do recorrente sido efectuada através de carta registada com aviso de recepção, o que releva para efeito de determinação do termo inicial a partir do qual se conta o prazo para deduzir a impugnação judicial não pode deixar de ser a data em que esse aviso de recepção foi assinado.

Constitui essa a prova documental da data da concretização da notificação do respectivo destinatário, o que torna descabido pretender-se o accionamento da presunção estabelecida no n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, a qual se confina aos casos de mero registo sem aviso de recepção.

Assinale-se, por outra parte, que bem andou a Administração Tributária ao efectuar a notificação do recorrente por meio de carta registada com aviso de recepção, posto que estava em causa a notificação de uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, na qual se discutia a possibilidade de ser alterada a sua situação tributária (vide Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, anotação 3.º ao artigo 38.º).

Ora, alcança-se da alínea A) probatório que o ora recorrente foi notificado em 7/11/07 (vide aviso de recepção a fls. 97 do PA apenso).

Sendo assim, como se entendeu na sentença sob recurso, foi intempestiva a impugnação judicial interposta a 23/11/07, uma vez que o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT se esgotara no precedente dia 22/11/07, tendo em consideração que se trata de um prazo de natureza substantiva, de caducidade e peremptório, que se conta nos termos do artigo 279.º do CC (artigo 20.º, n.º 1 do CPPT), ao qual não é aplicável o disposto no artigo 145.º do CPC (cfr, entre outros, acórdãos de 23/05/01, 30/05/01, 013/03/02, 14/03/07 e 18/04/08, nos recursos n.º s 24.562, 25.778, 28/02, 831/06 e 77/08, respectivamente).

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

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

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Impugnação judicial. Liquidação de imposto. Culpa. Juros compensatórios.

Sumário:

I— A liquidação de juros compensatórios pela Administração Fiscal está umbilicalmente ligada à existência de uma concreta liquidação de imposto devido pelo contribuinte.

II— O retardamento da liquidação de imposto só dá origem a juros compensatórios, se estiver demonstrada a culpa do contribuinte em tal situação de retardamento.

III— A culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, pelo padrão de esmero do bonus pater familiae, hipoteticamente colocado na situação concreta.

IV— A compreensível dúvida, dificuldade, ou divergência razoável de critério quanto à qualificação e enquadramento de determinada situação tributária não concorre para a integração do dito conceito de culpa — pelo que, por tal via, não se dá azo à cominação de juros compensatórios.

Processo n.º 961/08-30.
Recorrente: Somague-Engenharia, SA.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Somague Engenharia, Ld.ª" vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou «totalmente improcedente a impugnação dos actos de apuramento de juros compensatórios controvertidos, sendo os mesmos válidos e legais».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) A ora recorrente deduziu impugnação judicial contra acto tributário de liquidação adicional de juros compensatórios, imputando ao mesmo os vícios (*i*) de violação dos artigos 35.º da LGT e 89.º do CIVA (*ii*) de violação do direito de audiência consagrado no artigo 60º, n.º 1, alínea *a*), da LGT, do artigo 267º, n.º 5, da CRP, e nos artigos 8.º e 100.º a 103.º do CPA;

B) A impugnação judicial foi considerada improcedente pela sentença recorrida, a qual não reconheceu a existência de qualquer um dos vícios imputados aos actos impugnados;

C) A ora recorrente não se conforma com o conteúdo e sentido da decisão recorrida, considerando que a mesma encerra uma errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto;

D) A sentença recorrida, ao declarar improcedente a impugnação judicial deduzida, considerou que se encontravam preenchidos todos os requisitos legais dos juros compensatórios, previstos e regulados no artigo 35.º da LGT e 89.º do CIVA;

E) A recorrente discorda deste entendimento, porquanto considera que apenas um dos requisitos se pode dar como preenchido: o requisito (objectivo) do retardamento da liquidação;

F) Os restantes dois requisitos, diferentemente do que resulta da sentença, não se podem dar como verificados;

G) Quanto ao prejuízo do credor tributário, deve o mesmo ser considerado como requisito e, mais do que isso, deve dar-se como preenchido porque a entidade (AGEM) com que a recorrente celebrou um contrato de empreitada e no âmbito do qual liquidou IVA era (já na altura) um sujeito passivo desse imposto, isto é, uma entidade que, nos termos da lei, tem o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, assistindo-lhe, portanto, o direito de deduzir no IVA por ela liquidado nas transmissões de bens e serviços o IVA que suportou nas aquisições de bens e serviços;

H) Direito esse que, estando associado ao chamado método subtractivo indirecto, é um dos elementos essenciais do IVA, sem o qual não seria possível assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata sobre o imposto;

I) Por conseguinte, atenta a dedutibilidade do imposto suportado a montante, é totalmente indiferente para efeitos de receita tributária que à AGEM tenha sido liquidada pela contribuinte ora recorrente o IVA à taxa de 5% ou à taxa de 19%;

J) Atendendo às características do IVA, que é um imposto aplicável a todos os estádios do circuito produtivo, descendo portanto até ao comércio retalhista, ele acaba por ser economicamente equivalente a um imposto monofásico sobre o comércio a retalho com a mesma taxa, uma vez que é a taxa final ou última taxa, e não as taxas intermédias, a taxa que dá o montante efectivo do IVA;

K) Como salienta a doutrina, nas taxas intermédias está-se perante "taxas imateriais", justamente porque se trata de taxas que definem os impostos dedutíveis para os sujeitos passivos, mas não nos dizem nada sobre o imposto a suportar pelos consumidores finais dos bens ou utentes dos serviços e, por conseguinte, sobre o imposto a cobrar pelo Estado. Sobre este diz-nos, e diz-nos tudo, a taxa final ou última;

L) Daqui decorre que, para efeitos da receita efectiva proporcionada pelo IVA à Fazenda Pública, o IVA que importa é tão-somente o IVA liquidado e cobrado no último estádio do circuito produtivo dos bens e serviços, o IVA liquidado e cobrado portanto aos consumidores finais ou utentes, isto é, às pessoas ou entidades que legalmente não disponham do direito à dedução;

M) Transpondo esta ideia para o caso concreto, o IVA que importa é, portanto, o IVA processado pela impugnante àqueles que se considera serem os consumidores finais. Ou, no caso da AGEM, o IVA processado por esta empresa municipal sela nas facturas de água passadas aos respectivos consumidores, seja nas tarifas de saneamento;

N) Quer isto dizer que a liquidação de IVA pela recorrente nas empreitadas em que a AGEM é dono de obra à taxa de 5 em vez da liquidação à taxa de 19% não causou qualquer prejuízo à receita tributária. E não tendo causado qualquer prejuízo ao credor tributário, não se verifica um dos requisitos dos juros compensatórios, razão pela qual deveria a impugnação ter sido declarada procedente e (pelo menos) com esse fundamento, anulados os actos impugnados;

O) Quanto ao requisito do retardamento da liquidação (IVA ser imputável ao sujeito. passivo, também não se pode dar o mesmo como verificado, pois aquele retardamento não se deve a tacto que a seja imputável, em virtude de, neste processo, ter actuado de acordo com o que dela seria de esperar segundo as regras de experiência;

P) Contrariamente ao que resulta da sentença, o retardamento deveu-se à específica configuração da situação, para a qual contribuíram os comportamentos adoptados, de um lado, pelo município de Vila Nova de Gaia e pela AGEM e, do outro lado, pela própria Administração Fiscal;

Q) Sendo que, para efeitos deste requisitos, todos os comportamentos se revelam essenciais não podendo, por isso ser desconsiderados os contributos "prestados" pelo município, pela AGEM e, ainda pela Administração Fiscal, incorrendo, por isso, a sentença numa errada aplicação da lei ao caso concreto;

R) Quanto à especifica configuração da situação, é preciso ter em conta que a transformação dos SMAS na AGEM constituiu uma mera transformação formal traduzida na reorganização do serviço público de abastecimento de água e de saneamento básico, pois onde antes tínhamos os SMAS de VNG, um serviço da administração directa ou imediata municipal, passámos a ter a AGEM, uma empresa municipal integrante da administração indirecta ou mediata municipal;

S) Sendo este o sentido subjacente à modificação, não admira que se não tenha dado conta do exacto alcance e sentido dessa modificação. O que se verificou quer em relação à AGEM e o Município de VNG, quer em relação à Administração fiscal;

T) Para além disso, diferentemente do que sucedeu na sentença recorrida, são de ter em devida consideração o comportamento da recorrente, que, atento o recorte da situação, terão actuado de boa-fé, a relação de confiança com os demais intervenientes envolvidos, que não se pode esquecer são entidades públicas;

U) Do exposto, resulta, pois, com clareza que o atraso da liquidação não é imputável à recorrente, pelo que, nessa sequência, se tem de considerar como não verificados os pressupostos de aplicação de juros compensatórios consagrados no artigo 35.º da LGT, para o qual remete o artigo 89.º do CIVA, razão pela qual, com este fundamento, a sentença recorrida deve ser revogada, por violação dos preceitos constantes dos artigos 35.º LGT e 89.º do CIVA, julgando-se procedente a impugnação e anulados os actos tributários impugnados, com fundamento na não verificação dos requisitos dos juros compensatórios, previstos nos referidos artigos;

V) Finalmente, considerou a sentença recorrida que não também não se verificada a violação do direito de audição prévia, por se estar perante uma situação abrangida pelo n.º 2 do artigo 60º da LGT;

W) Discorda a recorrente deste entendimento, pela razão simples de que não entregou qualquer declaração com base na qual fossem liquidados os juros compensatórios, mas, mesmo que, por mera hipótese académica, assim não se entenda (o que não se concede), a declaração apresentada pela recorrente não se referia aos juros compensatórios, muito menos pressuponha qualquer aceitação da sua liquidação (dos referidos juros);

X) Na verdade, a declaração apresentada pela recorrente resumia-se apenas à liquidação do IVA, não reconhecendo o recorrente, através dela, a verificação da totalidade dos pressupostos de aplicação dos juros compensatórios, quanto muito, dela apenas resulta a aceitação e reconhecimento pela recorrente de um facto objectivo que se consubstancia no retardamento da liquidação do imposto (1.º requisito dos juros compensatórios);

Y) Também com este fundamento, deve a sentença ser revogada por violar o disposto no artigo 60.º da LGT, com as devidas consequências legais.

Termos em que, e nos melhores de Direito, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida, por padecer a mesma de um erro de julgamento de direito e por violação dos artigos 35.º LGT e 89.º CIVA, e dos artigos 60.º, n.º1, alínea *a*); da LGT, do artigo 267.º, n.º 5, da CRP, e nos artigos 8º e 100.º a 103.º do (CPA).

Consequentemente, deve a impugnação judicial deduzida ser julgada totalmente procedente, anulando-se os actos tributários impugnados com fundamento: (*i*) em violação dos artigos 35.º da LGT e 89.º do CIVA, por, no caso concreto, não se verificarem os pressupostos de aplicação de juros compensatórios consagrados nos normativos citados, e, ainda (*ii*) em violação do direito de audiência prévia, consagrado no artigo 60.º, n.º 1, alínea *a*), da LGT, do artigo 267º, n.º 5, da CRP, e nos artigos 8.º e 100.º a 103.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

Mais requer que, com fundamento nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT, seja declarada a existência de erro imputável aos serviços na liquidação dos tributos em questão e, em consequência, fixada indemnização pela prestação de garantia bancária indevida.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado deve ser confirmado por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei.

São três os requisitos para a existência e liquidação dos juros compensatórios: o retardamento da respectiva liquidação base, o imposto ser devido e o facto imputável ao contribuinte.

A cobrança de juros compensatórios resulta do que se encontra previsto na lei, nomeadamente, no art. 35.º da L.G.T.

No caso, os juros compensatórios foram liquidados nos termos dos artigos 89.º do CIVA e 35.º da L.G.T., por ter sido retardada a liquidação do imposto por facto imputável ao sujeito passivo.

Sendo a liquidação em causa uma consequência da entrega da declaração de substituição, por parte da recorrente, enquadra-se esta situação na previsão do n.º 2 do art. 60.º da L.G.T.

Foi o próprio contribuinte que entregou as declarações devidas. Tendo as mesmas sido entregues fora do prazo legal, daí resultou como consequência directa a emissão de juros compensatórios em relação ao imposto devido, desde início, ao Estado, por retardamento no pagamento.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, as questões essenciais que aqui se colocam são as de saber se são devidos juros compensatórios pela ora recorrente; e, em caso de resposta negativa à anterior, saber se à ora recorrente são devidos juros indemnizatórios.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. A impugnante exerce a actividade de realização de empreitadas de obras públicas, enquadrado no regime normal mensal para efeitos de IVA, tendo celebrado com a empresa municipal "Águas de Gaia" um contrato de empreitada de obra pública, tendo facturado a esta empresa pela execução das obras realizadas, no período de Dezembro de 2001, o valor de imposto devido, a uma taxa de 5% — cfr artºs 1.º a 3.º da p.i., de fls. 3 e segs e Informação dos Serviços de fls. 56 a 60, dos autos.

2. Em conformidade com a "Informação n.º 80", de 01.08.2002, dimanado do Gabinete do Sub-Director-Geral do IVA, que mereceu o Despacho n.º 891/2002, do SEAF, de 07.08.2002, no sentido de concordância com o respectivo conteúdo, foi notificada a impte para proceder à regularização das facturas emitidas, aplicando a taxa normal de imposto às referidas operações, apresentando as correspondentes declarações periódicas de substituição apurando o imposto devido — cfr Oficio de fls. 41 a 44, artº 40 da p.i. de e Informação de fls. 57 e segs, dos autos.

3. Em 07.04.05, a impugnante entregou a declaração periódica de substituição mencionada em 2, tendo procedido ao pagamento de imposto apurado nas mesmas — cfr artºs 5.º e 6º da p.i. e Informação de fls. 56 e segs, dos autos.

4. Em consequência da apresentação da declaração de substituição mencionada em 3, foi efectuado a liquidação de juros compensatórios com os número 05137599, relativo ao período de Dezembro de 2001, devidamente notificado à impugnante, o qual deduziu reclamação graciosa, em 13.07.05, tendo sido notificada, em 22.03.06 da decisão de indeferimento por despacho de 14.03.06 — cfr D.C. Modelo A, de fls. 26, petição de reclamação de fls. 27 e Ofício proferido no Proc. de Recl. a fls. 33 e Informação, Parecer e Despacho, de fls. 34 a 40 dos autos.

5. A empresa "Águas de Gaia, E.M." resultou da transformação dos Serviços Municipalizados de Águas e Saneamento de Gaia, numa empresa pública municipal, de acordo com o artº 41º, da Lei n.º 58/98 (Lei das Empresas Municipais e Intermunicipais e Regionais) — cfr Informação n.º 001629, proferido no Proc. n.º R1602003077, de 10.07.04, de fls. 46 a 49, dos autos.

6. Em 06.04.06 foi remetido por correio, sob registo, a petição inicial de impugnação, a qual foi recebida em 07.04.06 — cfr "rosto" da p.i a fls. 3 e correspondência postal de fls. 73 dos autos.

7. A impugnante prestou garantia para efeitos de suspensão da execução instaurada com base na liquidação referida em 4 — cfr documento de fls. 74 dos autos.

2.2 De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 89.º do Código do IVA (na redacção dada pelo n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro), «*Sempre que, por facto imputável ao contribuinte, for retardada a liquidação ou tenha sido recebido reembolso superior ao devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária*» [estabelecendo o n.º 3 deste apontado 35.º da Lei Geral Tributária que «*Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação*»].

Disposições legais deste género são qualificadas pela doutrina como um meio de carácter repressivo e preventivo com a natureza própria de uma medida de pressão destinada a assegurar a declaração e a cobrança dos impostos — cf. a Revista *Fisco*, n.º 32, p. 48.

Os juros compensatórios têm a natureza de indemnização por facto ilícito: o incumprimento de um dever. Ora, a responsabilidade por actos ilícitos tem assento na culpa do causador do dano, segundo o artigo 483.º do Código Civil; esta, nos termos do artigo 487.º deste último diploma, não pode ir além da exigibilidade da diligência do homem médio, ou seja, da diligência reportada ao campo do cumprimento recíproco dos deveres impostos ao devedor e ao credor (ver Prof. Gomes da Silva, *O Dever de Prestar e o Dever de Indemnizar*, p. 196) — cf. Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*, I, 1984, p. 362.

A culpa, como é sabido, consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (a diligência de um bom pai de família), quer no que respeita à responsabilidade extracontratual, quer no domínio da responsabilidade contratual — cf. os artigos 487.º, n.º 2, e 799.º, n.º 2, do Código Civil; e Vaz Serra, na *Revista de Legislação e Jurisprudência* n.º 110, p. 151. A culpa, em sentido restrito, traduz-se na omissão da diligência exigível. O agente devia ter usado de uma diligência que não empregou. Devia ter previsto o resultado ilícito, a fim de o evitar, e nem sequer o previu. Ou, se previu, não fez o necessário para o evitar, não usou das adequadas cautelas para que ele se não produzisse — cf. Galvão Teles, *Direito das Obrigações*, 2.ª edição, p. 328. A culpa exprime um juízo de responsabilidade pessoal da conduta do agente: o lesante, em face das circunstâncias específicas do caso, devia e podia ter agido de outro modo. É um juízo que assenta no nexo existente entre o facto e a vontade do autor, e pode revestir duas formas distintas: o dolo, e a negligência — cf. Antunes Varela, *Das Obrigações em Geral*, I, p. 559. Em suma: a culpa, em qualquer das suas modalidades, traduz-se sempre num juízo de censura em relação à actuação do agente: o lesante, pela sua capacidade, e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia ter agido de outro modo.

Para além da possibilidade da enunciação de um juízo de censura sobre o comportamento decorrente da violação dos deveres de colaboração e de lealdade para com a Administração Fiscal, torna-se necessária ainda a verificação de um nexo de causalidade adequada entre o comportamento do contribuinte e o retardamento da contribuição devida — cf., neste sentido, por todos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 31-5-1989, e de 1-2-1989, no apêndice *ao Diário da República,* respectivamente, de 15-5-1991, a p. 691 e ss., e de 12-10-1990, a p. 128 e ss..

Se não estiver demonstrada a culpa do contribuinte, designadamente porque a Administração Fiscal ou terceiro de algum modo concorreram para o atraso na liquidação, não devem ser liquidados juros compensatórios. Também não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação respectiva ficou a dever-se a mera e compreensível divergência de critérios de qualificação de custos entre a Administração e o contribuinte ou a erro desculpável do contribuinte — cf., por exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17-2-1982, e de 5-6-1985, nos *Acórdãos Doutrinais* n.º s 247 e 281, respectivamente, pp. 966, e 220.

Cf., ainda no mesmo sentido, e por mais recentes, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-10-2002, e de 16-2-2005, proferidos nos recursos n.º 1145/02 e n.º 1006/04, respectivamente.

De outra banda, e sob a epígrafe "*Garantia em caso de prestação indevida",* o artigo 53.º da mesma Lei Geral Tributária preceitua que «*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*» [n.º 1]; e que «*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*» [n.º 2].

A respeito deste apontado «*erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*», o artigo 43.º da mesma Lei Geral Tributária estipula (em termos genéricos, existindo ainda diversas normas em legislação específica que a regulamentam) 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*» [n.º 1]; e que «*Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*» [n.º 2].

Assim, podemos concluir com segurança que o contribuinte que haja prestado garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes dessa prestação, caso venha a obter vencimento em reclamação graciosa ou impugnação judicial que tenham por objecto a dívida garantida.

Mas para que a obrigação de indemnizar deva impender sobre a Administração Fiscal torna-se necessário que ocorra erro imputável aos Serviços na liquidação do respectivo tributo.

A razão de ser desta obrigação de indemnização por banda da Administração Fiscal assenta no natural reconhecimento de que a privação de capital durante certo período de tempo origina prejuízo para o contribuinte, pelo que, sempre que a situação seja imputável à Administração Fiscal, a esta cabe a responsabilidade pelo ressarcimento do prejuízo. E, naturalmente por razões de equidade, a taxa de juros indemnizatórios é igual à dos juros compensatórios que são devidos pelos contribuintes ao Estado em determinados casos de atraso no cumprimento das suas obrigações fiscais. Diga-se também que, muito embora na petição da reclamação graciosa ou impugnação judicial o contribuinte apenas solicite a restituição do imposto indevidamente pago, em caso de deferimento, a Administração Tributária, na respectiva nota de crédito emitida, deverá incluir, *motu proprio*, os juros indemnizatórios devidos — cf. a este respeito o Ofício-Circulado 60049, de 14/09/2005, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária; e, por todos, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30-11-2004, proferido no recurso n.º 1052/04.

Convirá ainda dizer que «*Os juízos de facto* (*juízos de valor sobre matéria de facto*) *cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do* homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça*» — como refere Antunes Varela, *in* RLJ. 122-120, citado no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30-4-2003, proferido no recurso n.º 241/03.

Pelo que não pode o Supremo Tribunal Administrativo sindicar a matéria de facto tida como provada na instância.

Mas, sobre a inalterável matéria de facto provada, pode o Supremo Tribunal Administrativo emitir juízos que, como acabado de citar, «*na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei*».

2.3 No caso *sub judicio*, à impugnante, ora recorrente, foi oficiosamente efectuada a liquidação de juros compensatórios impugnada, pelo facto de ela ter «celebrado com a empresa municipal "Águas de Gaia" um contrato de empreitada de obra pública, tendo facturado a esta empresa pela execução das obras realizadas, no período de Dezembro de 2001, o valor de imposto devido, a uma taxa de 5%» — cf. os pontos 1. e 4. do probatório — , porque foi entendido dever ser aplicada, na situação, «a taxa normal de imposto às referidas operações», «em conformidade com a "Informação n.º 80", de 01.08.2002, dimanada do Gabinete do Sub-Director-Geral do IVA, que mereceu o Despacho n.º 891/2002, do SEAF, de 07.08.2002, no sentido de concordância com o respectivo conteúdo» — cf. o ponto 2 do probatório.

A sentença recorrida, perante a presente impugnação judicial da ora recorrente, deu inteiro beneplácito à actuação da Administração Fiscal, julgando «totalmente improcedente a impugnação dos actos de apuramento de juros compensatórios controvertidos, sendo os mesmos válidos e legais».

Para o efeito, a sentença recorrida, quanto aos exigidos e nestes autos impugnados juros compensatórios, considera, além do mais, que se constata dos pontos 2. e 3. do probatório que resulta imposto em falta; que «é admissível que a impugnante não tivesse a exacta noção da natureza jurídica do dono da obra com que celebrou o contrato de empreitada a que se refere o ponto 1. do probatório»; mas que a impugnante, ora recorrente, não pode «se espaldar nas considerações tecidas pela Administração Fiscal quanto às normas de sujeição subjectiva de imposto no âmbito da relação jurídica tributária relativamente ao adquirente da referida empreitada».

Quer dizer: a sentença recorrida concede que a impugnante, ora recorrente, não tenha atentado na «exacta noção da natureza jurídica do dono da obra com que celebrou o contrato de empreitada a que se refere o ponto 1. do probatório» — e que isso é "admissível"; concede ainda que a Administração

Fiscal também não tenha tido a «exacta noção da natureza jurídica do dono da obra»; mas não aceita que isso seja bastante para "espaldar" a impugnante, ora recorrente, e justificar e desculpabilizar a actuação desta (de, na situação, ter liquidado IVA à taxa apenas de 5%).

Julgamos, no entanto, que, neste aspecto, a razão não está com a sentença recorrida.

Diversamente, julgamos, com a ora recorrente, que na presente situação «apenas um dos requisitos se pode dar como preenchido: o requisito (objectivo) do retardamento da liquidação» — cf. sua conclusão E).

Com efeito, a própria Administração Fiscal, compreensivelmente de resto, não se deu conta imediatamente do estatuto jurídico da empresa contratante da impugnante, ora recorrente. Só «em conformidade com a "Informação n.º 80", de 01.08.2002, dimanada do Gabinete do Sub-Director-Geral do IVA, que mereceu o Despacho n.º 891/2002, do SEAF, de 07.08.2002, no sentido de concordância com o respectivo conteúdo» é que a Administração Fiscal resolveu entender dever ser aplicável «a taxa normal de imposto às referidas operações».

E, mal a Administração Fiscal comunicou tal entendimento à ora recorrente, tão logo esta apareceu a «proceder à regularização das facturas emitidas, aplicando a taxa normal de imposto às referidas operações», «tendo procedido ao pagamento de imposto apurado» — cf. os pontos 2. e 3. do probatório.

Pelo que, por tal sinal, e em face da matéria de facto assente, não se vê em que é que deva ser censurado o comportamento da ora recorrente, à luz do critério legal de culpa. E, assim, na situação, não se verifica a culpa exigida pela lei: a falta de diligência normal da impugnante, ora recorrente, em relação ao retardamento da liquidação de IVA à taxa devida.

Quanto aos juros indemnizatórios pedidos pela ora recorrente, a sentença recorrida considera que «não pode proceder a formulação de juros indemnizatórios, porquanto não se verifica qualquer erro imputável à Adm. no apuramento daqueles juros compensatórios».

Por nós, havemos de convir, desde logo, que não se verifica qualquer erro de facto ou de direito na exigência da liquidação de IVA à taxa devida (que não à taxa aplicada de 5%), como a própria ora recorrente facilmente reconhece.

E, depois, alegadamente, não estamos caídos na hipótese do n.º 1 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária (manutenção de garantia bancária por período superior a três anos); nem se apresenta na situação a hipótese do n.º 2 do mesmo dispositivo legal («erro imputável aos serviços na liquidação do tributo»).

Na estrutura de funcionamento do IVA como imposto de auto-liquidação, se erro houve «na liquidação do tributo» (aplicação de uma taxa inferior à devida), esse erro, muito embora desculpável, é objectivamente imputável à impugnante, ora recorrente.

Mas, se o retardamento da liquidação de IVA à taxa legal não é subjectivamente imputável à impugnante, ora recorrente, daí não se segue necessariamente que à intervenção da Administração Fiscal na liquidação dos juros compensatórios em foco tenha de ser imputado algum erro — erro que, de resto, nem minimamente sequer se infere da matéria de facto assente (e que o Supremo Tribunal Administrativo não pode alterar).

Pelo que inexiste o requisito legal de «erro imputável aos serviços» para que sobre a Administração Fiscal impenda a obrigação legal de indemnizar o contribuinte.

Como assim, e por todo o exposto, havemos de dizer — em resposta ao *thema decidendum* — que pela ora recorrente não são devidos juros compensatórios; e que à ora recorrente não são devidos juros indemnizatórios.

E, então, estamos deste modo a concluir, em súmula, que a *liquidação de juros compensatórios* pela Administração Fiscal está umbilicalmente ligada à existência de uma concreta *liquidação de imposto* devido pelo contribuinte.

O *retardamento* da liquidação de imposto só dá origem a juros compensatórios, se estiver demonstrada a *culpa* do contribuinte em tal situação de retardamento.

A *culpa* consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, pelo padrão de esmero do *bonus pater familiae*, hipoteticamente colocado na situação concreta.

A compreensível dúvida, dificuldade, ou divergência razoável de critério quanto à qualificação e enquadramento de determinada situação tributária não concorre para a integração do dito *conceito de culpa* — pelo que, por tal via, não se dá azo à cominação de *juros compensatórios*.

3. Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se a sentença relativamente aos juros compensatórios, nesta parte se julgando procedente a impugnação judicial e anulando-se a liquidação impugnada — no demais se mantendo a sentença recorrida (não reconhecimento de juros indemnizatórios).

Custas pela recorrente, na parte em que decaiu, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa — António Calhau.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Princípio do contraditório. Junção de processo administrativo. Alegações. Nulidade processual. Arguição de nulidade.

Sumário:

I — A junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3.º, n. 3 do CPC e 98.º da LGT).

II — A falta de notificação das partes para alegações configura nulidade processual secundária, sendo o recurso jurisdicional o meio próprio para arguir tal nulidade uma vez que só têm conhecimento dessa omissão através da decisão final.

Processo n.º 1932/08-30.
Recorrente: Capgemini Portugal, Serviços de Consultadoria Informática, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CAPGEMINI PORTUGAL, SERVIÇOS CONSULTORIA INFORMATICA, com os demais sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de IRC, relativa ao exercício de 2003, no valor de € 491.045,92, dela vem interpor o presente recurso formulando as seguintes conclusões:

a. Ao apreciar imediatamente o pedido, finda a fase dos articulados, precludindo a fase das Alegações de Direito a que alude o artigo 120º do CPPT, a Mmª Juiz a quo impediu que a Recorrente exercesse o seu direito ao contraditório/quer quanto à junção do processo administrativo, quer quanto ao documento junto com a Contestação, do qual a mesma não podia ter tido conhecimento antes;

b. A fase das Alegações de Direito é o momento processual em que as partes podem suscitar vícios e argumentos supervenientes pelo que a sua preclusão, ao abrigo do disposto no artigo 113º do CPPT, deve ser antecedida da audição das partes quanto a essa intenção do julgador, por forma a evitar que a mesma deixe de poder invocar argumentos supervenientes, como ocorreu no caso em apreço, em que uma norma relevante para o caso - a Lei n.º 67º-A/2007 — apenas foi publicada em 31 de Dezembro de 2007, no decurso da presente acção.

c. A norma constante da Lei de Orçamento de Estado para 2008 (a citada Lei n.º 67º-A/2007, de 31 de Dezembro), no seu artigo 48º, n.º 4, dispõe que o afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90.º e no n.º 6 do artigo 90º -A do Código do IRC, na redacção dada por aquela lei: normativos que estiveram na base da liquidação impugnada -, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, desde que, tendo havido pagamento do imposto, esteja pendente uma impugnação;

d. Acresce que a actual redacção do artigo 90º-A, números 5 e 6, Código do IRC, introduzida pela Lei n.º 67º-A/2007, de 31 de Dezembro, determina que, sempre que o substituto tributário comprove com o formulário RFI a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção, ainda que o faça depois de efectuada a retenção na fonte, aplicar-se-ão as regras e taxas de retenção das Convenções.

e. Verificando-se, no caso em apreço, que a liquidação em análise, apesar de paga, foi impugnada, e que ficou provado que, à data do pagamento dos rendimentos às entidades não residentes, as mesmas reuniam as condições para aplicação das Convenções (o que se provou através dos formulários RFI obtidos posteriormente), a Mmª Juiz a quo não podia ter deixado de anular a liquidação de IRC em apreço;

f. Ao não pronunciar-se, expressa ou tacitamente, sobre o argumento invocado pela Recorrente, de que a eventual falta de entrega atempada do imposto não determina a inaplicabilidade das regras das Convenções, mas apenas a eventual aplicação da taxa de juros moratórios, a decisão recorrida padece do vício de omissão de -pronúncia, que também se invoca como fundamento de revogação da mesma.

g. Ao aceitar como válida a interpretação Administrativa de que aprova do cumprimento dos requisitos que permitem a aplicação das Convenções apenas pode ser efectuada através dos formulários RFI, quando existentes no momento do pagamento do rendimento, a sentença recorrida violou as normas

constantes dos artigos 72º e 58º da LGT e ainda das normas conjugadas constantes dos artigos 8º, 103º, n.º 2 da CRP e 8.º, nºs 1 e 2 da LGT.

h. A decisão recorrida deverá, assim, ser revogada, por violar expressamente as normas constantes dos artigos 113º e 120º do CPPT, 8º, 58º, 72º da LGT, 90º e 90º-A do Código do IRC, 48º da Lei n.º 67º- A/2007, de 31 de Dezembro, 8º e 103º da CRP e por ir a pronúncia, quanto a um facto invocado pela Recorrente, devendo ser substituída por outra que julgue procedente a Impugnação apresentada, anulando-se a liquidação sub judice.

2 – A Fazenda Pública não contra-alegou.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido que "O recurso merece provimento pela procedência dos fundamentos postos nas conclusões c), d) e e), pois na verdade, o Mmº Juiz a quo ignorou a alteração legislativa apurada pelo artº 48º nº1 e 4 da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro (OE 2008)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A Impugnante tem como objecto social, a actividade de outras Actividades de Consultadoria em Programação Informática, enquadra-se no CAE — 72220, sendo tributada em sede de IRC, no regime normal. (Relatório da Acção Inspectiva a fls. 22 a 29 dos autos).

B) Na sequência da Ordem de Serviço n.º 01200603773 dos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, a Impugnante foi objecto de uma acção inspectiva, ao exercício económico de 2003, no âmbito do IVA e IRC. (Relatório da Acção Inspectiva a fls. 22 a 29 dos autos).

C) Em resulta da acção referida na alínea B) do probatório foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2007/642000387 do exercício de 2003, no valor de €491.045,92. (Fls. 125 a 127 dos autos).

D) A liquidação referida na al.C) do probatório foi efectuada com base nas conclusões resultantes da acção de inspecção e fundamentada no Relatório e Anexos elaborado pelos serviços de fiscalização tributária de fls. 20 a 29, cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido e do qual consta, designadamente: "…Da análise ao Anexo "H" à Declaração Anual de Informação" Contabilística e Fiscal de 2003 verificamos que o Sujeito Passivo declarou «Royalties» no montante de € 642 550,00 (…).

Da verificação do Anexo «H" assim como da consulta ao Modelo 30 e à informação prestada pela Direcção de Serviços das Relações Internacionais, de que juntamos cópia do ofício informativo n.º 29895, datado de 28/11/2006, (...),que nos foi enviado, concluímos o seguinte:

Que a soma dos valores de "Royalties" constantes nos formulários entregues pelo Sujeito Passivo é do montante de € 332 150,00 (...) e no Anexo "H" é do montante de € 642 550,00.

Relativamente a estes montantes há a considerar o seguinte:

O Sujeito Passivo apresentou um formulário, certificado em 2004, que corresponde a "Royalties" respeitantes ao ano de 2002, no montante de € 139,575,00 (...), sobre este valor aplicou Imposto à taxa de 5% (...) pelo que o imposto apurado pelo S.P. é do montante de € 6 978,75.

Assim, e em relação a este movimento, verificamos que o S.P. não apresentou o requisito formal na data devida (2003), infringindo, por isso o previsto no art. 85º do CIRC, pelo que, sobre este valor, deverá aplicar a taxa interna de 15%. (...)

Como já aplicou 5%, são devido, 10%(...).

É devido Imposto no montante de € 13.957,50 (...) de acordo com o previsto no art. 80º do CIRC.

Também apresentou formulário, certificado em 2003, correspondente a "Royalties" respeitantes ao não de 2003, no montante de € 192 575,00 (...) sobre este valor aplicou Imposto à taxa de 5 %(€ 192 575,00 x 5% = € 9 628,75) pelo que o Imposto apurado pelo S.P. é do montante de € 9 628,75.

Em relação a este movimento, verificamos que o SP só entregou, nos Cofres do Estado, o Imposto retido em Dezembro de 2003, (...), pelo que não cumpriu o previsto no n.º 3. do art. 98º do CIRS. Sobre este valor vai ser aplicada a taxa interna de 15%:

€192 575,00X15% = €28.886,25

Como já aplicou 5% são devidos 10%:

€192 575,00x10% = € 19257,50

A este respeito importa esclarecer que a retenção de Imposto é devida no momento do apuramento quantitativo do custo.

(...) Tendo declarado no Anexo "H" o pagamento de "Royalties" no montante de € 642 550,0, o S.P. não apresentou formulários do valor de € 431 425,00, valor correspondente à diferença entre € 642 550,00 € 211 125,00, conforme Mapa de apuramento de Imposto, enviado pela Empresa e de que se junta cópia a este relatório, (..) pelo que sobre a diferença encontrada vai ser aplicada a taxa interna de 15% (...)

Após o apuramento descrito (...) deste relatório, conclui-se que é devido Imposto respeitante a "Royalties" no montante de € 97 928,75 (...) de acordo com o previsto no art. 80º do CIRC e n.º do art. 98º do CIRS. (..)

O S.P. inscreveu no Modelo 30, entregue para o exercido de 2003, por Pagamentos de Serviços Prestados a Não Residentes o montante de € 2 268 844,90 (…)» foi aplicado Imposto à taxa de 15% sobre o montante de € 53541,49 (...) no entanto, e após consulta aos elementos remetidos pelo SP e à informação remetida pela Direcção de Serviços das Relações Internacionais no oficio n.º 29895 datado de 28/11/2006, conforme cópia junto a este relatório, já mencionada no ponto 3.1.2 do mesmo; o SP deveria ter aplicado Imposto, de acordo com o determinado no n. 03 do art. 90º do CIRC, como a seguir se descrimina. (...)

Assim, em adverso ao estabelecido artº. 90ºdo CIRC, não entregou Imposto, em falta, de acordo com o apuramento supra, no montante de € 332 295 51.» (Relatório da Acção Inspectiva a fls. 22 a 29 dos autos)

E) A Impugnante efectuou no ano de 2003, os pagamento de royalties às seguintes sociedades: Capgemini Nederland em 02.09.2003, 24.11.2003, Cap Gemini Ernst & Young Espanta em 28.10.2003, Octopus Compute United Kingdon em 31.12.2003, Cap Gemini Sei-vice — França em 15.12.2003, Cap Gemini SA em 15.12.2003. (Fls. 130 a 162 dos autos)

F) Dão-se como integralmente reproduzidos os Formulários Modelo 12 de pedido de aplicação da Convenção para evitar dupla tributação juntos a fls. dos autos. (Fls. 130 a 162 dos autos)

G) Mediante ofício datado de 28.11.06 a Direcção de Serviços das Relações Internacionais, informou o Director de Finanças de Lisboa, sob o assunto: "MODELO 30- ANO DE 2003": «Na sequência do vosso fax, de 13/11/06, de que se junta cópia, informamos que os documentos enviados pela entidade Capgemini Portugal S.A, com o NIPC 502 828 257, em resposta à notificação para apresentar os meios de prova que justificassem a não retenção de imposto, conforme n.º 3 do art. 90º do CIRC, não se encontram todos válidos.

Mais se informa que não foram enviados os mod. 1 2-RFI auferidos (em vigor desde 1 de Agosto de 2003) das entidades beneficiárias dos rendimentos.» (Fls. 30 a 31 dos autos)

H) Em 20 de Janeiro de 2004 a A impugnante entregou, nos Cofres do Estado, o Imposto retido em Dezembro de 2003. (Fls. 73 dos autos).

5.1.- A primeira questão colocada pela recorrente nas conclusões da sua alegação de recurso (a. e b.) prende-se em saber se viola o princípio do contraditório o facto do M.mo Juiz "a quo" ter apreciado imediatamente o pedido de impugnação formulado, findo a fase dos articulados, precludindo a fase das alegações de direito a que alude o artigo 120.º do CPPT, dessa forma o impossibilitando de se pronunciar quanto à junção do processo administrativo, assim como quanto a um documento junto com a contestação.

Configurando essa alegação, como configura, uma arguição de nulidade processual secundária, dada a denúncia de omissão de um acto que a lei prescreve susceptível de influir no exame ou decisão da causa (artigo 201.º do CPC, "ex vi" do artigo 2.º alínea e) do CPPT), importa apurar se essa arguição pode ser feita em sede de recurso jurisdicional interposto da sentença, como sucede no caso em apreço, tendo em atenção o regime decorrente do estabelecido nos artigos 153.º, n.º 1 e 205.º do CPC.

Ora, a jurisprudência firme e reiterada deste Supremo Tribunal, da qual não se descortinam razões para dissentir, tem vindo a defender que o meio próprio para arguir essa nulidade pela parte lesada, sendo certo que esta apenas dela teve conhecimento através da notificação da sentença, é o pertinente recurso jurisdicional interposto para o STA, tendo em atenção que "*é a própria decisão judicial que dá cobertura à falta cometida e, por isso mesmo, directamente viola o princípio do contraditório, pois só com a sua prolação esta violação se consuma.*"- vide CPPT, anotado e comentado, de Jorge Lopes de Sousa, 5.ª edição, a fls. 905, em anotação 3 ao artigo 125.º; acórdão do Pleno da STA de 2-10-2001, no recurso n.º 42.385, assim como acórdão da secção do CT de 9-10-02, 4-12-02 e 10-7-02, nos recursos n.ºs 48.236, 1314/02 e 25.998

Importa, pois, concluir que nada obsta ao conhecimento da arguida nulidade resultante da alegada violação do princípio do contraditório.

Vejamos.

5.2. Constitui uma realidade que o M.mo Juiz "a quo" conheceu do pedido de impugnação judicial logo após a notificação da impugnante, ora recorrente, da apensação do PA (fls. 278 dos autos), sem que previamente a tivesse notificado para apresentar alegações por escrito (artigo 120.º do CPPT).

Tal omissão, alega a recorrente, impediu que tivesse exercido o seu direito ao contraditório quanto à junção desse PA, bem como quanto ao documento junto com a contestação.

A este propósito, escreve Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., a fls. 818. anotação 3 ao artigo 113.º-"…., *nos casos em que a Fazenda Pública contestar, sendo obrigatória a junção do processo administrativo (como se conclui do disposto no n.º 4 do artigo 110.º), que deverá conter informações oficiais (artigo 11.º, n.º 2, alíneas a) e b), desse Código) que são um meio de prova (artigo 115.º. n.º 2), em regra não poderá haver conhecimento imediato do pedido, tendo de passar-se à fase das alegações, mesmo que não haja mais prova a produzir"*.

Com efeito, tendo em vista assegurar-se o respeito pelo princípio do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3.º n.º 3 do CPC e 98.º do CPPT), deve ser afastado

o conhecimento imediato do pedido sem que às partes seja concedida a possibilidade de pronunciar-se sobre as provas que sobre elas tenham sido produzidas.

Sendo assim, na situação sob apreciação, não poderia deixar de ser concedida à recorrente o ensejo de intervir processualmente por forma a pronunciar-se a respeito das provas constantes do aludido PA, bem como do documento junto com a contestação, sendo certo que a peça processual adequada para o efeito são as alegações previstas no artigo 120.º do CPPT.

Só dessa forma se torna possível evitar que a Administração Tributária usufrua de um privilégio probatório especial na instrução do processo, ao mesmo tempo que se confere aos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais uma verdadeira dimensão substantiva - cfr. anotação 3.º ao artigo 98.º da LGT, comentada e anotada, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa.

Não tendo sido a recorrente notificada para alegações, no processo ocorreu um omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, o que determina a anulação da sentença nos termos do artigo 201.º do CPC, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no recurso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida e ordenando-se a volta do processo ao TAF de Sintra a fim das partes serem notificadas para alegações.

Sem custas, dado que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 11 de Março de 2009.

Assunto:

Dívidas à Segurança Social. Prescrição. Interrupção do prazo. Sucessão de leis no tempo.

Sumário:

I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei 17/2000, de 14 de Agosto, resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, dispondo a Lei 17/2000 para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e do artigo 297.º n.º 1 do Código Civil.

II — Assente que é de aplicar o regime da Lei 17/2000, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.

III — No âmbito desta Lei, a instauração da execução só por si não é causa de interrupção da prescrição, pois esta só se interrompe agora por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n.º 3 do artigo 63.º da Lei 17/2000.

IV — Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

V — Tendo a executada sido citada apenas em 8/6/2000 e não revelando os autos que antes dessa data tenha havido qualquer diligência administrativa realizada com seu conhecimento, o prazo de prescrição de cinco anos, iniciado em 4/2/2001 (data de entrada em vigor da Lei 17/2000), já se havia completado naquela data.

Processo n.º 1033/08-30.
Recorrente: Lisboadental – Importação e comércio de material dentário e hospitalar, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Lisboadental – Importação e Comércio de Material Dentário e Hospital, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou parcialmente improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal que contra si corre tendo por objecto a cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social, referente a contribuições de Junho de 1994 a Fevereiro de 2003, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O Venerando STA já se pronunciou no sentido de que, nos termos da Lei n.º 17/2000, de 08-08, nos Acórdãos do STA de 29-09-2007, Proc. 0458/07, Ac. STA de 20-06-2007, Proc. 360/07, Ac. STA de 28-11-2007, Proc. 0729/07 e muito recentemente nos Acórdãos STA de 16-04-2008, Proc. 0177/08 e de 16-04-2008, Proc. 0140/08, a prescrição das dívidas à Segurança Social não se interrompe pela simples instauração da execução, mas apenas e só por intermédio de qualquer diligência administrativa realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

2. Não obstante, na sentença recorrida sustenta-se que a instauração da execução em 04-02-2006 interrompeu o decurso do prazo de prescrição.

3. Às dívidas à Segurança Social entre Dezembro de 1996 e Dezembro de 2000 era inicialmente aplicável o prazo de prescrição de 10 anos, nos termos do art.º 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14-08, enquanto norma especial, relativamente ao art.º 34.º, n.º 3 do CPT, sendo que esta última norma foi incorrectamente aplicada à situação *sub judice* na sentença recorrida.

4. Em 04-02-2001 (após ter decorrido o período de *vacatio legis* de 180 dias), entrou em vigor a Lei n.º 17/2000, de 08-08, que prevê que a obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições para a Segurança Social prescreve no prazo de 5 anos.

5. Por força da aplicação do art.º 297.º do CC, começou a correr o novo prazo de prescrição de 5 anos previsto no art.º 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, de 08-08.

6. Pelo que quando a Recorrente foi citada em 08-02-2006 (conforme matéria de facto dada como provada) a alegada dívida já se encontrava prescrita pelo decurso do prazo legal de 5 anos que terminou em 04/02/2006 (ou 06/02/2006).

7. Antes do *terminus* do prazo de prescrição, a ora Recorrente não teve conhecimento de qualquer diligência administrativa com vista à cobrança da alegada dívida, nem tal é contradito pela matéria de facto assente.

8. A Recorrente só teve conhecimento da instauração no momento da citação, a 08-02-2006, pelo que só nessa altura se pode considerar ter havido diligência administrativa com conhecimento do mesmo, mas, nesta data, já as dívidas se encontravam prescritas.

9. A instauração da execução que ocorreu a 04-02-2006 só por si não é causa de interrupção da prescrição, nos termos da norma legal aplicável – art.º 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 08/08.

10. A Lei n.º 17/2000, de 08-08, constitui legislação especial da Segurança Social que prevê prazos e causas de interrupção da prescrição especiais, e que prevalecem sobre as regras gerais contidas no CPT, pelo que, ao aplicar as normas destes diplomas, a sentença ocorreu em manifesto erro de julgamento na aplicação das normas legais.

11. A sentença violou, assim, o disposto no art.º 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 08-08, em resultado do qual não reconheceu, como legalmente devia, a prescrição invocada e não declarou a extinção da execução, como se impunha.

12. Pelo exposto, encontrando-se o montante da dívida e respectivos juros respeitante ao período de Dezembro de 1996 a Dezembro de 2000 extinto por prescrição, deve ser extinto o processo de execução fiscal, neste segmento.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que obsta a que este STA possa conhecer do recurso, por ser para tanto competente o TCA.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo Exmo. PGA no seu parecer, apenas a recorrente veio sustentar que concorda com a totalidade da matéria de facto apurada e não pretende de boa fé invocar nova matéria de facto ou discutir a matéria de facto assente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na sentença recorrida, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- Em 3/2/2006, o Centro Distrital de Segurança Social de Lisboa emitiu certidão de dívida para cobrança coerciva, tendo por objecto débitos à Segurança Social, referentes a contribuições de meses que vão de Junho de 1994 a Fevereiro de 2003, no montante global de € 6.565,09, acrescido de juros de mora, na mesma surgindo como devedor a sociedade opoente, "Lisboadental – Importação e Comércio

de material Dentário e Hospitalar, Lda.", tudo conforme documento junto a fls. 13 e 14 do presente processo e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

2- Em 3/2/2006, o Centro Distrital de Segurança Social de Lisboa emitiu certidão de dívida para cobrança coerciva, tendo por objecto débitos à Segurança Social, referentes a quotizações de meses que vão de Setembro de 1995 a Fevereiro de 2003, no montante global de € 2.979,15, acrescido de juros de mora, na mesma surgindo como devedor a sociedade opoente, "Lisboadental – Importação e Comércio de material Dentário e Hospitalar, Lda.", tudo conforme documento junto a fls. 16 e 17 do presente processo e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

3- Em 4/2/2006, a Secção de Processos de Lisboa, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, instaurou o processo de execução fiscal com o n.º 1101-2006/133172.8 e apensos, nos referidos autos figurando como executada a sociedade opoente e tendo o mesmo por objecto a cobrança coerciva das dívidas identificadas nos n.ºs 1 e 2 (cfr. documentos juntos a fls. 12 a 17 dos presentes autos; informação exarada a fls. 20 e 21 dos presentes autos);

4- Em 8/2/2006, a sociedade opoente foi citada pessoalmente no âmbito do processo de execução identificado no n.º 3 (cfr. documentos juntos a fls. 10 e 19 dos presentes autos; factualidade admitida pelo opoente no art.º 5.º da p.i.);

5- No dia 9/3/2006, deu entrada na Secção de Processos de Lisboa, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, a oposição apresentada pela sociedade opoente, "Lisboadental – Importação e Comércio de material Dentário e Hospitalar, Lda.", a qual deu origem aos presentes autos, autuados em tribunal no pretérito dia 29/3/2006 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos; data aposta na capa do processo).

III – 1. Vem suscitada pelo Exmo. PGA a questão da incompetência deste STA para conhecer do presente recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito, porquanto nas conclusões 7 e 8 das suas alegações a recorrente articula, em seu entender, factos que o Mmo. Juiz "a quo" não estabeleceu no probatório nem levou em consideração na decisão recorrida.

Para o conhecimento dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância é competente a Secção de Contencioso tributário do STA quando o recurso tiver por fundamento exclusivamente matéria de direito (artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

Deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações, que fixam o objecto do recurso (artigo 684.º, n.º 3 do CPC), o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca como fundamento da sua pretensão factos que não têm suporte na decisão recorrida.

Por outro lado, não devem considerar-se como invocação de matéria de facto as referências a peças que constem do processo, pois todas as ocorrências processuais são de conhecimento oficioso.

Alega a recorrente, no caso em apreço, que "*antes do terminus do prazo de prescrição ... não teve conhecimento de qualquer diligência administrativa com vista à cobrança da alegada dívida, nem tal é contraditado pela matéria de facto assente*" e que "*só teve conhecimento da instauração (da execução fiscal) no momento da citação, a 08-02-2006*".

Com tais afirmações não está a recorrente, porém, a pedir a alteração da matéria de facto ou a invocar como fundamento da sua pretensão factos que não tenham suporte na decisão recorrida, mas apenas a salientar que os autos não revelam que antes da sua citação para os termos da execução tenha havido qualquer diligência administrativa realizada com seu conhecimento, ocorrência que interromperia o decurso do prazo de prescrição, que não a mera instauração da execução fiscal como foi entendido na sentença recorrida.

Sendo certo que do probatório nela fixado, se constata apenas que a execução foi instaurada em 4/2/2008 e a recorrente foi citada em 8/2/2006, não havendo o registo da realização de qualquer outra diligência administrativa realizada com seu conhecimento conducente à liquidação ou à cobrança da dívida exequenda, que os autos, de resto, também não revelam.

Ou seja, como a própria recorrente sustenta, o que ela pretende com tais afirmações é tão só salientar uma mera decorrência lógica e legal da matéria de facto provada e não questionar esta, com a qual, aliás, ela afirma concordar na totalidade.

Daí que, não pretendendo a recorrente discutir a matéria de facto assente nem invocar factos novos, mas apenas retirar as ilações das ocorrências processuais que são de conhecimento oficioso, não verse o presente recurso também matéria de facto mas apenas matéria de direito, pelo que para o seu conhecimento será, assim, competente este STA.

Razão por que improcede, pois, a suscitada questão da incompetência deste Tribunal para o conhecimento do presente recurso.

2. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TT de Lisboa que julgou parcialmente improcedente a oposição deduzida pela recorrente à execução fiscal contra

si instaurada para cobrança de dívidas à Segurança Social referentes ao período compreendido entre Dezembro de 1996 e Dezembro de 2000.

Considerou, para tanto, o Mmo. Juiz "a quo" que a prescrição de tais dívidas não se verificou por quer a instauração da execução ocorrida em 4/2/2006 quer a instauração da presente oposição em 29/3/2006 terem gerado a interrupção do prazo de prescrição.

Vejamos. Está em causa nos autos a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de Dezembro de 1996 a Dezembro de 2000.

Às dívidas à segurança social era inicialmente aplicável o prazo de prescrição de dez anos, nos termos do artigo 53.º, n.º 2 da Lei 28/84, de 14 de Agosto.

Tal prazo contava-se, nos termos do n.º 2 do artigo 34.º do 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.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição dessas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos.

Para determinar qual o prazo aqui aplicável há que atentar, então, ao que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.

À data de entrada em vigor da Lei 17/2000, é evidente que faltava no caso em apreço menos tempo para se completar este novo prazo do que o previsto na lei anterior.

E, por isso, de acordo com o disposto no artigo 297.º do CC, é aqui aplicável o novo prazo de prescrição.

Prazo esse de cinco anos que, contado a partir da entrada em vigor da Lei 17/2000, terminaria, no máximo, 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.

A não ser que, no domínio desta nova Lei, ocorresse qualquer facto a que ela própria reconhecesse efeito suspensivo ou interruptivo.

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.

Diligências administrativas, para este efeito, serão todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor (como a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do acto que a decide).

De resto, a própria LGT, que entrou em vigor em 1/1/99, também já só previa como causas de interrupção da prescrição a citação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo mas não a instauração da execução.

Assim sendo, não revelando os autos que antes da citação da recorrente para a execução, ocorrida em 8/2/06, tenha havido qualquer diligência administrativa realizada com seu conhecimento, a prescrição da dívida exequenda ocorreu, de facto, antes daquela data.

Daí que assista razão à recorrente quando alega que a instauração da execução em 4/2/2006 só por si não é causa de interrupção da prescrição, nos termos dos artigos 63.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000.

Razão por que a oposição deveria ter sido julgada procedente também relativamente a estas dívidas.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se, assim, a sentença recorrida no segmento em que considerou não prescritas as dívidas de Dezembro de 1996 a Dezembro de 2000, e julgar nesta parte também procedente a oposição deduzida e, em consequência, extinta a execução relativa às mesmas.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância, já que não contra-alegou neste STA, fixando-se a procuradoria devida em 1/8.

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 11 de Março de 2009

Assunto:

Recurso de revista. art. 150º do CPTA. Admissibilidade. art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2.

Sumário:

I — O recurso de revista, com previsão legal no art. 150º do CPTA, tem carácter excepcional, destinando-se somente à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II — As disposições do CPTA não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor – n. 1 do art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2.

III — Acresce que não são aplicáveis aos processos pendentes as disposições que introduzem novos recursos que não eram admitidos na vigência da legislação anterior – n. 3 da citada Lei.

Processo n.º 1126/08-30.
Recorrente: España, SA – Companhia Nacional de Seguros.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ESPAÑA, SA – COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS**, com sede na Rua GARRETT, 47 – 4º - Esq. - Lisboa, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, ao abrigo do art. 150º do CPPT, do acórdão do TCA – Sul, que negou provimento a um recurso por si interposto de uma sentença do Mm. Juiz do TAF de Lisboa, que julgara improcedente uma impugnação de IVA.

Apresentou as pertinentes alegações.

O EPGA teve vista nos autos, sustentando que o recurso de revista não é aplicável ao processo tributário.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. O presente recurso vem interposto nos termos do art. 150º do CPTA.

No caso, estamos perante uma apreciação liminar sumária (n. 4 do citado artigo).

Porém, e antes de entrar na dita apreciação, cumpre dar resposta a uma questão prévia, a saber: é admissível este tipo de recurso?

Resposta que abarcará duas dimensões da questão:

A primeira é saber se na jurisdição fiscal é admissível o recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA?

E, se a resposta for afirmativa, importa saber se, no *caso concreto* (segunda questão), tal recurso é admissível.

Vejamos cada questão separadamente.

Anote-se que, numa primeira fase, este STA decidiu que o recurso de revisão não tinha lugar na jurisdição fiscal – por ser um meio privativo da jurisdição administrativa –, sendo apenas possível o recurso por oposição de acórdãos.

Mas a jurisprudência deste STA inflectiu, pelo que, com dúvidas embora, vem este Supremo Tribunal entendendo, agora unanimemente, que tal recurso tem, também ele, lugar na jurisdição fiscal.

Impõe-se agora dar resposta à segunda questão, qual seja a de saber se, no *caso concreto*, esse recurso é admissível, mesmo que se entenda – como entende – que o citado art. 150º do CPTA é aplicável na jurisdição tributária.

Veremos que a resposta é inequivocamente negativa.

Na verdade, dispõe o art. 5º da Lei n. 15/2002, de 22/2:

"1. *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*.

"2. …

"3. *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*.

"4. …".

Pois bem.

A presente impugnação foi instaurada em Dezembro de 2002, conforme se vê do carimbo aposto na petição inicial.

Decorre daqui que à data da entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) este processo já se encontrava pendente.

Assim o art. 150º do CPTA, que consagra o recurso de revista para o STA, e que não era admissível na vigência da legislação anterior, não tem aplicação nos presentes autos.

O recurso não é pois admissível.

Impõe-se tirar as pertinentes ilações jurídicas do preceito acabado de citar.

Ou seja: o recurso é inadmissível.

3. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

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

Lisboa, 11 de Março de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale*.

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

Reclamação de órgão de execução fiscal. Prescrição. Sucessão de regimes prescricionais. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição. Paragem do processo por facto imputável ao contribuinte.

Sumário:

I — Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo 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.

II — Por força do disposto no artigo 49.º, n.os 1 e 2, da LGT, na redacção anterior à Lei 53-A/2006, de 29/12, a citação interrompe o prazo de prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, somando-se neste caso o tempo que decorrer após esse período ao que decorreu até à data da autuação do processo.

III — A suspensão do processo executivo, por efeito de dedução de oposição à execução fiscal, é facto imputável ao contribuinte e, por isso, não faz cessar o efeito previsto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, ainda que perdure por mais de um ano.

Processo n.º 115/09-30.
Recorrente: Mário Catão Carvalho da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Mário Catão Carvalho Silva, residente em Rio Tinto, Gondomar, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que concedeu provimento parcial à reclamação interposta do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Gondomar 3 no processo executivo n.º 3921-00/101260.6 que não reconheceu a prescrição das dívidas exequendas, respeitantes a contribuição autárquica dos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

I - No caso em apreço, o único evento susceptível de interromper o prazo prescricional que ocorreu foi a instauração da execução.

II - Sendo certo que o processo de execução esteve, posteriormente, e mesmo depois do trânsito em julgado da sentença que julgou improcedente a oposição, parado por mais de um ano por motivo alheio ao contribuinte.

III - É entendimento pacífico da jurisprudência que nenhum facto posterior ao que faz cessar o efeito interruptivo tem relevância para a contagem do prazo prescricional.

IV - É, bem assim, entendimento pacífico que, embora a paragem da execução fiscal por via de oposição e prestação de garantia seja imputável ao contribuinte, já não o é a falta de movimentação do processo por mais de um ano.

V - Com efeito, o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo de prescrição e a LGT – que já estava em vigor à data da prestação da garantia – só o admite em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, "*por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas*", que não em virtude de prestação de garantia – *cfr.* o artigo 49.º, n.º 3.

VI - Não podem assim restar dúvidas de que, **no caso em apreço quer por aplicação do regime do CPT quer por aplicação do regime que sobreveio, com a entrada em vigor da LGT, estão prescritas todas as obrigações exequendas**, que não apenas a concedida na douta sentença recorrida.

VII - Sentença que viola, assim, o disposto nos citados artigos 34.º do CPT e 49.º da LGT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Exma. Magistrada do MP junto do TCAN emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso.

Por acórdão de 8/1/2009, o TCAN julgou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer o recurso, por este versar exclusivamente matéria de direito, sendo competente para o efeito o STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. PGA pronuncia-se no sentido do parecer já emitido pela Magistrada do MP junto do TCAN.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Na decisão recorrida, apurou-se a seguinte matéria de facto:

a) Em 04.04.2000 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3921-00/101260.6 para cobrança de dívida de Contribuição Autárquica dos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996;

b) Em 19.01.2001 foi o oponente citado no processo executivo referido na alínea antecedente;

c) Em 31.07.2001 foi elaborado auto de penhora, sobre fracção autónoma do prédio constituído em propriedade horizontal, identificada com a letra F, referente a estabelecimento comercial no rés do chão, com entrada pelo n.º 430 H, da Rua dos Xistos, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 3012-F, da freguesia de Fânzeres, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

d) A penhora a que se refere a alínea anterior foi registada na Conservatória do Registo Predial competente em 02.08.2001;

e) Em 16.02.2001 foi deduzido processo de oposição judicial contra a execução fiscal referida na alínea a) desta matéria de facto, que correu os seus termos neste Tribunal sob o n.º 52/01/31;

f) A oposição judicial foi julgada improcedente por decisão proferida em 19.04.2004;

g) Em 02.03.2005 foi expedida notificação ao oponente do despacho de deserção proferido no processo de oposição referido nas alíneas antecedentes;

h) O processo executivo esteve sem qualquer andamento processual entre 04.02.2003 e 13.03.2008, data em que o reclamante foi notificado do despacho que recaiu sobre o requerimento interposto para apreciação da prescrição das dívidas exequendas;

i) Em 26.02.2008 sobre o requerimento a que se aludiu na alínea anterior foi elaborada a seguinte informação: "**Em consequência do requerimento recepcionado neste Serviço de Finanças, a solicitar a prescrição das certidões de dívida instauradas em nome de Mário Catão Carvalho da Silva, no processo executivo supra referido, informo o seguinte:**

1. O processo executivo foi instaurado em 04.04.2000, na vigência da LGT. Assim, nos termos do artigo 49.º do referido código a instauração não é motivo de interrupção, mas sim a citação. O executado foi citado em 19/01/2001, nesta data a tramitação processual é interrompida inutilizando todo o prazo decorrido anteriormente (n.º 1 do art.º 326.º do Código Civil); a partir da data de citação conta-se novo prazo;

2. Em 16/01/2001 deu entrada oposição à execução;

3. Este Serviço de Finanças ainda não foi notificado da sentença proferida. Como tal o processo ainda se encontra suspenso, nos termos do n.º 4 do art.º 49.º do CPPT.

4. Pese muito embora a possível paragem do processo em Tribunal por tempo superior a 1 ano, o que a verificar-se, só terá efeitos sobre a instauração (n.º 3 do art.º 43.º do CPT) e não a suspensão que se mantém.

Anexa-se informação sobre a prescrição previsível nesta data. Consequentemente face ao exposto sou do parecer que o processo não se encontra prescrito.

Fânzeres, 26 de Fevereiro de 2008.

A escrivã

Eduarda Brito"

j) Em 26 de Fevereiro de 2008 foi, pelo órgão de execução fiscal, proferido o seguinte despacho: **"Em face da informação supra, não reconheço a prescrição do processo de execução fiscal. Notifique-se a mandatária com conhecimento a executado.**

Fânzeres, 26 de Fevereiro de 2008.

O Chefe de Finanças

(Sérgio Soares Pinho)"

k) A presente reclamação foi interposta em 27.03.2008.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF do Porto que, concedendo provimento parcial à reclamação interposta pelo ora recorrente, considerou prescrita apenas a dívida exequenda, respeitante a contribuição autárquica, relativa ao ano de 1993 e não prescritas as restantes relativas aos anos de 1994, 1995 e 1996.

Alega o recorrente que o único evento susceptível de interromper o prazo prescricional que ocorreu foi a instauração da execução, a qual esteve parada por mais de um ano por motivo a que é alheio o contribuinte.

O que está em causa no presente recurso é, pois, a prescrição ou não das dívidas de contribuição autárquica relativas aos anos de 1994, 1995 e 1996.

Vejamos. Nos termos do artigo 34.º do CPT, o prazo de prescrição de tais dívidas era, então, de dez anos, contando-se desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, ou seja, neste caso, desde 1/1/1995, 1/1/1996 e 1/1/1997, respectivamente.

Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/1999, o referido prazo de prescrição passou a ser de apenas oito anos.

Nos termos do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, "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".

Quanto às dívidas de 1994 e 1995, em 1/1/1999, faltava menos tempo para o prazo se completar, pelo que o prazo de prescrição aqui aplicável é, pois, o fixado na lei antiga, mas já no que se refere à dívida de 1996 por não faltar menos tempo para o prazo se completar é aplicável o prazo previsto na lei nova, mas o mesmo só se conta a partir da entrada em vigor desta, ou seja, a partir de 1/1/1999.

Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

Antes da alteração introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29/12, que entrou em vigor em 1/1/2007, dispunha o artigo 49.º da LGT, no seu n.º 1, que a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompiam a prescrição.

A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz, porém, cessar, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 49.º da LGT, o efeito previsto no seu número 1, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

No caso em apreço, o recorrente foi citado em 19/01/2001 (alínea b) do probatório), tendo deduzido oposição à execução fiscal em 16/2/2001, e sido efectuada penhora para garantia da dívida exequenda em 31/7/2001, que foi julgada improcedente por decisão proferida em 19/04/2004, notificada ao oponente em 2/3/2005 (alíneas c), e), f) e g) do probatório); por outro lado, o processo executivo esteve sem qualquer andamento processual entre 4/02/2003 e 13/03/2008 (alínea h) do probatório).

O recebimento da oposição à execução fiscal tem efeito suspensivo do processo de execução fiscal, nos termos do n.º 5 do artigo 169.º do CPPT, mas o artigo 49.º, n.º 3 da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não lhe atribui efeito suspensivo do prazo de prescrição.

Todavia, a suspensão do processo executivo desde 31/7/2001 até à data do trânsito da sentença proferida no processo de oposição, ocorrida em Março de 2005, não pode deixar de ser imputável ao contribuinte, pelo que só a paragem daquele processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte é que faz cessar o efeito previsto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

Assim, somado o tempo decorrido desde 1/1/1995, para a dívida referente ao ano de 1994, até à citação do recorrente em 19/1/2001, com o que, entretanto já decorreu após a paragem do processo executivo por mais de um ano por facto não imputável ao mesmo, ou seja, desde Março de 2006, ter-se-á que concluir que o prazo de prescrição ainda se não completou.

E, do mesmo modo, também o mesmo se verificará quanto à dívida relativa ao ano de 1995.

Quanto à dívida do ano de 1996, à qual se aplica, como vimos, o prazo de oito anos, previsto no artigo 48.º da LGT, contado, por força do artigo 297.º, n.º 1 do CC, a partir da sua entrada em vigor, ou seja, a partir de 1/1/1999, chegar-se-á também a idêntica conclusão, pois o mesmo foi interrompido com a citação do recorrente em 19/1/2001, e, apesar do processo executivo ter estado parado por facto não imputável àquele por mais de um ano (desde Março de 2005 até Março de 2008), somado o tempo

decorrido desde 1/1/1999 até 19/1/2001 com o que já decorreu entretanto desde Março de 2006, ainda se não completaram, pois, os oito anos previstos na LGT.

Razão por que se não mostram prescritas as dívidas referentes aos anos de 1994, 1995 e 1996, como bem se decidiu na sentença recorrida.

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, com a presente fundamentação, a decisão recorrida.

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

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Notificação do acto administrativo. Notificação deficiente. Fundamentação por remissão. Falta de despacho interlocutório que justifique a falta de inquirição de testemunhas. Nulidade processual. Erro de julgamento. artigo 146.º-B, n.º 3 do CPPT. Inconstitucionalidade.

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 — Se a notificação de um acto tributário não continha os requisitos exigidos pelas leis tributárias tinha o recorrente à sua disposição a possibilidade de requerer a notificação da fundamentação ou dos requisitos exigíveis, nos termos do artigo 37.º do CPPT ou de requerer a passagem de certidão gratuita.

III — Se o contribuinte, no caso vertente, não usou tal possibilidade não pode vir depois pretender que o acto é nulo por falta de fundamentação da notificação, nem daí resulta qualquer violação constitucional.

IV — Tendo o juiz proferido sentença sem que, previamente, tenha procedido à inquirição das testemunhas arroladas na petição inicial e justificado tal procedimento por despacho devidamente fundamentado, tal omissão constitui não nulidade processual, mas sim erro de julgamento.

V — O artigo 146.º-B, n.º 3 do CPPT, na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição inicial, "devem revestir natureza documental", é materialmente inconstitucional por violar o disposto no artigo 20.º, n.º 4 da CRP.

Processo n.º 135/09-30.
Recorrente: Serexcelente — Assessoria, Comércio e Formação Profissional, Unipessoal, L.da
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Serexcelente - Assessoria, Comércio e Formação Profissional, Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente o recurso que interpôs da decisão do Director-Geral dos Impostos, que autorizou o acesso directo às suas contas e documentos bancários, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª Nos presentes autos considera a Recorrente que se verifica uma nulidade processual, só por si conhecida com a notificação da douta sentença ora recorrida.

2ª A nulidade em causa decorre do facto da Recorrente ter arrolado três testemunhas (o que vem sendo permitido pela jurisprudência - cfr., por exemplo, o ac. do STA de 07.11.2007, no proc. n.º 0590/07) e protestado a junção de diversos documentos, dado o seu grande número, não tendo, contudo, podido produzir esta prova, especialmente a testemunhal, sem que exista nos autos prévio despacho interlocutório a justificar tal decisão.

3ª A nulidade invocada, para além de violar expressamente normas legais (artigos 113º/nºs. 1 e 2 do CPPT e 3º/nº 3 do CPC), viola o princípio do contraditório, e deve ser arguida com o recurso da sentença que a revelou, conforme jurisprudência dominante.

4ª A declaração de nulidade da nulidade ora arguida implica a anulação de todo o processado posterior, incluindo a sentença proferida, nos termos do artigo 201º/nº 2 do CPC.

5ª Sem prescindir quanto à invocada nulidade processual, considera ainda a Recorrente que ocorre falta de fundamentação do acto recorrido, já que o mesmo não se fazia acompanhar da informação técnica em que se baseou, o que determina a sua ineficácia.

6ª O recurso ao mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT é mera faculdade da contribuinte, e não sua obrigação; entendimento contrário violará o disposto nos artigos 268º/nº 3 e 20º/nº 1 da CRP, por transformar um direito do contribuinte (à fundamentação do acto) num dever.

7ª A douta sentença recorrida violou, nesta parte, os artigos 36º/nº 2 do CPPT e 77º/nº 6 da LGT, o artigo 37º do CPPT, e, quanto a este, com a interpretação defendida, os artigos 268º/nº 3 e 20º/nº 2 da CRP.

8ª Considera, ainda, a Recorrente que nas situações de levantamento administrativo do sigilo bancário, não é legalmente admissível a fundamentação por remissão, designadamente para informações técnicas, o que se justifica dada restrição do direito à intimidade da vida privada, consagrado no artigo 26º/nº 1 da CRP.

9ª Ao decidir de modo contrário a este entendimento, violou a sentença recorrida o disposto nos artigos 63º-B/nº 4 do CPPT e 26º/nº 1 da CRP.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 132 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

A) A aliás, douta sentença recorrida, ao ter considerado que na informação prestada pela AT se descrevem os factos concretos e que indiciam fortemente que a recorrente terá incorrido no crime de fraude fiscal e de que as declarações fiscais que efectuou não é verdade, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantida.

B) Assim, em primeiro lugar, não foi omitida qualquer formalidade que a lei prescrevesse para o tipo de processo em causa ou, ainda que, sem conceder, o fosse, nos termos da lei, cfr. art. 201º do CPC, a mesma só produz nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou decisão da causa.

C) Quanto à produção de prova testemunhal, tratando-se de um processo urgente, está especialmente regulado para este tipo de processo que os elementos de prova a apresentar pelo contribuinte que pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito, devem revestir natureza exclusivamente documental, cfr. n.º 3 do art. 146º-B do CPPT. Pelo que, não cabia ao Mmº Juiz "a quo" mandar proceder à produção de qualquer prova testemunhal.

D) E, quanto à prova documental, o mesmo n.º 3 do art. 146º-B do CPPT, também refere que a petição deve logo ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, o que bem se compreende atenta a natureza urgente do processo de derrogação de sigilo bancário e o curto prazo, de 10 dias, de que o recorrente dispõe para, pretendendo, recorrer da decisão da AT.

E) Por outro lado, a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, para além dos casos em que a lei o determine, só produz nulidade quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

F) Ora, atento o conteúdo da decisão proferida, há que concluir que a existir, sem conceder, qualquer irregularidade, a mesma nunca influiria no exame ou na decisão da causa, uma vez que, é por demais evidente, que o Mmº Juiz "a quo" face ao ónus que impende sobre a AT e, face aos factos por esta carreados para o processo, sempre concluiria, tal como ela, pela suficiência dos mesmos factos, como indicadores da utilização de facturas falsas por parte da recorrente e da falta de veracidade do por si declarado.

G) Em segundo lugar, a sentença ora recorrida ao ter julgado improcedente o invocado, pela recorrente, vício de falta de fundamentação, por constar da informação da inspecção, detalhadamente descritas, as situações concretas e razões que justificam o acesso aos documentos bancários da recorrente, assim como os fundamentos de direito em que se apoia a decisão, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos.

H) Assim como também fez uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, ao ter concluído que a falta de notificação da informação da inspecção à ora recorrente constitui mera irregularidade susceptível de sanação, como decorre do art. 37º n.º 1 do CPPT.

I) Também a recorrente não tem qualquer razão quando alega que o art. 37º do CPPT é inconstitucional, por violação do disposto no art. 268º n.º 3 da CRP e do princípio do acesso ao direito e à tutela judicial efectiva consagrado no art. 20º da mesma CRP, como, aliás, se deliberou no Ac. do Tribunal Constitucional atrás mencionado a propósito do art. 31º n.º 1 e 2 da anterior LPTA, com uma redacção semelhante ao art. 37º do CPPT.

J) Finalmente, a questão da ilegalidade da decisão impugnada, em virtude de estar fundamentada por remissão, quando, segundo a recorrente essa situação não é legalmente admissível nas decisões de levantamento do sigilo bancário, é uma questão nova que não foi conhecida pela sentença recorrida, uma vez que a mesma não foi equacionada pela recorrente perante o Tribunal "a quo".

K) Deste modo, não era lícito à recorrente suscitar a presente questão, da ilegalidade do acto impugnado por estar fundamentado por remissão, que é nova e que não foi objecto de decisão por parte do Tribunal "a quo".

L) Não podendo, por não ser de conhecimento oficioso, o Tribunal "ad quem" dela tomar conhecimento.

M) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, sempre se dirá que a recorrente não tem qualquer razão quando alega que as decisões de levantamento do sigilo bancário, atento o n.º 4 do art. 63º-B da LGT, não podem ser objecto de fundamentação por remissão.

N) Uma coisa é o conteúdo do acto, o especial ou uma maior densidade do dever de fundamentação, outra coisa é a forma como a fundamentação pode ser apresentada.

O) Ora, o n.º 4 do art. 63º-B da LGT, não faz qualquer imposição, quanto à forma da fundamentação ser efectuada, designadamente, que a mesma não possa ser feita por remissão, apenas exige, quanto ao conteúdo da mesma fundamentação, que a mesma tenha uma maior ou particular densidade, com a indicação dos motivos concretos que justificam a decisão.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Atento o carácter urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

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

1. No decurso de acção inspectiva à ora recorrente, em 29.07.2008, a Divisão de Inspecção Tributaria; Direcção de Finanças de Braga, elaborou um relatório, tendo por objecto a actividade da recorrente, instruindo pedido de acesso a informações e documentos bancários da recorrente, nos termos do art. 63-B, n.º al. a) e b) da LGT, cujo teor consta do processo administrativo apenso e, que aqui se dá por integralmente reproduzida.

2. Consta, nomeadamente, daquele relatório:

"No decorrer da acção Inspectiva foram detectadas três facturas, alegadamente emitidas por Rodripinta Pinturas e Construções Metalúrgicas Lda, NIPc 502 874 600 no valor global de € 894.795,00 (c/IVA) referentes a supostas obras efectuadas nas instalações arrendadas da Serexcelente em Guimarães e no Porto, e relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2005:

(…)

Consta das três facturas a seguinte descrição: Obras de edificação, reconstrução e remodelação das sucursais do grupo Serexcelente: colocação de pisos e pavimentos, divisórias duplas, com persianas, instalação de cortinas de segurança, pintura geral, instalação de ar condicionado nas lojas, arranjos gerais, incluindo casas de banho, instalação eléctrica geral, instalação eléctrica Informática (redes), portas em vidro fumado, grades de protecção micro- perfuradas, estores, armários /prateleiras / estantes, imputação de mão de obra (horas). Obras realizadas no Porto (edifício Mota Galiza Rua Calouste Gulbenkian, 229 – 4050-145, Porto) colocação de pisos e pavimentos, divisórias duplas, com persianas, instalação de cortinas de segurança, pintura geral, arranjos gerais, incluindo banho, instalação eléctrica geral, portas em vidro fumado, estores, armários/prateleiras/estantes, imputação de mão de obra (horas). (Anexo 1)

Anote-se que simultaneamente se encontra em curso uma acção inspectiva ao sujeito passivo Nuno Alexandre Lopes Cardoso, sócio e gerente da Serexcelente, e que se encontra colectado pela actividade de consultor. Através da análise aos elementos contabilísticos deste sujeito passivo, pudemos constatar que estão também evidenciadas na sua contabilidade várias facturas, num total de € 331.540,00, alegadamente emitidas pela empresa Rodripinta Pinturas de Construção Civil e Metalúrgicas Lda, NIPC 502 874 600, e com referência aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2006. Como pagas em numerário e cujos descritivos variam entre:

(…)

Encontrando-se mencionados nas referidas facturas os supostos clientes angariados entramos em contacto com estes solicitando, (…)

As respostas aos nossos pedidos, que se encontram anexas a esta informação referem, invariavelmente o facto de as empresas em questão não terem qualquer tipo relação comercial com a Rodripinta. (Anexo 2)

Anote-se apenas a resposta da empresa Rodrigues Camacho SA que refere mais informamos que a n/empresa, além de nunca ter estabelecido qualquer comercial com a dita sociedade também nunca estabeleceu com a mesma qualquer outro tipo de relacionamento, nomeadamente na intermediação ou indicação de quaisquer clientes e ou fornecedores.

Quanto à empresa alegadamente prestadora dos serviços Rodripinta Pinturas de Construção Civil e Metalúrgicas Lda (…)

Contactamos a Técnica Oficial de Contas, (…), que nos informou que desde finais de 2005 não é responsável pela contabilidade do sujeito passivo, pelo que apenas dispunha de extractos de contas de clientes e proveitos com referência ao exercício de 2005. Através de tais extractos de contas verificamos de imediato que os montantes evidenciados na contabilidade do suposto prestador não incluíam os valores constantes na contabilidade da Serexcelente.

Iniciamos então contactos telefónicos com os clientes mencionados nos referidos extractos,..., a fim de comparar o tipo de facturas emitidas pela Rodripinta com aquelas que se encontravam registadas na Serexcelente e na contabilidade do Formador/Consultor Nuno Cardoso. Verificamos que as facturas emitidas pela sociedade Rodripinta, e que se encontravam registadas na contabilidade dos seus clientes, eram impressas tipograficamente e não processadas por computador, como as que foram contabilizadas pela Serexcelente e por Nuno Cardoso.

No seguimento do procedimento inspectivo, (…) a fim de ouvir em auto de declarações o sr. Joaquim Manuel Alves Rodrigues (...), na qualidade de sócio gerente da empresa Rodripinta (...)

ouvimos em declarações o sr. Nuno Cardoso

Da análise das declarações prestadas pelo gerente de Rodripinta, o sr. Joaquim Rodrigues, constatamos que são em tudo contrárias às declarações prestadas pelo sócio gerente da Serexcelente, o sr. Nuno Cardoso. Da articulação dos factos emergentes de todas as diligências probatórias desenvolvidas no procedimento inspectivo, cumpre destacar que:

— A gerência da Rodripinta refere não conhecer a empresa Serxecelente apesar de constarem facturas no valor de € 894.795,00 referentes supostas obras por si realizadas na contabilidade da mesma;

— A gerência da Rodripinta afirma não conhecer Nuno Alexandre Lopes Cardoso apesar de no exercido de 2006 constarem na contabilidade facturas no valor de € 331.540,00 referentes a estudos de mercado cedência de informações e angariação de clientes alegadamente efectuadas, clientes estes que referem desconhecer esta empresa;

— A gerência da Rodripinta afirma que a empresa apenas realiza serviços (trolha e pintor e que nunca efectuou estudos de mercado ou de informação para estudos de mercado;

— A gerência da Rodripinta afirma desconhecer as empresas que alegadamente teriam sido por si indicadas como potenciais clientes a Nuno Cardoso e à Serexcelente;

— Nuno Cardoso refere clientes alegadamente angariados pela Rodripinta, e constantes nas facturas a este emitidas em 2006, quando estes afirmam não ter quaisquer relações comerciais com a mesma;

— Nuno Cardoso refere que a negociação de todos estes serviços foi efectuada, não com os gerentes da Rodripinta, apesar dos elevados montantes em causa, mas com um comercial do qual não se recorda em concreto o nome, apesar do gerente da Rodripinta referir que nenhum trabalhador exercia as funções comerciais, essas competiam ao sr. Joaquim Rodrigues. É próprio que trata de todos os assuntos relacionados com a empresa, desde contactos, a elaboração de orçamentos, a emissão de facturas, pagamentos e recebimentos;

— A Serexcelente efectuou os pagamentos das alegadas obras nas suas instalações, arrendadas, durante os exercícios de 2005 e 2006 em numerário;

— De 2004 até ao presente, a gerência da Rodripinta alega ter facturado no máximo € 50.000 por cliente, valores esses que não são compatíveis com os evidenciados na contabilidade, quer da Serexcelente (€ 894.000,00 em 2005) quer na contabilidade de Nuno Cardoso (€ 331.540,00 em 2006);

— A gerência da Rodripinta afirma apenas emitir facturas impressas tipograficamente sendo as evidenciadas na contabilidade da Serexcelente e de Nuno Cardoso emitida por computador;

— A assinatura alegadamente pertencente ao sr. Joaquim Rodrigues, que consta do auto de declarações, apresenta-se visivelmente diferente da constante das facturas e recibos alegadamente emitidos à Serexcelente e a Nuno Cardoso.

Verificamos ainda no decurso do presente procedimento de inspecção à Serexcelente Guimarães, que esta entidade se encontra a amortizar vários elementos do activo imobilizado decorrentes de um contrato de locação financeira mobiliária (...) e cujo anterior contraente era a empresa Águas do Ave SA (...)

Através de uma cópia da factura n. 100000175 emitida pelas Águas do Ave SA para o BBVA Portugal SA (Anexo 5) foi possível verificar que os bens a que diz contrato consistem em: central telefónica, portas em vidro placas MDF (...) tudo no valor de € 31.000,00 acrescidos de IVA no valor de € 6.510,00 e num total de € 37.510,00 Ora, estes bens constam igualmente das facturas alegadamente emitidas pela Rodripinta nos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2005.

(…)

(…) em auto de declarações, Ana Maria Oliveira Campos, … responsável pelo departamento da empresa Águas do Ave SA (…)

Questionada em que datas deixaram definitivamente as instalações (...) foi numa sexta-feira em finais de Novembro de 2005 e até essa data e nesse mesmo dia estiveram lá a trabalhar.

Questionada em que estado foram deixadas as instalações aquando da saída referiu que não tenho conhecimento de terem sido efectuadas obras de fundo nas instalações. Apenas foi fechada a ligação entre as fracções C e D porque já havia um inquilino interessado na fracção D. Trouxemos para as novas instalações a maioria do equipamento com excepção dos facturados ao BBVA Portugal SA através da factura n.º 100000175 que se destinavam aos novos inquilinos das três fracções que tinha mostrado interesse em ficar com eles.

(…) ouvimos em auto de declarações... da empresa Águas do Ave SA em Guimarães, o colaborador na área de engenharia, da referida empresa, Simão Jorge de Freitas Guise, … e que acompanhou todo o processo de adaptação das instalações na Rua Miguel Torga aquando da entrada e da saída da empresa supra referida. (Anexo 7)

Questionado sobre que tipo de obras de adaptação realizaram nas lojas para desenvolverem a actividade referiu que tal como se vê na planta que fornecemos, as lojas eram amplas e vazias e nós compartimentamos todo o espaço com os vários gabinetes através da colocação de divisórias amovíveis de vidro, colocação de toda a cablagem, eléctrica e redes de informática para o bom funcionamento da actividade. Colocamos grades motorizadas anti-roubo em toda a fachada, bem como uma fileira de armários em faia numa das lojas e vários aparelhos de ar condicionado.

Não alteramos o chão que era em tijoleira de cor mais ou menos bege. Foram feitas duas ligações, na parte da frente entre as três lojas e uma pequena ligação na parte de trás entre as lojas A e B.

Questionado sobre em que estado foram deixadas as instalações para o novo inquilino referiu que tudo foi deixado em bom estado de conservação e prontas a serem utilizadas com todos os elementos referidos na questão acima.

(…)

Por fim, cumpre-nos ainda referir que se no decorrer do exercício da 2005 e 2006 os montantes contabilizados como pagos à empresa Rodripinta o foram como sendo em numerário. Contudo, no exercício de 2007 encontram-se evidenciadas na contabilidade fotocópias de dezenas de cheques emitidos, cujos valores constam como descontados nos extractos bancários da empresa (conta n.º 22593570001 Z. Interbancária 00100131 do Banco BPI SA). Nas fotocópias destes cheques consta a referência à empresa Rodripinta contudo levantam-se fortes dúvidas quanto à veracidade dos elementos constantes dos mesmos, nomeadamente quanto à menção Rodripinta como destinatário, isto porque que a letra, quer o tipo de esferográfica utilizada para escrever o nome Rodripinta visivelmente diferentes das outras menções. Assim, surge a dúvida quanto a quem realmente levantou os cheques, já que tudo parece indiciar que estes teriam sido emitidos ao portador e posteriormente fotocopiados com a menção à ordem de Rodripinta.

De um total de 122 cheques emitidos no valor de cerca de € 400 000 seleccionamos uma amostra de 44 cheques e solicitamos ao sócio e gerente, Nuno Cardoso, autorização para o acesso aos valores frente e verso devidamente autenticados pelo banco tendo este assinado a respectiva autorização. Da resposta do banco constatamos que os cheques eram efectivamente cheques ao portador e os levantamentos foram efectuados por diversas pessoas, na generalidade colaboradores da Serexcelente. Em nenhum deles se verificou o levantamento por parte do sócio da Rodripinta.

III

(…)

Acresce, que tendo em conta todas as diligências por nós efectuadas, os factos indiciados e relativos à utilização das facturas contabilizadas pela sociedade visada nos exercícios de 2005 e de 2006, indiciam, de forma forte, séria e credível, que estamos perante a utilização de facturas falsas, falsidade esta não apenas ideológica (no sentido de não corresponderem a reais transacções económicas) mas também perante a falsidade material das facturas.

Falsidade ideológica porque dos elementos recolhidos emerge, com elevada probabilidade, que as obras que constam dos descritivos das facturas contabilizadas em 2005, não foram realizadas, antes já incorporando o espaço arrendado pela Serexcelente.

E falsidade material por (i) o responsável da sociedade Rodripinta, Lda referir que a empresa utiliza apenas facturas impressas em tipografias, e não facturas impressas em computador (ii) o layout das facturas constantes da contabilidade da inspeccionada ser diferente das facturas emitidas a clientes da empresa Rodripinta; (iii) o gerente da Rodripinta referir não conhecer nem a Serexcelente nem o seu sócio e gerente, Sr. Nuno Cardoso.

(…)

Em sede de IRC, através de utilização das facturas para servir de suporte a custos que contabilizou, fazendo diminuir o valor de IRC que estaria obrigada a entregar nos cofres do Estado.

Em sede de IVA, através da dedução dos montantes mencionados nas ditas facturas, como IVA que lhe foi liquidado, anulando, na quase totalidade, o IVA que estaria legalmente obrigada a entregar nos Cofres do Estado.

Através das condutas ilícitas que se encontram evidenciadas, verifica-se que a sociedade Serexcelente, Unipessoal, Lda, visou, e obteve efectivamente, vantagens patrimoniais ilegítimas superiores a € 15.000,00.

Na verdade, no ano de 2005, a visada contabilizou como custo € 1.55.681,70, contabilização esta que, em abstracto e de forma indiciária, é susceptível de gerar a obtenção de uma vantagem patrimonial ilegítima em sede de IRC de € 38.920,43. Deduziu, no 4 Trimestre de 2005, o IVA mencionado nas facturas no valor de total de € 155.295,00, valor este que corresponde à vantagem patrimonial ilegítima obtida em sede de IVA.

Quanto aos exercícios de 2006 e 2007 contabilizou como custo as amortizações referentes às supostas obras efectuadas num total de € 71.681,70 em cada um dos exercícios, valor este que corresponde a uma vantagem patrimonial por exercício de € 17.920, 43."

3. Nos termos e com os fundamentos constantes da informação da Inspecção tributária referida em 1, despachos e pareceres nela exarados, em 12.08.08, decidiu o substituto legal do Director-Geral de Impostos, verificarem os condicionalismos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 63-B da Lei Geral Tributaria, autorizando o acesso directo a todas as contas e documentos bancários existentes em nome da ora recorrente, com referência aos anos de 2005, 2006 e 2007, como tudo melhor consta da referida decisão, constante do apenso, aqui dada por reproduzida e objecto do presente recurso.

4. Desta decisão, em 18.09.2008, foi notificada a recorrente, nos termos constantes do oficio n.º 514-9925, constante do apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. O presente recurso foi interposto a 29.09.2008.

Factos não provados: com interesse para a decisão inexistem.

3 – São duas as questões que constituem o objecto do presente recurso, a saber: nulidade processual decorrente do facto de o Mmº Juiz "a quo" ter prolatado sentença sem inquirir as testemunhas arroladas pela recorrente e sem proferir despacho prévio interlocutório a justificar tal decisão, além de não ter aguardado pelos documentos que protestou juntar, não conseguindo, assim, esta prova e falta de fundamentação do acto administrativo em causa.

Começaremos pela apreciação desta última questão, que tem a ver com o procedimento, por que prejudicial.

A decisão em causa é do seguinte teor:

"Nos termos e com os fundamentos constantes da presente informação do Serviço de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga, bem como com os pareceres e despachos nela exarados, verificando-se os condicionalismos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária…autorizo que funcionários da Inspecção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas de que seja titular o sujeito passivo…".

Alega o recorrente que a decisão assim fundamentada não obedece ao que a esse respeito impõe o citado artigo 63º-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 77º da LGT onde aí sim se permite claramente a fundamentação por remissão para anteriores pareceres.

A este respeito e em data recente, esta Secção do STA pronunciou-se sobre a mesma questão no acórdão de 3/10/07, in rec. 630/07, no sentido da admissibilidade da fundamentação por remissão.

Escreve-se neste aresto que "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".

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 9/1/08, in rec. n.º 1.022/07.

Ora, caso em apreço, as informações, pareceres e despachos para onde remete a decisão impugnada expressam de forma clara e suficiente os motivos concretos que justificaram a derrogação do sigilo bancário.

Pelo que, a decisão recorrida, ao aceitar tal fundamentação mais não fez do que interpretar correctamente os preceitos legais aqui aplicáveis.

É certo que, como se anota na decisão recorrida, a informação da inspecção não foi notificada à recorrente.

"No entanto, tal omissão constitui mera irregularidade susceptível de sanação, como decorre do disposto no art. 37, n.º 1 do CPPT.

Nos termos do referido preceito, considerando insuficientes os elementos que lhe foram fornecidos, poderia a recorrente ter requerido a notificação dos requisitos que tivessem sido omitidos ou a passagem de certidão que os contivesse, isenta de qualquer pagamento.

Na falta de tal requerimento, o vício do acto de notificação ficará sanado (cf. Jorge Sousa, in CPPT, anotado, pág. 333)".

Neste sentido, vide, entre outros, o Acórdão desta Secção do STA de 22/9/04, in rec. n.º 577/04.

E ao contrário do que alega a recorrente, este entendimento não viola os artºs 20º, nºs 1 e 2 e 268º, n.º 3 da CRP.

Como se diz naquele aresto, tirado a propósito do artº 22º do CPT - mas que tem aqui total aplicação dado que, da comparação do texto deste preceito legal com o do artº 37º do CPPT, é praticamente idêntica a sua redacção -, "não há qualquer obstáculo constitucional à aplicação daquele artigo 22º, porquanto "O regime consagrado, quer pelo CPT, quer pela LPTA, e, pelo CPPT e pelo CPTA, não esvazia de conteúdo o direito à notificação constitucionalmente garantido: por um lado, porque não exonera a Administração de notificar integralmente o acto (antes reforça, de certo modo, essa obrigação, permitindo ao particular exigir o seu cumprimento); por outro, porque disponibiliza um meio que garante a integral satisfação desse direito antes da reacção graciosa ou contenciosa contra o acto notificado; por último, porque se limita a dispor sobre a consequência, no que concerne à caducidade do direito à impugnação, da inércia do notificado, perante uma notificação incompleta, sem lhe retirar ou limitar o direito à notificação".

Assim, no caso vertente, se a recorrente entendia que o teor do despacho recorrido era insuficiente, já que não se fazia acompanhar da informação técnica em que se baseou, a si cabia pedir a notificação completa ou a certidão a que se refere o artº 37º do CPPT.

Não o tendo feito, não pode agora vir pretender anular os actos tributários por falta de fundamentação, não se registando qualquer violação constitucional por parte do acórdão recorrido, nomeadamente o artº 268º, n.º 3 da CRP.

Pelo que, improcedem as conclusões 5ª e 6ª da motivação do recurso.

4 – Sustenta porém a recorrida Fazenda Pública, nas suas contra-alegações, que "a questão da ilegalidade da decisão impugnada, em virtude de estar fundamentada por remissão, quando, segundo a recorrente essa situação não é legalmente admissível nas decisões de levantamento do sigilo bancário, é uma questão nova que não foi conhecida pela sentença recorrida, uma vez que a mesma não foi equacionada pela recorrente perante o Tribunal "a quo"".

Mas não tem razão.

Na verdade e como resulta da análise da petição inicial, essa questão foi claramente ali suscitada (vide itens 3ª 6), como foi também foi conhecida na sentença recorrida (vide fls. 98).

5 – Em relação à primeira das referidas questões e como vimos, argui a recorrente a nulidade processual decorrente do facto de o Mmº Juiz "a quo" ter prolatado sentença sem inquirir as testemunhas arroladas pela recorrente e sem proferir despacho prévio interlocutório a justificar tal decisão, além de não ter aguardado pelos documentos que protestou juntar, não conseguindo, assim, esta prova.

Vejamos se lhe assiste razão.

Como é sabido, de harmonia com o disposto no artigo 13.º CPPT, aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer.

Por sua parte, o artigo 114.º do mesmo diploma prevê que, não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de prova necessárias.

Porém, desses preceitos não decorre que o juiz esteja obrigado à realização de todas as provas que sejam requeridas pelas partes, antes o dever de realizar e ordenar as correspondentes diligências se deve limitar àquelas que o tribunal considere, no seu livre juízo de apreciação, como úteis ao apuramento da verdade.

Como escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5.ª edição, Vol. I, pág. 168 e 169, "é o critério do juiz que prevalece no que concerne a determinar quais as diligências que são úteis para o apuramento da verdade, sendo inevitável em tal determinação uma componente subjectiva, ligada à convicção do juiz.

No entanto, a necessidade da realização das diligências pode ser controlada objectivamente, em face da sua real necessidade para o apuramento da verdade, podendo, por isso, ser apreciada em recurso a correcção da decisão de recusa de realização de qualquer diligência.

Assim, se for requerida pelas partes ou pelo Ministério Público a realização de uma diligência o juiz só não a deve levar a cabo se a considerar inútil ou dilatória, em despacho fundamentado".

No caso vertente, já vimos que o Juiz "a quo" proferiu sentença sem se ter pronunciado, em despacho fundamentado, sobre a inquirição das testemunhas arroladas pela recorrente e sem aguardar pela junção dos documentos que esta protestara juntar.

Só que tal omissão, ao contrário do que alega a recorrente e como se decidiu já no recente Acórdão desta Secção do STA de 21/1/09, in rec. n.º 1.106/08, não constitui qualquer nulidade susceptível de influir no exame ou decisão da causa, mas antes erro de julgamento.

É certo que o artº 146º-B, n.º 3 do CPPT, na redacção original, estabelece que a petição inicial deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, "que devem revestir natureza exclusivamente documental", pelo que fica, assim, excluída a prova testemunhal.

Sendo assim e no caso em apreço, ao não proferir o referido despacho, poder-se-á concluir que aquele Magistrado, ao atender apenas ao relatório elaborado pela Administração em consequência da acção inspectiva que levou a cabo à actividade da recorrente, de forma implícita, deu cumprimento ao estatuído no predito preceito legal.

Contudo, conforme já decidiu o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 646/06 de 28/11/06, o artº 146º-B, n.º 3 do CPPT, na redacção originária, é inconstitucional, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

A este propósito, escreve-se no citado aresto que "enquanto a administração está vinculada à prossecução de finalidades estabelecidas, o legislador pode determinar, dentro do quadro constitucional, a finalidade visada com uma determinada medida. Por outro lado, é sabido que a determinação da relação entre uma determinada medida, ou as suas alternativas, e o grau de consecução de um determinado objectivo envolve, por vezes, avaliações complexas, no próprio plano empírico (social e económico). É de tal avaliação complexa que pode, porém, depender a resposta à questão de saber se uma medida é adequada a determinada finalidade

(…)

Ora, não pode deixar de reconhecer-se ao legislador – diversamente da administração-, legitimado para tomar as medidas em questão e determinar as suas finalidades, uma 'prerrogativa de avaliação', como que um crédito de confiança', na apreciação, por vezes difícil e complexa, das relações empíricas entre o estado que é criado através de uma determinada medida e aquele que dela resulta e que considera correspondente, em maior ou menor medida, à consecução dos objectivos visados com a medida.

(…)

Contra isto não vale, evidentemente, o argumento de que, perante o caso concreto, e à luz do princípio da proporcionalidade, ou existe violação – ou não existe – e a norma é constitucionalmente conforme. Tal objecção, segundo a qual apenas poderia existir uma 'resposta certa' do legislador, conduz a eliminar a liberdade de conformação legislativa, por lhe escapar o essencial: a própria verificação jurisdicional da existência de uma inconstitucionalidade, por violação do princípio da proporcionalidade por uma determinada norma, depende justamente de se poder detectar um erro manifesto de apreciação da relação entre a medida e os seus efeitos, pois aquém desse erro deve deixar-se na competência do legislador a avaliação de tal relação, social e economicamente complexa.

(…)"

Ora, são cogitáveis situações em que, no que ora importa…se não alcança unicamente (ou, mais propriamente, não se pode alguma vez atingir) através de meios documentais, carecendo-se de prova testemunhal e, obviamente, nos casos em que esta seja admissível nos termos gerais de direito.

Nessas situações, perante a determinação ínsita na norma em causa, o interessado, perante uma, então, manifesta e, quiçá, insuperável, dificuldade em alcançar o objecto probandi, ver-se-ia postado numa impossibilidade de demonstrar os factos que suportavam os seus direitos ou interesses.

Essa limitação, que, em tais situações, redunda numa absoluta constrição de quanto à utilização desse específico meio de prova, não se revela ponderada e adequada em face do direito fundamental que deflui do n.º 1 do artigo 20º da Constituição.

O direito à tutela judicial efectiva, como vincam Gomes Canotilho e Vital Moreira (Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª edição, 163) "sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á, sobretudo, quando a não observância … de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu alegar [e, acrescentar-se-á agora, de provar], daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses.

Também Jorge Miranda e Rui Medeiros (Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, 190) referem que, muito embora disponha o legislador de uma ampla margem de liberdade na concreta modelação do processo, não sendo incompatível com a tutela jurisdicional a imposição de determinados ónus processuais às «partes», o que é certo é que o direito ao processo inculca que "os regimes adjectivos devem revelar-se funcionalmente adequados aos fins do processo e conformar-se com o princípio da proporcionalidade, não estando, portanto, o legislador autorizado, nos termos dos artigos 13.º e 18.º, n.ºs 2 e 3, a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva".

Neste circunstancialismo, e perante situações em que, face ao normativamente consagrado, a demonstração dos factos – que, no entendimento da «parte», conduzam à defesa do seu direito ou interesse legalmente protegido – não é possível, de todo, deixar de fazer-se através de prova testemunhal, desde que, repete-se, essa seja, nos termos gerais legalmente admissível, claramente que vai ficar afectada aquela defesa, porventura tornando inviável ou inexequível o direito de acesso aos tribunais.

E, nesse contexto, a solução legislativa que isso consagre não pode deixar de considerar-se como desproporcionada e afectadora do direito consagrado no n.º 1 do artº 20º da Lei Fundamental, pois que totalmente preclude uma apreciação e valoração dos factos invocados como consubstanciadores da pretensão deduzida em juízo".

Ora, no caso dos autos, a recorrente alega que não dispõe de outro meio de prova, que não a testemunhal e, mesmo, documental, para tentar demonstrar o que invoca na sua petição do recurso. Ou seja, que não utilizou facturas falsas, não incorrendo, assim, na prática do crime em matéria tributária p. e p. nos artºs 103º e 104º do RGIT e que, o por si declarado, corresponde à verdade.

Assim sendo, constata-se que se revela manifesta a necessidade da produção da prova testemunhal e documental requeridas, já que constituem meios de prova idóneos e bastantes para a prova dos factos alegados.

Deste modo, a realização de tais meios de prova não configuraria um acto inútil.

6 – Nestes termos, acorda-se em:

a) negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida no segmento em que considerou devidamente fundamentado o acto recorrido;

b) conceder provimento ao recurso e ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido a fim de proceder à inquirição das testemunhas arroladas e conceder prazo para a junção dos documentos que a recorrente protestou juntar, revogando-se, assim e em consequência, a sentença recorrida quanto a este segmento.

Custas na proporção do decaimento, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) (vencido, quanto à falta de fundamentação, do acto administrativo em causa, pelas razões expostas no voto de vencido do Ex.mo Conselheiro Jorge de Sousa proletado no acórdão de 9/1/08, in rec n.º 1.022/07, que aqui dou por reproduzidos para todos os efeitos legais). *Miranda de Pacheco — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 19 de Março de 2009

Assunto:

Reclamação. Artigo 276.º do CPPT. Decisão de reversão. Processo urgente. Recurso. Artigo 283.º do CPPT. Alegações. Sua apresentação.

Sumário:

I — A decisão do chefe do serviço de finanças de ordenar a reversão, indeferindo diligências pedidas pelo revertido, é susceptível de reclamação perante o juiz competente, nos termos do artigo 276.º do CPPT.

II — A reclamação segue as regras dos processos urgentes, quer tenha subida imediata, quer suba a final — artigo 278.º, n.º 5, do CPPT.

III — Assim, as alegações têm que acompanhar o requerimento de interposição do recurso — artigo 283.º do CPPT.

Processo n.º 526/08
Recorrente: Bruno António Serzedelo da Costa Carvalho
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. BRUNO ANTÓNIO SERZEDELO DA COSTA CARVALHO, identificado nos autos, veio, escudando-se no art. 279º, 1, b) do CPPT, interpor "recurso" para o competente TAF, da decisão do Chefe da 1ª Repartição de Finanças de V. N. Famalicão que decidiu "não produzir a prova oferecida e arrolada pelo recorrido, e ordenado o prosseguimento da reversão contra este na execução" respectiva.

O Mm. Juiz do TAF de Braga decidiu que se tratava de uma reclamação (art. 276º do CPPT). Mas, porque não foi invocado prejuízo irreparável o processo não assume natureza de processo urgente, pelo que mandou devolver, após trânsito, o processo à repartição de finanças (sendo que da leitura do despacho se deva intuir que seria de conhecer apenas após a penhora).

O recorrente interpôs recurso desta decisão.

O Mm. Juíz *a quo*, e porque o recorrente não apresentou as suas alegações juntamente com o requerimento de interposição do recurso, rejeitou o dito recurso.

O recorrente reclamou para o Exmº Conselheiro Presidente do STA que, por despacho de 28/2/2008, entendeu ser caso de convolação da reclamação em recurso jurisdicional.

Proferiu, em sequência, o Mm. Juiz *a quo* o seguinte despacho:

"O despacho é recorrível.

"O recorrente tem legitimidade e está em tempo.

"Admite-se por isso o presente recurso, com subida imediata, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

"Notifique-se, com indicação ao recorrido, para querendo apresentar contra-alegações".

Subiram os autos a este STA.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal, quando os autos lhe foram com vista, promoveu o seguinte:

"Apreciando reclamação dirigida ao presidente do tribunal *ad quem* (art. 688º n. 1 CPC) o Exmº Presidente do STA decidiu no sentido da sua convolação para "recurso jurisdicional para o competente tribunal superior" (fls. 46/50).

"Em cumprimento da decisão foi proferido despacho de admissão do recurso, o qual foi notificado ao recorrente, sem que tenha apresentado alegações no prazo legal (fls. 204 e 206).

"Neste contexto promove o Ministério Público a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para proferimento de despacho que exprima a consequência jurídica da falta de apresentação das alegações de recurso (artºs. 282º n. 4 e 285º n. 1 CPPT)".

O relator proferiu o seguinte despacho:

"Concordo.

"Remeta à 1ª instância para os efeitos referidos na douta promoção que antecede".

O recorrente insurgiu-se contra esta decisão, defendendo que não foi ouvido sobre a douta promoção do EPGA.

Foi assim, na sua óptica, violado o princípio do contraditório.

Foram os autos à conferência.

Por acórdão de 3 de Dezembro de 2008 foi anulado o despacho do relator.

O recorrente pronunciou-se sobre o parecer do EPGA, defendendo o indeferimento da promoção respectiva.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. Imposta decidir se o requerimento de interposição de recurso devia ou não conter alegações.

Vejamos então.

Na sequência de um projecto de reversão contra o recorrente, veio este pronunciar-se, nos termos dos artºs 23º, n. 4, e 60º da LGT, pedindo a final que fosse reconhecida "a inaplicabilidade da reversão da execução fiscal... ao ora expoente, por não se mostrarem verificados ou preenchidos os requisitos determinados pelo art. 24º da LGT".

O Chefe do Serviço de Finanças proferiu o seguinte despacho:

"Vista a informação que antecede, com a qual concordo, entendo que não há interesse em proceder à inquirição das testemunhas indicadas pelo revertido nem às demais diligências requeridas, dado que, face à informação que antecede, não terá qualquer relevância ou influência sobre a decisão final.

"De acordo com os artigos 23º e 24º da Lei Geral Tributária,

"Mando que:

"Prossiga a reversão contra o sócio Bruno António Serzedelo da Costa Carvalho e se dê conhecimento do presente despacho ao seu mandatário Dr. João Cruz".

Interposta reclamação desta decisão, o Mm. Juiz proferiu a decisão que segue:

"Vem o requerente com a petição de fls. 4 a 11, atacar a decisão do Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, 1, que se decidiu pela reversão da dívida exequenda, sem que tivessem sido ouvidas as testemunhas indicadas aquando do exercício do direito de audição.

"Sustenta legalmente o seu recurso no art. 279º n. 1 alínea b) do CPPT.

"Apreciando:

"O art. 279º acima referido insere-se no título V do CPPT, cuja epígrafe é a seguinte:

"Dos recursos dos actos jurisdicionais".

"Ou seja, define o regime dos recursos jurisdicionais de decisões proferidas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal, situação que não ocorre nestes autos, já que estamos perante uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal.

"Das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal, cabe reclamação nos termos do art. 276º do CPPT.

"Nos termos do art. 278º n. 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 os recursos 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 art. 276º do CPPT é, por regra, de subida diferida.

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

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

"Na petição inicial não é invocado o prejuízo irreparável a que se refere o n. 3 do art. 278º do citado diploma, nem qualquer dos fundamentos identificados nas alíneas a) a d) do referido preceito legal.

"Pelo exposto, determino a devolução dos presentes autos ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, 1, para aí correr seus termos".

Inconformado com esta decisão, o reclamante interpôs recurso. Mas não apresentou alegações.

O Mm. Juiz proferiu então a seguinte decisão:

"Vem o ora recorrente apresentar recurso da decisão de fls. 129 e 130.

"Como decorre do conteúdo da mesma, esta não é uma decisão final que ponha termo ao processo, e como tal, a regra dos recursos é a que decorre do art. 285º do CPPT.

"Nos termos do citado artigo, cabe recurso dos despachos ou decisões, no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões.

"Como se extrai de fls. 138, o recorrente vem manifestar a sua intenção de recorrer, contudo o requerimento apresentado não vem acompanhado das respectivas alegações e conclusões como determina o preceito acima enunciado.

"Assim, e porque o mesmo não foi apresentando nos termos previstos no n. 1 do art. 285º do CPPT, rejeito o referido recurso".

Foi este o despacho que motivou a reclamação perante o Exmº Presidente deste Supremo Tribunal, e a que acima fizemos referência.

Pois bem.

O Mm. Juiz *a quo* não tem razão quando diz que estamos perante um recurso interlocutório (referência expressa ao art. 285º do CPPT).

O recurso em causa não é manifestamente um recurso interlocutório.

Também não estamos – como defende o recorrente – perante uma impugnação judicial, estando os recursos sujeitos, como defende, ao respectivo regime geral dos processos de impugnação.

E o facto da defesa do recorrente sé poder, após citação para a execução na qualidade de revertido, ser efectivada através do processo de oposição à execução, não impede obviamente o oponente de poder defender-se, quer através dos fundamentos próprios da oposição, quer através dos fundamentos próprios da impugnação, que antes não pôde utilizar. Isto para explicar – ao contrário do que defende o recorrente – que este pode utilizar os fundamentos próprios da impugnação no processo de oposição. Pode, desde que antes os não tenha podido utilizar.

Mas se neste ponto não tem razão o recorrente, já a tem quando diz que a reclamação apresentada perante o Exmº Presidente deste Supremo Tribunal pode constituir, no caso, o acervo das alegações de recurso.

Ponto é que as alegações possam ser apresentadas para além do prazo de interposição do recurso e dele desacompanhado. Ou seja, se, ao caso, for aplicável o disposto no art. 282º, 3, do CPPT.

Vejamos então.

É para nós inequívoco que a pretensão apresentada pelo ora recorrente perante o tribunal é uma reclamação com previsão normativa no art. 276º do CPPT (reclamação de decisão de órgão de execução fiscal).

Estamos manifestamente perante uma decisão de órgão da execução fiscal que no processo afecta os direitos e interesses legítimos do executado. Isto para usar os termos da lei (normativo citado).

Mas será que, no caso da reclamação, só terá ela natureza urgente quando tiver subida imediata, como defende o Mm. Juiz?

A resposta é-nos dada pelo n. 5 do art. 278º do CPPT, que dispõe:

"A reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter".

A hermenêutica deste normativo leva-nos a concluir que a "reclamação" é sempre um processo urgente.

Quer tenha subida imediata (n. 3 do citado art. 278º), quer suba a final. Aqui, e como bem refere o Mm. Juiz *a quo*, depois da penhora ou da venda, consoante o momento em que for apresentada a dita reclamação.

É esta a letra da lei.

E não se vê que o intérprete deva ter deste preceito uma interpretação restritiva.

Basta pensar que, se assim não fosse (ou seja, o processo não seria urgente se não tivesse subida imediata) poderia a reclamação ficar indefinidamente parada após a penhora ou a venda, dependendo da agenda do juiz, da sobrecarga do tribunal ou de quaisquer outros factores, inerentes ao funcionamento do tribunal.

O que seria intolerável e inaceitável.

Quer isto dizer que, como atrás dissemos, *a reclamação é um processo urgente*, independentemente do momento da sua subida.

Ora, nos termos do art. 283º do CPPT, "os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias".

Como já vimos, o reclamante interpôs recurso mas não apresentou as suas alegações naquele prazo, juntamente com o requerimento de interposição do recurso.

Não tendo apresentado tempestivamente as suas alegações no prazo legalmente cominado, o recurso está deserto – art. 291º, 2, do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2º, e) do CPPT.

3. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação, em julgar deserto o recurso.

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

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Calhau — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Imposto sobre produtos petrolíferos. Inconstitucionalidade.

Sumário:

I — A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

II— Esta nulidade está conexionada com os deveres de cognição do tribunal, previstos no art. 660.º, n.º 2, do CPC, em que se estabelece que 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.

III — Tendo o tribunal deixado de conhecer questões que tinham sido suscitadas nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional e não estando o seu conhecimento prejudicado, a decisão enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

IV — A alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC e o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, não são material nem organicamente inconstitucionais, na parte em que prevêem a responsabilidade dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido

e marcado pela diferença entre o montante do ISP liquidado e pago e a que seria devida se se tratasse de gasóleo rodoviário, em relação às quantidades vendidas e não devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos.

V — Nos termos do n.º 7 da Portaria 234/97, de 4/4, a venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartão com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto.

VI — Aquela titularidade constitui uma formalidade essencial, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

VII — O artigo 3.º do DL 223/2002, de 30/10, permite que os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31/12/2002 continuem a ser consumidos após aquela data até ao esgotamento das existências em depósito.

VIII — O n.º 7 da Portaria 234/97 mantém-se aplicável, pelo menos, àquelas existências em depósito, pelo que sempre seria exigível que as vendas ficassem documentadas no movimento contabilístico do posto, requisito que assume também as características de formalidade essencial.

Processo n.º 836/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Bastos & Bastos, Combustíveis, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Bastos & Bastos, Lda., notificada do acórdão deste Tribunal proferido em 3/12/08, a fls. 816/830 dos presentes autos, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 201.º e 203.º do CPC, arguir a nulidade decorrente da omissão de pronúncia quanto à suscitada questão da inconstitucionalidade da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, na parte em que dela poderia decorrer a responsabilidade dos titulares dos postos de abastecimento pelo pagamento de ISP respeitante a produtos sujeitos ao imposto que vendessem em situação irregular, com a consequente inconstitucionalidade do disposto no n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na parte em que responsabiliza os titulares dos postos de abastecimento pelo montante correspondente à diferença entre a tributação estabelecida para o gasóleo rodoviário e a aplicada ao gasóleo colorido e marcado relativamente às quantidades deste produto que vendam e não fiquem registadas no sistema contabilístico de controlo, no contexto normativo anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

Notificada a Fazenda Pública para, querendo, se pronunciar sobre esta questão, a mesma nada disse.

Cumpre decidir, nada a tal obstando.

II – 1. Vem a requerente arguir a nulidade do acórdão proferido em 3/12/2008 (fls. 816 a 830) com fundamento em omissão de pronúncia.

O acórdão será nulo, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, se não se tiver pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) – v. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

Alega a requerente que a questão da invalidade constitucional da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, com a consequente invalidade reflexa do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, no contexto normativo anterior ao início de vigência da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não foi apreciada no acórdão de que agora reclama, entendendo-se, por isso, que neste se incorreu em nulidade prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, uma vez que a inconstitucionalidade, além de ter sido expressamente suscitada, constitui matéria de conhecimento oficioso.

E, na verdade, assim sucedeu.

Com efeito, tendo o TAF de Viseu julgado procedente a impugnação deduzida pela ora reclamante da liquidação, efectuada pela Alfândega de Aveiro, de ISP relativo a vendas de gasóleo colorido e marcado, no ano de 2002, por considerar que a norma estabelecida no n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4/4, era inconstitucional, interpôs a FP recurso dessa decisão para este STA, sustentando a constitucionalidade de tal norma, apoiada no decidido pelo TC em acórdão de 18/6/08, que considerou que,

não se revestindo o n.º 7 da Portaria 234/97 de conteúdo inovatório, relativamente ao já estabelecido na alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, nenhuma inconstitucionalidade lhe poderia ser assacada, entendimento esse a que o acórdão de que a requerente ora reclama aderiu.

Ora, a reclamante, nas contra-alegações que apresentou em tal recurso, invocou também que a alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC enfermava de inconstitucionalidade, na parte em que considerava como sujeitos passivos de ISP as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, o que acarretaria a inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria 234/97, na medida em que a regularidade constitucional desta norma dependia de naquela se poder apoiar.

E fê-lo, como ela própria agora refere no presente requerimento, nos pontos 4.5.1 a 4.5.3 dessas contra-alegações, sumariadas nas respectivas conclusões IX a XIII, considerando, em síntese, que ao consagrar essa responsabilidade, que não se achava contemplada na legislação relativa ao ISP anteriormente vigente, o Governo, que aprovou o CIEC por decreto-lei, excedeu os limites da autorização legislativa que lhe havia sido concedida pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, que o não habilitava a introduzir alterações em matéria de incidência, sujeita aos princípios da legalidade e reserva de lei formal da Assembleia da República, consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

O acórdão proferido a fls. 816 a 830 dos presentes autos de que ora se reclama, porém, não se pronunciou sobre tal questão, sendo certo que o devia ter feito, nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do CPC.

Ocorre, por isso, omissão de pronúncia, determinante da nulidade do mesmo, de acordo com o disposto na primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, impondo-se nova decisão, expurgada agora de tal vício.

2. I – O Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Bastos & Bastos, Combustíveis, Lda., com sede em Sever do Vouga, contra a liquidação n.º 900044.6, de 9 de Agosto de 2004, de imposto sobre produtos petrolíferos, e respectivos juros compensatórios, no montante global de € 66.056,98, e, em consequência, ordenou, por ilegal, a sua anulação, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) A norma contida no n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, não padece de inconstitucionalidade, quer orgânica quer material, por não ser inovatória face ao preceituado pela alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º e pelo artigo 74.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/09, de 22 de Dezembro;

B) A sentença ora recorrida, fundando-se na desaplicação de norma constitucional, faz errada aplicação do direito, enfermando, consequentemente, de ilegalidade.

Contra-alegando, veio a impugnante dizer que:

I) A Portaria n.º 234/97 foi publicada no contexto da subordinação da concessão de taxas reduzidas de ISP ao gasóleo destinado a uso agrícola à utilização de gasóleo colorido e marcado, em cumprimento de directivas comunitárias que já tinham motivado alterações às introduzidas pelas Leis n.ºs 10-B/96 e 52-C/96 aos Decs.-Leis n.ºs 123 e 124/93, que ao tempo estabeleciam as estruturas e as taxas desse imposto, bem como a publicação do Dec.-Lei n.º 15/97 e das Portarias n.ºs 200/96 e 93/97;

II) Com a instituição do gasóleo colorido e marcado, e a decorrente aplicação da taxa reduzida de ISP logo no momento da declaração de introdução no consumo processada à saída dos entrepostos fiscais das empresas petrolíferas, deixou de estar assegurado que essas empresas, em nome das quais o produto é introduzido no consumo, e que estavam assim previstas como sujeitos passivos no n.º 1 do art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, suportariam o imposto à taxa "normal" relativamente a todas as quantidades cuja venda a utilizadores finais não viesse a ficar registada no sistema de controlo do gasóleo agrícola através dos cartões de microcircuito a estes atribuídos;

III) O controlo de afectação também não podia ser sistemática e eficazmente exercido junto das pessoas que detivessem, utilizassem ou beneficiassem com o consumo dos produtos que constituíam os demais sujeitos passivos do imposto, previstos para os casos de detenção ou introdução irregular no consumo no n.º 2 do referido art.º 6.º, pelo que se tornava necessário centrar a responsabilidade pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida aplicada na introdução no consumo à saída dos entrepostos fiscais e a taxa "normal", no caso de as vendas aos utilizadores finais não serem registadas através dos cartões electrónicos, no último acto da cadeia de comercialização, colocando-a a cargo dos titulares dos postos de venda ao público;

IV) Sem que as alterações legislativas que haviam sido efectuadas em vista da instituição do gasóleo colorido e marcado tivessem procedido a essas adaptações, nomeadamente modificando o âmbito dos sujeitos passivos de ISP previsto no dito art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, a Portaria n.º 234/97, que lançou as bases da rede de abastecimento desse produto à agricultura, veio estabelecer, no seu n.º 7, que só podendo o mesmo ser fornecido a titulares de cartões de microcircuito seriam os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público responsabilizados pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida já aplicada e a aplicável ao gasóleo rodoviário em relação às quantidades que vendessem e não ficassem registadas no movimento contabilístico do

posto (pretendendo aludir ao sistema informático de controlo do gasóleo agrícola gerido pela SIBS e a Petrogal referido no n.º 8 seguinte);

V) Ao assim estatuir, o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 inovou, se não em matéria de incidência objectiva e de taxas, determinando que a venda ao público de gasóleo colorido e marcado sem registo no sistema informático tornava o ISP devido à taxa legalmente prevista para o gasóleo rodoviário, pelo menos em matéria de incidência subjectiva, ao estabelecer um responsável pelo pagamento distinto dos sujeitos passivos que se achavam contemplados na lei do imposto (dito art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94);

VI) Como todas essas matérias estão contidas no âmbito da reserva relativa de lei formal, estabelecida nos art.ºs 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, alínea i) da CRP, com a numeração que tinham ao tempo, esse n.º 7 da Portaria n.º 234/97, constante de instrumento normativo com natureza regulamentar, nasceu em violação dessas disposições da Lei Fundamental, e por isso inquinado da inconstitucionalidade que, em Acórdão de 03/10/2007, este STA lhe atribuiu;

VII) Posteriormente aprovado pelo Dec.-Lei n.º 566/99, o CIEC incluiu desde o início entre os sujeitos passivos, contemplados na alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º, as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e, a partir da redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001 ao n.º 4 do seu art.º 74.º, a que corresponde o n.º 5 da redacção do Dec.-Lei n.º 223/2002, passou a determinar que o gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido por titulares de cartões de microcircuito atribuídos aos beneficiários, daí se podendo inferir a irregularidade da venda a não titulares desses cartões;

VIII) Considerando este contexto normativo, que é também o da situação em causa nestes autos, respeitante a vendas efectuadas durante o ano de 2002, o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 321/2008, invocado pela Fazenda Pública em fundamento do seu Recurso, entendeu que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, ao responsabilizar os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de venda ao público de gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o ISP pago à taxa aplicada a esse produto e o calculado à taxa prevista para o gasóleo rodoviário, não enfermava de inconstitucionalidade, pois não excedia o que já resultaria da lei do imposto;

IX) Todavia, incluindo-se a matéria da incidência subjectiva dos impostos no âmbito da reserva relativa de lei formal, a sua disciplina só pode ser estabelecida ou modificada por lei da AR ou decreto-lei do Governo ao abrigo de autorização legislativa, a qual deve definir com precisão o seu objecto, sentido e extensão, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 165.º da CRP (na numeração posterior à Revisão de 97);

X) E a Lei n.º 67-B/98, ao abrigo da qual o Governo decretou o CIEC, não definia quaisquer alterações que pudessem ser introduzidas em matéria de sujeitos passivos, e excluía mesmo a alteração do âmbito de incidência que se achava delimitado na legislação do imposto que ao tempo vigorava;

XI) Assim, a alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º do CIEC, na parte em que passava a considerar como sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendessem produtos sujeitos a ISP, que não se achavam incluídos no âmbito da incidência subjectiva desse imposto estabelecido na lei anteriormente vigente (art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94), enfermava de violação do referido princípio de reserva relativa de lei formal em matéria de elementos essenciais dos impostos, agora delimitado no n.º 2 do art.º 103.º e na alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP;

XII) Pelo que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na medida em que pressupusesse aquela determinação do CIEC, ou dispusesse no mesmo sentido, ficava igualmente afectado de violação destas normas da Lei Fundamental, e assim eivado da inconstitucionalidade que já o inquinara de início;

XIII) Enfermando por isso ambas as normas de inconstitucionalidade prevista no art.º 277.º da CRP, devem a alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º do CIEC, na parte em que previa como sujeitos passivos de ISP as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, e o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na parte em que previa a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais pelos postos de venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante de ISP liquidado e pago e o que seria devido se se tratasse de gasóleo rodoviário, ser desaplicados, em observância do disposto nos art.ºs 204.º da CRP e 1.º, n.º 2, do ETAF;

XIV) E como essa responsabilização dos proprietários ou responsáveis legais dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do valor de imposto correspondente à diferença entre a taxa aplicada a esse produto e a prevista para o gasóleo rodoviário, em relação às quantidades que vendam e não fiquem registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, só veio a ser consagrada, com respeito pelo princípio da reserva de lei, por força do que foi depois estabelecido no n.º 5 do art.º 74.º do CIEC com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, vigente a partir de 01/01/2007 e inaplicável a situações anteriores, por a retroactividade não ter sido prevista e contrariar o disposto no n.º 3 do art.º 103.º da CRP, não pode o presente recurso ser provido.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) Em 21 e 22 de Abril de 2004, o Núcleo de Informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro procedeu a inspecção à Impugnante e elaborou o relatório de fls. 543 e segs. dos presentes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«(…)

ORIGEM DA ACÇÃO

Despacho proferido em 08/07/2003, pelo Sr. Director da Alfândega de Aveiro.

OBJECTIVO DE ACÇÃO:

Esta acção teve como objectivo averiguar a forma como a empresa "Bastos & Bastos, Lda.," procedeu à comercialização de gasóleo colorido e marcado no ano de 2002, assim como apurar as quantidades vendidas.

METODOLOGIA UTILIZADA:

Visita ao local e inquirição de funcionários responsáveis. Recolha de documentação relevante. Análise comparativa das compras e vendas de gasóleo colorido e marcado.

RESULTADOS APURADOS:

Da análise da documentação recolhida junto da empresa e dos dados fornecidos pelo Instituto de Desenvolvimento Rural e Hidráulica apurámos os seguintes resultados:

As vendas registadas pelo POS em 2002 foram 264.728,4 litros (anexo II);

As compras referenciadas na contabilidade para o mesmo período foram 550.316 litros (anexo III);

As existências iniciais em 2002 foram 18.330,51 litros (anexo IV);

As existências finais em 2002 foram 14.420 litros (anexo IV).

Calculando-se as vendas efectuadas (anexo V) encontramos fortes divergências em relação às vendas registadas pelo POS. Assim:

Vendas registadas: 264.728,4 litros

Vendas calculadas: 554.226,1 litros

O que perfaz a diferença: 289.498,11 litros

CONCLUSÕES DO PROJECTO DE CONCLUSÕES:

A diferença encontrada entre as vendas do gasóleo colorido e marcado efectuadas a titulares de cartão de microcircuito e as vendas calculadas revela-nos a quantidade desse gasóleo vendido a pessoas não titulares de cartão microcircuito.

DÍVIDA APURADA (anexo VI):

Das diferenças encontradas apura-se, assim, uma dívida total de 61.483,61 Euros (sessenta e um mil quatrocentos e oitenta e três Euros e sessenta e um cêntimos), resultante da diferença das taxas de gasóleo colorido e marcado e do gasóleo rodoviário multiplicada pela quantidade de gasóleo colorido vencido a pessoas não detentoras de cartão microcircuito. Visto não ser possível determinar o momento exacto dessas vendas, foi utilizada a diferença de taxas mais favorável ao operador, no ano de 2002, registada no mês de Fevereiro (212,38 Euros/Klt).

AUDIÇÃO PRÉVIA:

Nos termos do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, anexo ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, o sujeito passivo foi notificado do Projecto de Conclusões (Anexo VII) através da nota n.º 4591 de 28/05/2004 (Anexo VIII).

No exercício do seu direito de audição prévia veio em 05/07/2004 alegar que:

A venda desse combustível só era efectuada a quem tivesse feito o pedido para atribuição do cartão de microcircuito;

O cliente comprometia-se a descontar a quantidade de litros vendidos sem estar na posse do cartão quando aquele lhe fosse entregue;

O tempo que decorria entre o pedido e a entrega do cartão chegou a demorar um ano, pelo que, era natural que as quantidades vendidas não coincidissem com as registadas no POS. O gasóleo colorido e marcado podia ser vendido num ano e só ser descontado no ano seguinte;

Alguns clientes chegaram a pagar multas por terem ultrapassado o plafond atribuído ao cartão, facto este que tem a ver com aquele desfasamento de tempo;

Só vendeu aquele combustível por presumir que a lei não tinha sido alterada.

Exposta a argumentação, é nosso entendimento que estas justificações não são suficientes para alterar as conclusões referidas no Projecto de Conclusões do Relatório. Embora o gasóleo tenha sido vendido a pessoas que já tinham efectuado o pedido de atribuição de cartão de microcircuito e, portanto, não se verificando um desvio de fim, o n.º 5 do artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22 de Dezembro (anterior n.º 4, aditado pelo artigo 38.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 – Orçamento de Estado para 2002) é bem claro: "O gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito …".

Por outro lado, não é legítimo invocar o desconhecimento da lei para justificar os actos cometidos.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, ela advém do ponto 7.º da Portaria 234/97, de 4 de Abril – I Série-B.

CONCLUSÕES:

São mantidas as conclusões enunciadas no Projecto de Conclusões do Relatório.

INFRACÇÕES:

A venda de gasóleo colorido e marcado a pessoas não titulares de cartão com microcircuito viola o disposto no n.º 5 do artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, facto tipificado com crime aduaneiro pela alínea d) do n.º 1 do artigo 96.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

PROPOSTAS:

Notificação da empresa das conclusões do presente relatório;

Comunicação do mesmo ao Núcleo de Impostos Especiais de Consumo da Alfândega de Aveiro;

Elaboração do processo de cobrança "a posteriori" pelo Núcleo de Conferência Final da Alfândega de Aveiro, nos termos do artigo 101.º da Reforma Aduaneira, com a redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro.

(…)».

B) Em 09/08/2004, o Núcleo de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais emitiu o seguinte parecer:

«*Parecer de Serviço*

No seguimento da acção de fiscalização levada a cabo pela equipa inspectiva desta Alfândega – relatório de acção 64/2004, relativo ao período de 2002, ao posto de combustível sito em Castelões, Silva Escura, Sever do Vouga, propriedade de Bastos & Bastos, Lda., NIF 503724769, através da análise dos registos contabilísticos da firma, designadamente através do confronto entre as vendas registadas na contabilidade, as vendas registadas no POS e as existências iniciais e finais de 2002, foi possível apurar uma diferença de 289.498,11 lt relativo a vendas de gasóleo colorido e marcado não registadas no POS.

Da diferença registada entre as vendas reflectidas na contabilidade e as vendas reflectidas no POS, pressupõe-se que aquele posto vendeu gasóleo colorido e marcado a não titulares de cartão de microcircuito, violando o disposto no n.º 5 do art.º 74.º do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, com a redacção dada pelo art.º 38.º da Lei 109-B/2001, de 27/12 e o disposto no art.º 7.º da Portaria 234/97, de 4 de Abril.

O imposto é exigível ao abrigo do art.º 7.º da referida portaria, conjugado com a alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do DL 566/99, de 22/12, uma vez que os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados de venda ao público de gasóleo colorido e marcado são responsáveis pelo pagamento do ISP e do IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderam e que não ficaram documentadas no movimento contabilístico do posto.

De acordo com o n.º 4 do referido artigo, a taxa a aplicar é a que estiver em vigor à data da exigibilidade, neste caso, dada a impossibilidade da determinação do momento exacto da(s) infracção (ões), considera-se a data de 31/12/2002 como a da exigibilidade da dívida, considerando-se a taxa mais baixa verificada no ano de 2002, relativa à diferença entre a taxa aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, no caso, verificada no mês de Fevereiro, no valor de 212, 38 €klt, para efeitos de cálculo da dívida.

É devido imposto sobre os produtos petrolíferos no valor de € 61.483,61 (289498, 11 x 0,21238).

O n.º 5 do art.º 74.º refere claramente que o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito e o n.º 6 do mesmo artigo dispõe que a venda de gasóleo colorido e marcado com violação do disposto no n.º 5 está sujeita às sanções previstas no RGIT e em legislação especial.

É sujeito do imposto o proprietário/responsável legal pela exploração do posto de venda de combustível, ao abrigo do art.º 7.º da Portaria n.º 234/97 e da alínea a) do n.º 2 do art.º 3.º do DL 566/99, de 22/12, no caso, a firma Bastos & Bastos, Lda..

Assim, de harmonia com as disposições conjugadas da alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º e do art.º 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, instituído pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, há lugar a registo de liquidação "a posteriori" relativamente à dívida atrás indicada e não paga, pelo que deverá ser processado o correspondente Impresso de Liquidação para a quantia de (cód 514) € 61.483,61, liquidação essa que deverá ser acrescida de € 4.573,37 referente a juros compensatórios (código 651), contados desde a data da infracção, tendo-se considerado a data de 31-12-2002 até 09-08-2004, nos termos do n.º 7 do art.º 35.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, sendo notificado o devedor para proceder ao pagamento de € 66.056,98, dentro de 15 (quinze) dias, conforme o previsto no art.º 10.º do CIEC.».

C) Em 09/08/2004, o Director da Alfândega de Aveiro proferiu o seguinte despacho:

«*Visto. Concordo com o parecer de serviço exarado a folhas 86 a 87 do presente processo. Registe-se a dívida e notifique-se o devedor para proceder ao pagamento dos montantes em débito.*».

D) A Impugnante foi notificada por carta registada com aviso de recepção, em 11/08/2004, para pagar o montante de € 66.056,98, relativo a Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e respectivos Juros Compensatórios, objecto do registo de liquidação n.º 900044.6 de 2004-08-09, efectuado nos termos do art.º 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, no prazo de 15 dias.

E) A petição inicial dos presentes autos foi apresentada em 26/11/2004.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de imposto sobre produtos petrolíferos e, em consequência, anulou esta por ilegal, com o fundamento de que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, em que aquela se baseou, é orgânica e materialmente inconstitucional.

Sustenta o recorrente, porém, que tal norma não padece de qualquer inconstitucionalidade por não ser inovatória face ao preceituado pela alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º e pelo artigo 74.º do CIEC.

A fundamentação da sentença recorrida aderiu à doutrina do acórdão deste STA de 3/10/2007, proferido no processo 363/07, no qual se exprime o entendimento de que a norma em causa – n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, é material e organicamente inconstitucional, por ampliar a incidência subjectiva de ISP em termos que não resultavam do CIEC.

De tal aresto foi, entretanto, interposto recurso para o Tribunal Constitucional, tendo este decidido, em acórdão de 18/6/2008, com o n.º 321/2008, e publicado no DR II Série, n.º 154, que a norma constante do n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, não reveste carácter inovatório, limitando-se a precisar mecanismos de cobrança do imposto devido nos termos dos artigos 3.º, n.º 2, alínea e) e 74.º do CIEC, não sendo, por isso, inconstitucional na parte em que prevê a responsabilidade dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante do ISP liquidado e pago e a que seria devida se se tratasse de gasóleo rodoviário.

Ora, como se disse já no acórdão deste STA de 24/9/2008, proferido no mesmo processo n.º 363/07 na sequência do citado acórdão do TC, "… este juízo de constitucionalidade foi formulado no pressuposto de que a interpretação adequada daquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97 é a de que a imputação da responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA aos proprietários ou responsáveis pela exploração dos postos se reporta, a nível de incidência objectiva, às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, como explicitamente se refere no n.º 5 do art. 74.º do CIEC na redacção dada pelo art. 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, que, no entendimento adoptado pelo Tribunal Constitucional, apenas «*clarificou o regime de consequências para o não cumprimento do registo no sistema de controlo informático*» e «*veio consagrar, com algumas meras correcções de organização frásica, a terminologia empregue no § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04 de Abril de 1997*».

Confirma-se também que o juízo de constitucionalidade teve este pressuposto pelo que refere o Tribunal Constitucional ao equacionar a questão que apreciou, definindo-a como consistindo em «*averiguar se é possível extrair da redacção CIEC aplicável ao caso dos autos recorridos (...) uma obrigação tributária de suportar o valor do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente* ***registadas no sistema informático*** *subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos*».

Na mesma linha, no que concerne a este ponto de a incidência objectiva definida pelo n.º 7 da portaria n.º 234/97 coincidir com a que explicitamente consta do n.º 5 do art.º 74.º do CIEC na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, refere-se no acórdão do Tribunal Constitucional que «*a circunstância de o legislador ter vindo, em momento posterior, a clarificar uma redacção menos evidente do enunciado normativo, não impede que o texto legal anterior seja interpretado em sentido conforme à Constituição, sempre que permitido pelo sentido possível das palavras. Ora, ainda que menos explícito que a redacção actual do n.º 5 do artigo 74.º do CIEC, já era possível interpretar a redacção originária do CIEC naquele mesmo sentido, seja na redacção conferida pelo artigo 38.º da Lei n.º 109-B/2001, seja na do Decreto-Lei n.º 223/2002*»".

E, sendo esta, no entender do TC, a interpretação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97 que é conforme à Constituição, mesmo antes da referida Lei n.º 53-A/2006, de 31/12, não se vê razão para não aderir a tal doutrina, ainda que a decisão do TC tenha sido proferida em processo de fiscalização concreta (e, portanto, com força de caso julgado limitada ao processo onde foi proferida), atenta a prevalência das decisões do TC em questões de constitucionalidade (artigos 2.º e 80.º, n.º 1 da Lei n.º 28/82, de 15/11).

Razão por que o acto de liquidação impugnado não enferma, assim, da apontada ilegalidade.

Vem ainda invocada pela recorrida a inconstitucionalidade da norma constante da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, na parte em que considera como sujeito passivo do ISP as pessoas singulares ou

colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, o que acarretaria também a inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria 234/97, na medida em que a regularidade constitucional desta norma dependia, no entendimento do TC de naquela se poder apoiar.

Alega, para tanto, a recorrida que, ao consagrar essa responsabilidade, que não se achava contemplada na legislação relativa ao ISP anteriormente vigente, o Governo, que aprovou o CIEC por decreto-lei, excedeu os limites da autorização legislativa que lhe havia sido concedida pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, que o não habilitava a introduzir alterações em matéria de incidência, sujeita aos princípios da legalidade e reserva de lei formal da Assembleia da República, consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Vejamos. A autorização legislativa ao abrigo da qual o Governo aprovou o CIEC, através do DL 566/99, foi-lhe concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, que dispunha: "*Fica o Governo autorizado a codificar num único diploma as matérias actualmente previstas nos Decretos- Leis n.ºs 117/92, de 22 de Junho, 104/93, de 5 de Abril, 123/94, de 18 de Maio, 124/94, de 18 de Maio, e 325/93, de 25 de Setembro, no sentido de harmonizar os diversos regimes entre si e com a Lei Geral Tributária e prosseguir a harmonização com as directivas comunitárias, sem alteração das regras de incidência e das taxas.*".

Ora, a incidência subjectiva do ISP encontrava-se, então, consagrada no artigo 6.º do DL 123/94, de 18/5, que estabelecia como sujeitos passivos "*as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais são declarados para introdução no consumo os produtos ...*" e "*nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, (...) as pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos*".

Na alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC veio a consagrar-se como sujeitos passivos do IEC, entre outros, "*as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo*".

A questão que se coloca aqui é, pois, a de saber se esta nova norma ao abranger como sujeitos passivos do IEC os titulares dos postos de abastecimento, responsáveis pelas vendas do gasóleo colorido e marcado não registadas no movimento contabilístico informático, extravasa ou não do âmbito que se achava definido no artigo 6.º do DL 123/94, uma vez que o Governo não estava autorizado a alterar a incidência subjectiva do imposto.

E, a nosso ver, o CIEC não se reveste, nesta matéria, de conteúdo inovatório, uma vez que, à luz deste Código, do mesmo modo que à luz do DL anterior, continuam a ser sujeitos passivos do imposto, nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, as pessoas singulares ou colectivas que detêm, utilizam ou de algum modo beneficiam com o consumo dos produtos, ou seja, para além dos detentores e dos utilizadores, o CIEC apenas se limitou a clarificar e a precisar quem, de facto, era beneficiado, de uma ou outra forma, com a introdução irregular destes produtos no consumo, aqui incluindo não só quem introduz no consumo mas também quem transporta ou vende esses produtos.

E não se diga que beneficiários com o consumo são apenas os utilizadores pois o DL 123/94 já distinguia entre uns e outros, incluindo ambos como sujeitos passivos do imposto.

Não tendo, por isso, o Governo, com a publicação do CIEC alterado a incidência subjectiva do imposto, a norma em causa – alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º deste Código – não enferma, assim, da apontada inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

E, consequentemente, não acarretando, por esse motivo, também a inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria 234/97, em que a liquidação impugnada se apoia.

Improcede, desta forma, a alegação da recorrida quanto a este vício.

Não obstante a impugnante, ora recorrida, ter suscitado outras questões como fundamento da impugnação deduzida, sobre as quais o Mmo. Juiz "a quo" teceu considerações que apontavam para a sua improcedência, o certo é que a decisão recorrida se limitou a anular a liquidação impugnada apenas com este fundamento – a sua ilegalidade derivada de assentar em norma inconstitucional – decerto por ter entendido que o conhecimento dessas questões estava prejudicado pela solução dada ao litígio.

De harmonia com o disposto nos artigos 715.º, n.º 2, 749.º e 762.º, n.º 1 do CPC, e 281.º do CPPT, há, pois, agora que conhecer dos restantes fundamentos invocados pela impugnante, uma vez que os autos dispõem dos elementos necessários para o fazer.

Alega, então, a impugnante, sem pôr em causa a diferença detectada pela fiscalização entre o gasóleo vendido e o registado no POS, que essa diferença radica no facto de o não registado ter sido fornecido a clientes que ainda não dispunham de cartão com microcircuito mas que possuíam o comprovativo de terem apresentado o pedido desse cartão e, por esse motivo, reunirem, em seu entender, os pressupostos para poderem beneficiar das taxas reduzidas, para além de a proibição da venda de gasóleo marcado para aquecimento a quem não possuísse cartão de microcircuito ter sido abolida e revogada.

Ora, sobre tais questões, se pronunciou já este Tribunal, no acórdão de 30/5/2007, in recurso n.º 243/07, aí se concluindo que, de acordo com que dispõe o n.º 7 da Portaria 234/97, de 4 de Abril, a

venda do gasóleo colorido e marcado só pode ser efectuada a titulares de cartões com microcircuito e tem que ficar documentada no movimento contabilístico do posto, sob pena de os proprietários ou os responsáveis legais pela sua exploração serem responsabilizados pelo pagamento da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

Como se diz no citado aresto, a cuja fundamentação se adere, «*Aquela Portaria requer, para dar por verificado o benefício fiscal, que o comprador seja titular de um cartão microcircuito e esta condição não pode ser dispensada nem, tão pouco, substituída por outra.*

O que bem se compreende, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

Aquela titularidade constitui, então, uma formalidade substancial que se caracteriza por ser "absolutamente insubstituível por qualquer outro género de prova", sendo que "a sua falta é de todo irremediável": se o comprador não for titular do dito cartão, caduca o benefício de que goza o gasóleo colorido e marcado e é aplicável o regime-regra da tributação do gasóleo.

Não se confundindo, pois, com as formalidades probatórias que são "as impostas, e não de modo absoluto, apenas para a prova do negócio", sendo que "a falta destas pode ser suprida por outros meios de prova mais difíceis de conseguir". Cfr. Manuel de Andrade, Teoria Geral da Relação Jurídica, vol. II, 2.ª reimpressão, p. 145.

E, embora num plano secundário face à exigência da titularidade do cartão microcircuito, o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à obrigação (geral) das transacções ficarem documentadas na contabilidade do posto.».

Por outro lado, como também se refere no citado acórdão, «*O Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, veio criar uma categoria fiscal autónoma para um produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico, o que, de acordo com o seu preâmbulo, foi motivado, entre outras, por razões "de ordem prática, económica e de prevenção da fraude", sendo que as especificações inerentes ao novo produto impedem a sua utilização como carburante, o que não acontecia com o gasóleo colorido e marcado.*

Este produto veio, portanto, substituir o gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento.

Contudo, apesar desta substituição, nos termos do artigo 3.º daquele Decreto-Lei, "os fornecimentos de gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento efectuados até 31 de Dezembro de 2002 poderão continuar a ser consumidos após aquela data, até ao esgotamento das existências em depósito".

Pelo que, pelo menos quanto a este gasóleo colorido e marcado destinado a aquecimento, previamente adquirido e em stock, continua aplicável o dito artigo 7.º da Portaria.

Quanto ao produto específico para aquecimento cuja categoria fiscal foi criada pelo Decreto-Lei n.º 223/2002, que, todavia, não está em causa nos autos, cfr. a Circular n.º 22/2003, Série II, da DDCP da DGAIEC, in http: www. dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/42A7E333-04271-957A-279C6CD9B405/0/Circular%20n_22_2003_II_Integrada.pdf, em especial o seu ponto 6 que parece apontar, também quanto a este, para a não revogação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

E, assim, aquelas existências em depósito poderiam ser consumidas até esgotarem, desde que fossem vendidas nos termos das formalidades exigidas pela Portaria n.º 234/97, ainda em vigor.

Desde logo, os compradores deveriam ser titulares de cartões com microcircuito que permitiam controlar as quantidades vendidas, sob pena de "os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos (...) [serem responsabilizados] pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado" – artigo 7.º, in fine.

(...)

No ponto, releva, antes, o facto de o legislador ter blindado as transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento, apenas as permitindo entre os postos autorizados e os titulares dos cartões, o que, atendendo à finalidade – evitar a fraude fiscal – e à consequência – pagamento da diferença entre a taxa de imposto normal e a reduzida -, configura uma formalidade ad substantiam, nos preditos termos.

Exigência que, como se disse, se manteve para o gasóleo colorido e marcado para aquecimento que se encontrava em stock à data da criação do novo "produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico", já que a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, não eliminou a necessidade de combater a fraude fiscal nas transacções do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.

Aliás, bem pelo contrário, uma vez que as propriedades físicas e as finalidades a que se destinavam as existências em depósito do dito gasóleo se mantiveram inalteradas, antes e depois daquela entrada em vigor, aptas para servirem de aquecimento ou carburante.

Neste sentido, tendo os cartões "caducado" em Janeiro de 2003 mas mantendo-se em vigor, pelo menos quanto às ditas existências em depósito, o artigo 7.º da Portaria, o requisito constante na parte final deste inciso normativo – que as vendas fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto - assume as características de formalidade substancial.

É que só assim fica assegurado o combate à fraude fiscal que justificou a implementação dos cartões com microcircuito, caducados quanto ao produto em stock, no sistema de funcionamento da rede de venda ao público do gasóleo colorido e marcado para aquecimento.».

Ora, mostrando-se provado que a impugnante não observou as formalidades substanciais exigidas pela referida Portaria, e uma vez que a taxa reduzida de imposto estava dependente do cumprimento dessas formalidades, não tendo esta sido cumprida, não se verificam todos os pressupostos do benefício fiscal, devendo o sujeito passivo pagar o imposto, por isso, à taxa normal.

O que, à luz da Constituição, se mostra adequado, necessário e proporcional, pois que apenas é exigido o cumprimento da tributação-regra do gasóleo rodoviário, aliás, em cumprimento do princípio da igualdade.

Improcedem, deste modo, todas as questões suscitadas pela impugnante, sendo esta, por conseguinte, responsável, pois, pelo pagamento do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades vendidas e não devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, nos termos do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em, deferindo embora a reclamação, todavia conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar improcedente a impugnação judicial deduzida.

Sem custas na reclamação e, quanto ao recurso, custas pela recorrida na 1.ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria devida em 1/6**.**

Lisboa, 19 de Março de 2009. – *António Calhau* (relator) – *Miranda de Pacheco – Jorge de Sousa* (vencido conforme declaração junta).

Voto de vencido

1 - Votei vencido, em primeiro lugar, pelas razões que se referem no acórdão de 3-10-2007, recurso n.º 363/07, de que fui relator, que foram assim sumariadas:

1 - O gasóleo marcado e colorido só pode ser utilizado para aquecimento, iluminação e para os fins previstos no art. 74º do CIEC, só podendo ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito, nos termos do n.º 4 daquele artigo, na redacção vigente em 2002.

2 - À face do n.º 5 do mesmo artigo, na redacção vigente em 2002, a venda de gasóleo marcado e colorido com violação do disposto naquele n.º 4 faz incorrer os responsáveis pela venda, aquisição ou consumo nas sanções previstas no RGIT ou em legislação especial.

3 - Não resulta do CIEC na redacção vigente em 2002, que a venda de gasóleo marcado e colorido a quem não seja titular de cartão com microcircuito, altere a natureza Jurídica desse gasóleo, designadamente que estabeleça que ele passa a ser considerado gasóleo rodoviário, ficando a sua comercialização sujeita às taxas aplicáveis à comercialização deste tipo de produto petrolífero.

4 - Assim, a parte final do n.º 7 Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que atribui aos proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA resultantes da diferença entre o imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e o imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto, é uma norma que altera a taxa ou a incidência do ISP e, reflexamente, a incidência do IVA, nestas situações.

5 - Não estando a aplicação da taxa de ISP aplicável à comercialização de gasóleo rodoviário prevista no CIEC para este tipo de situações de venda de gasóleo marcado e colorido e estando a determinação da incidência, subjectiva e objectiva, dos impostos, bem como as suas taxas, sujeita a reserva de lei formal, nos termos dos arts. 106º, n.º 2, e 168º, nº1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997 [103º, n.º 2, e 165º, nº1, alínea i), da CRP, nas redacções posteriores, conclui-se que aquele n.º 7 é orgânica e materialmente inconstitucional.

No que concerne à interpretação que se adoptou no presente acórdão, na esteira do acórdão do Tribunal Constitucional que nele se refere, entendo que carece de suporte legal, pois não existia qualquer norma anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 5 do art. 74º do CIEC que responsabilizasse os proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento «pelo pagamento do Imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema Informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos».

Por um lado, parece-me que o n.º 4 do art. 74º do CIEC (nº 5 na redacção dada pelo DL n.º 223/2002, de 30 de Outubro), ao estabelecer que «o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido pelos titulares do cartão de microcircuito instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos

referidos no número anterior» não constitui uma norma definidora da incidência objectiva do ISP (criando um produto petrolífero misto para efeitos tributários, com as características físicas do gasóleo colorido e marcado mas a que é aplicável a taxa do gasóleo rodoviário), nem da incidência subjectiva daquele imposto (atribuindo a responsabilidade pelo pagamento de ISP, relativamente àquele produto petrolífero inexistente, parcialmente aos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento e parcialmente aos adquirentes) nem indicadora de qualquer taxa para esse imaginário produto petrolífero.

Nem este art. 74º nem qualquer outra norma do CIEC, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006 define essa incidência objectiva sobre esse produto petrolífero misto inexistente, nem essa incidência subjectiva repartida entre proprietários ou responsáveis pela exploração de postos e adquirentes, nem indica qual a taxa aplicável a esse imaginário produto petrolífero.

Isso tudo é feito, sim, pelo n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que deu nova redacção ao n.º 5 do art. 74º do CIEC, mas pelas redacções anteriores deste art. 74º, não.

Para além disso, aquela Portaria é anterior ao CIEC, aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, pelo que sua conformidade constitucional tinha de ser aferida à face de um diploma legislativo anterior, pois se o n.º 7 da Portaria referida era inconstitucional antes deste diploma, esse vício afectava-o desde a sua entrada em vigor.

Ainda para além disso, a Portaria n.º 234/97 foi emitida ao abrigo do art. 4º do DL n.º 15/97, de 17 de Janeiro, que apenas permitia definir por Portaria o abastecimento de gasóleo colorido e marcado durante os anos de 1997 e 1998, pelo que fica sem suporte legal a sua aplicação posterior.

Poderia aventar-se que o facto de o referido art. 47º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 ter vindo estabelecer, na redacção dada ao art. 3º do Decreto-Lei n.º 566/99 que «na medida em que sejam compatíveis com o Código dos impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma, mantêm-se em vigor as disposições regulamentares da legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial, considerando-se que as referências nelas efectuadas se reportam às correspondentes normas do mencionado Código» tornaria irrelevantes, para futuro, as questões de inconstitucionalidade orgânica que se poderiam suscitar em relação àquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

No entanto, mesmo que, hipoteticamente se aceitasse, em abstracto, a possibilidade de um diploma legislativo vir transformar direito regulamentar anterior em normas legislativas, por mera remissão para o seu conteúdo, tal apenas seria razoável em casos em que houvesse um remissão expressa para o conteúdo de determinado diploma ou diplomas, e não, como sucede no caso em apreço, uma mera referência genérica a «disposições regulamentares... constantes de portaria ou de despacho ministerial», que não identifica claramente as disposições para que se remete.

Por outro lado, a redacção daquele art. 47º, nº1, da Lei n.º 3-B/2000 nem sequer contém uma remissão para o conteúdo das disposições regulamentares a que alude, que permita aventar a possibilidade de ver nele uma absorção ou recepção material desse direito regulamentar, que passaria a ter força legislativa. Na verdade, a redacção dessa norma ao dizer que «na medida em que sejam compatíveis com o Código dos impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma, **mantêm-se em vigor as disposições regulamentares** de legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial» revela com evidência que o direito regulamentar é mantido como tal, ***como regulamentar***, e não passa a ter força legislativa.

Para além disso, sendo a duração da vigência da Portaria n.º 234/97 limitada aos anos de 1997 e 1998, ela não era já um diploma regulamentar em vigor no momento em que foi emitido o DL n.º 566/99 e a Lei n.º 3-B/2000.

Por isso, não há suporte constitucional nem legal para afirmar a vigência da Portaria n.º 234/97 após 1998.

Ora, no caso em apreço, o acto de liquidação foi baseado directa e exclusivamente na Portaria referida, pois, como se diz expressamente na parte do Relatório do Núcleo de informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro, reproduzido no ponto A) da matéria de facto fixada,

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do Imposto, ela advém do ponto 7º da Portaria 234/97, de 4 de Abril - I Série-B.

É sujeito do imposto o proprietário/responsável legal pela exploração do posto de venda de combustível, ao abrigo do artº.7º da Portaria n.º 234/97 e da alínea a) do n.º 2 do artº 3º do DL 566/99, de 22/12, no caso, a firma Bastos & Bastos, Lda.

Assim, o acto impugnado enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, como bem se decidiu na sentença recorrida.

2 - Votei vencido ainda porque, se o n.º 7 da Portaria n.º 234/97 ou qualquer outra norma legal válida vigente antes de 2006 previsse a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos pela diferença entre o ISP correspondente ao gasóleo colorido e marcado e o gasóleo rodoviário, essa seria uma hipotética norma de incidência baseada numa presunção de que o gasóleo colorido e marcado não foi vendido a titulares de cartão com microcircuito nem usado para os fins para

que legalmente está autorizada a sua comercialização, mas sim para os fins a que se destina o gasóleo rodoviário.

E, sendo uma presunção relativa à incidência tributária, sempre seria possível ilidi-la, demonstrando que o gasóleo foi vendido a titulares de cartão com microcircuito que detinham as condições legais para o adquirir (art. 73º da LGT).

Ora, no relatório do Núcleo de Informações e Fiscalização da Alfândega de Aveiro, na parte descrita no ponto A) da matéria de facto fixada, refere-se expressamente que

Embora o gasóleo tenha sido vendido a pessoas que já tinham efectuado o pedido de atribuição de cartão de microcircuito e, portanto, não se verificando um desvio de fim (...)

Assim, se hipoteticamente fosse válido o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, a presunção nele ínsita estaria ilidida e, nestas condições, era ilegal a liquidação do tributo.

3 - Parece-me que o Recorrente tem também razão quanto à inconstitucionalidade orgânica e material da ampliação do âmbito da incidência subjectiva do Impostos Sobre os Produtos Petrolíferos operada pelo DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que aprovou o C.I.E.C.

Na verdade, antes deste diploma, a Incidência subjectiva do ISP era definida no art. 6º do DL n.º 123/94, de 18 de Maio, que estabelecia o seguinte:

Artigo 6º

Sujeitos passivos

1 - São sujeitos passivos do ISP as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais são declarados para introdução no consumo os produtos referidos no nº1 do artigo 2º

2 - Nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, são sujeitos passivos do 1SP as pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos.

O Governo baseou-se para aprovar o DL n.º 566/996 e o C.I.E.C., na autorização legislativa concedida pelo artº 35º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que estabeleceu o seguinte:

Artigo 35º

Regime geral

Fica o Governo autorizado a codificar num único diploma as matérias actualmente previstas nos Decretos-Leis nºs 117/92, de 22 de Junho, 104/93, de 5 de Abril, 123/94, de 18 de Maio, 124/94, de 18 de Maio, e 325/93, de 25 de Setembro, no sentido de harmonizar os diversos regimes entre si e com a Lei Geral Tributária e prosseguir a harmonização com as directivas comunitárias, ***sem alteração das regras de Incidência*** *e das taxas.*

O sentido explícito da alteração é não alterar a incidência dos impostos cuja codificação de autorizou.

Por isso, parece-me evidente que o art.3º o C.I.E.C. extravasa do âmbito da autorização legislativa ao estabelecer que, nos casos de introdução irregular no consumo, além das pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos. Como se referia no art. 6º do DL n.º 123/94, seriam responsáveis pelo imposto também os, em situação irregular, produzam, transportem, ou vendam produtos sujeitos a imposto.

A tese de que a situação de venda estaria abrangida na referência aos que «tenham beneficiado com o consumo dos produtos» parece-me não ser compatível com a letra da lei, pois a fórmula legal refere-se ao passado e a uma situação em que o consumo já se tenha concretizado: só se pode ter beneficiado com o consumo quando este se tiver concretizado, o que é indetectável quando se procede à venda (os produtos vendidos podem em chegar a ser consumidos, (designadamente por perda ou destruição, podem ser armazenados por longo período antes de serem consumidos, etc.), momento esse em que tem de verificar-se dos pressupostos da incidência subjectiva em relação ao vendedor.

De qualquer forma, no caso em apreço nem se fez prova que os produtos vendidos tivessem sido consumidos.

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Associação desportiva. Assunção de dívida fiscal. Legitimidade.

Sumário:

I — A assunção de dívida, que consiste no acto pelo qual um terceiro se vincula perante o credor a efectuar a prestação devida por outrem (artigo 595.º do CC), pode também ocorrer no domínio das dívidas tributárias, o que, de resto, se encontra contemplado no artº 7º do Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/8.

II — Assim, assume voluntariamente a dívida exequenda a associação desportiva que interveio em nome de um seu associado num auto de aceitação de dação em pagamento.

III — Em tal auto, a referida associação interveio não só na qualidade de representante dos clubes mas também, sem dúvida, em nome próprio, dada a presença e intervenção dos seus legais representantes.

IV — O facto de ter iniciado todo este procedimento na qualidade de gestora de negócios dos clubes de futebol e de ter subscrito o aludido auto de dação na qualidade de representante desses clubes não significa, nem é impeditivo, que a associação desportiva não pudesse assumir, como o fez, na qualidade de terceiro, responsabilidades na garantia da dívida ou que o credor não pudesse condicionar a aceitação da dação à assunção da dívida remanescente por parte daquela.

V — Deste modo, a Federação Portuguesa de Futebol, que, assim, assumiu as dívidas tributárias contraídas pelos clubes de futebol seus associados, é parte legítima na oposição à execução fiscal deduzida para cobrança de tais dívidas.

Processo n.º 866/08-30.
Recorrente: Federação Portuguesa de Futebol.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Federação Portuguesa de Futebol, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que negou provimento à oposição à execução fiscal instaurada para cobrança das dívidas de IVA, IRS e Imposto de Selo, relativos aos anos de 1993 a 1996, no valor global de € 33.083,89, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O ponto deste recurso é que a matéria fáctica assente não consente que se julgue a Oponente parte legítima, que de facto o não o é, porque não actuou em nome próprio nos actos em causa neste processo, nomeadamente no auto de dação em pagamento de fls….

B) Não há qualquer elemento fáctico ou documento (*maxime* uma procuração) que permita sustentar que a Oponente actuou em nome próprio do auto de dação em pagamento.

C) A sentença recorrida violou os princípios gerais da representação voluntária — *maxime*, o art. 258º do C.C., uma vez que sustenta que a Recorrente actuou em nome próprio no auto de dação em causa, sem invocar qualquer documento ou facto de onde isso se possa extrair.

D) Finalmente, a sentença recorrida violou o disposto nos arts. 595º n.º 1 do C.C. e 7º n.º 1 do D.L. n.º 124/96, que estabelecem o enquadramento legal da assunção de dívida em apreço por terceiros, quando tal art. 7º exige que tais terceiros prestem garantia pelo valor desse capital e formulem requerimento nesse sentido, sendo manifesto que nenhum desses requisitos foi preenchido.

E) A Oponente é parte ilegítima, o que a sentença recorrida erroneamente não considerou.

F) O Supremo Tribunal pode suprir o lapso *supra* apontado no n.º 2 destas alegações, bem como, se o entender necessário, solicitar à Oponente e/ou à Fazenda Pública cópia da procuração a que se reporte o auto de dação em pagamento, o que comprovará que o Presidente da Federação actuou em nome do clube e não da Oponente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu 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 considerou provada a seguinte matéria de facto:

1- Em nome da Associação Desportiva de Esposende, foram instauradas as execuções fiscais constantes do apenso de fls. 1 a 39 e que aqui se dão por reproduzidas, por dívidas de IVA, IRS e Imposto de Selo.

2- A ora oponente foi citada em 23.02.2005 para proceder ao pagamento da quantia de € 2.978.968,73.

3- A oponente é uma associação de direito privado, dotada do estatuto de utilidade pública e do estatuto de utilidade pública desportiva, cujo objecto social consiste na promoção, organização, regulamentação e controlo do ensino e da prática do futebol, cfr. fls. 20 e 21 destes autos.

4- No exercício da sua actividade compete-lhe, em especial coordenar as actividades e iniciativas com os seus associados, clubes e agentes desportivos, representar o futebol português a nível nacional e internacional e defender o prestígio, a ética, o espírito desportivo e todos os interesses materiais do futebol, em conformidade com o disposto nos respectivos estatutos.

5- A ora oponente em Janeiro de 1997 solicitou a adesão ao regime excepcional de regularização de dívidas constante do Dec. Lei 124/96 de 10.08.

6- Posteriormente, cada um dos clubes apresentou, no respectivo Serviço de Finanças, o referido requerimento de adesão ao Dec. Lei 124/96.

7- O Governo propôs e aceitou como forma de extinção das dívidas fiscais dos clubes de futebol, a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas, durante o período compreendido entre 01.07.1998 a 31.12.2010, em conformidade com o disposto no Despacho 7/98-XIII de 04.03 e que a seguir se transcreve:

«Considerando que, em 31 de Janeiro de 1997, a Liga e a Federação aderiram, como gestores de negócios dos clubes das 1ª, 2ª divisão de honra, 2ª divisão B e 3ª divisão, ao plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto;

Considerando que a Liga e a Federação oferecerem, em dação em pagamento, para liquidação do valor das dívidas ao fisco existentes até 31 de Julho de 1996, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes tenham direito;

Considerando que a dação em pagamento está prevista no Código Civil e nos artigos 109º-A e 284º do Código de Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 125/96, de 10 de Agosto;

Considerando que nada obsta, no plano jurídico, à aceitação de bens de montante relativamente indeterminado, como os supra-referidos, ou mesmo de bens futuros, já que podem ser dados em pagamento todos os bens mobiliários ou imobiliários sem excepção;

Considerando que, por razões de uniformidade de tratamento, o prazo de arrecadação das receitas oferecidas em dação em pagamento se deve aproximar do prazo máximo permitido no regime prestacional previsto no DL n.º 124/96 (12,5 anos);

Considerando que, por despacho de 28 de Outubro de 1997, foi nomeada uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas desportivas para um período de doze anos e meio;

Considerando que, segundo o relatório da Comissão Técnica, a árvore de cenários construídos permite identificar uma "banda de sensibilidade" em torno do valor de tais receitas em que o valor mínimo será de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos;

Considerando que, segundo o relatório, o valor médio de tais receitas, para uma taxa provável de actualização de 3%, é de 10,902 milhões de contos;

Considerando que o valor global das dívidas fiscais de todos os clubes, até 31 de Julho de 1996, apurado nos respectivos processos de regularização e calculado nos termos do artigo 4º do D.L n.º 124/96, de 10 de Agosto e do Código do IVA, é de 11.367.198 contos;

Considerando que os clubes aderentes, constantes da lista em anexo, devem ter, à data da certificação das condições de adesão, a sua situação tributária, posterior a 31 de Julho de 1996, regularizada, de acordo com a lei geral e com as orientações administrativas constantes do Despacho n.º 17/97, de 14 de Março;

Considerando que as dívidas dos clubes à Segurança Social têm vindo a ser pagas, no quadro da lei, por mecanismos próprios;

Considerando que a Liga e a Federação se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento,

DETERMINO:

1. A aceitação, como forma de extinção, das dívidas fiscais globais dos clubes existentes até 31 de Julho de 1996, no valor de 11 367 198 contos, da dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga e Federação, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010, sem prejuízo da manutenção e consideração dos pagamentos por conta já efectuados ou a efectuar até à data do início daquele período.

2. A aceitação do montante de 10 902 000 contos como valor de avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas.

3. A aceitação em regime de pronto pagamento ou em 150 prestações mensais do pagamento da dívida remanescente, no valor de 465.198 contos.

4. A nomeação de uma Comissão de acompanhamento, constituída por um representante da Inspecção-Geral de Finanças, um representante da Direcção dos Serviços de Justiça Tributária da DGCI e um representante dos Serviços de Inspecção Tributária da DGCI, para análise da situação tributária dos clubes ao longo do período referido no ponto 1.

5. À Comissão de acompanhamento compete, nomeadamente:

a) Certificar que os clubes constantes da lista anexa satisfazem, em 1 de Junho de 1998, as condições de adesão previstas no D.L. n.º 124/96, de 10 de Agosto;

b) Verificar o cumprimento pontual das entregas dos valores das apostas mútuas a efectuar pela Liga, e pela federação;

c) Propor os mecanismos de inspecção necessários para garantir o cumprimento integral do presente despacho;

d) Certificar, sempre que necessário, que os clubes em anexo mantém, ao longo do período referido no ponto 1., a sua situação tributária regularizada, nos termos do n.º 5 do artigo 6º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, cumprindo as suas obrigações tributárias principais e acessórias.

6. A Comissão avaliará, no segundo semestre de 2004 e de 2010, o cumprimento do presente despacho e quantificará as importâncias recebidas.

7. No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades.

8. No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao reescalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento".

8- A previsão da evolução das receitas do totobola foi efectuada por uma Comissão no pressuposto de que seriam implementadas um conjunto de medidas que foram quantificadas e cuja aplicação deveria ter tido início em 1998.

9- Em 25.02.1999 foi assinado o auto de aceitação da dação em pagamento das receitas supra mencionadas, nos termos a seguir transcritos "Pelos representantes da Liga Portuguesa de Futebol Profissional e da Federação Portuguesa de Futebol, foi dito que pela sua adesão ao Decreto Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol que constam da lista anexa, e com o conhecimento e o consentimento pleno dos mesmos, dão como dação em pagamento, as verbas do Totobola, pelo prazo máximo de doze anos e meio, a contar de 1 de Julho de mil novecentos e noventa e oito até 31 de Dezembro de dois mil e dez no montante máximo de dez milhões novecentos e dois mil contos. A dação definida no despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que passa a fazer parte integrante do presente auto, destina-se a pagar as dívidas fiscais nele quantificadas, dos clubes de futebol constantes da lista anexa, até ao montante atrás indicado».

10- Em 17.12.2004 foi a ora oponente notificada pela Comissão de Acompanhamento das Dívidas Fiscais dos Clubes de Futebol, para, em conjunto com a Liga Portuguesa de Futebol Profissional, proceder ao pagamento da quantia de € 19.957.145,00, montante correspondente à diferença entre o valor arrecadada com a dação em pagamento das verbas do totobola e metade da dívida global com que os clubes fizeram a respectiva adesão.

3 – Vem o presente recurso interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a oposição à execução fiscal intentada pela recorrente para cobrança de dívidas de IVA, IRS e Imposto de Selo, dos anos de 1993 a 1996, na parte em que julgou legal a reversão da dívida da Associação Desportiva de Esposende operada contra a agora oponente, uma vez que e em suma, "resulta da matéria dada como provada, designadamente do exarado Despacho de 7/98-XIII de 04 de Março, que a ora oponente ao contrário do que é pretendido, também é responsável pelo pagamento das obrigações tributárias, em solidariedade com os devedores originários, quando ratifica a gestão de negócios e aceita como forma de extinção das dívidas fiscais a dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas durante o período compreendido entre 01 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010 e que no caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010 quer a Liga quer a oponente, deverão proceder ao pagamento da diferença", tudo nos termos do disposto nos artºs 22º da LGT e 512º e 513º do CC.

Por sua vez, alega, em suma, a recorrente que do facto de ter assinado posteriormente um auto de dação não se pode concluir que tenha assumido a dívida, já que em todo este procedimento actuou como gestora de negócios dos clubes e não em nome próprio.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – A assunção de dívida consiste no acto pelo qual um terceiro se vincula perante o credor a efectuar a prestação devida por outrem (artigo 595.º CC) e pode ocorrer no domínio das dívidas tributárias, conforme resulta expressamente dos artigos 111.º, n.º 1 CPT e 41.º, n.º 1 da LGT.

A possibilidade de assunção da dívida por um terceiro encontra-se, de resto, contemplada no Decreto-Lei n.º 124/96 de 10/8, cujo artigo 7.º determinava que poderiam beneficiar do regime previsto nesse diploma os terceiros que assumissem a dívida.

Trata-se, assim, de uma exigência da entidade credora que a impôs como condição para a aceitação do pedido de regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol ao abrigo do regime previsto no predito Decreto-Lei e da dação em pagamento proposta, tendo em vista prevenir a eventual falta de pagamento integral das dívidas por insuficiência dos créditos cedidos.

"E que as dívidas em causa foram voluntariamente assumidas não restam dúvidas face ao teor do auto de dação posteriormente lavrado, onde a recorrente se obrigou directamente para com o credor, assumindo a obrigação de pagar o remanescente da dívida global que fosse devida pelos clubes ao Fisco no segundo semestre de 2004 e 2010.

Em tal auto a recorrente interveio não só na qualidade de representante dos clubes aderentes mas também, sem dúvida, em nome próprio, dada a presença e intervenção dos seus legais representantes.

O facto de ter iniciado todo este procedimento na qualidade de gestora de negócios dos clubes de futebol e de ter subscrito o aludido auto de dação na qualidade de representante desses clubes não significa, nem é impeditivo, que a recorrente não pudesse assumir, como o fez, na qualidade de terceiro, responsabilidades na garantia da dívida ou que o credor não pudesse condicionar a aceitação da dação à assunção da dívida remanescente por parte da recorrente.

O próprio despacho impugnado evidencia claramente a responsabilidade assumida pela recorrente tanto num dos seus considerandos, onde se refere que a Liga e a FPF "se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento", como no contestado ponto 7, onde se deixa consignado que "… a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades", pelo que não podia a recorrente desconhecer a importância de tal responsabilidade para a aceitação da dação proposta pelos clubes e de que só a assunção da obrigação de pagar a diferença eliminaria qualquer risco financeiro da dação, razão por que apenas com essa condição a AT deferiria a requerida regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol.

O auto de dação subsequente ao despacho impugnado (leia-se "à citação da execução") mais não é do que o culminar do procedimento iniciado com o pedido de regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol, ao abrigo do DL 124/96, dando execução ao despacho que aceita a dação proposta como modo de extinção dessas dívidas, e concretizando a assunção, por parte da Liga e da FPF, da obrigação de pagar a dívida remanescente" (Acórdão desta Secção do STA de 23/5/07, in rec. n.º 233/07).

Pelo que não se vislumbra aqui, por isso, qualquer ilegitimidade da recorrente que fundamente a deduzida oposição à execução fiscal.

5 – Assim sendo, prejudicado fica o pedido da recorrente formulado no sentido de ser requerida, oficiosamente, a junção da cópia da procuração "a que se reporte o auto de dação em pagamento, o que comprovará que o Presidente da Federação actuou em nome do clube e não da Oponente", já que pouco interessa, como vimos, conhecer quais foram os poderes que lhe foram conferidos pela procuração passada pelo clube devedor originário, uma vez que com a intervenção do representante legal da Federação no auto de dação em pagamento, ficou, desde logo, esta vinculada ao negócio.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — António Calhau.*

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

IRC. Métodos indiciários. Pressupostos. Fundamentação do acto administrativo.

Sumário:

I — O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21º, n.º 4 do ETAF e 722º do C.P.Civil.

II — A tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos.

III — Se os peritos dos Serviços da Fiscalização Tributária detectaram que a contabilidade do contribuinte não permite formular um juízo de valor sobre as margens de comercialização de azeite, justifica-se o recurso a métodos indiciários.

IV — O direito à fundamentação do acto tributário ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos ex-

pressos nos artºs 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial, ao artº 1º, nºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 256-A/77 de 17/06 - cfr., hoje, o artº 77º da LGT.

V — Não está fundamentado um acto de liquidação, com uso de métodos indirectos, em que foi aplicada uma margem de comercialização de 25% sobre o presumido volume de vendas, sem nada se dizer sobre as razões da escolha dessa margem, em detrimento de qualquer outra.

Processo n.º 890/08-30.
Recorrente: Lopes Santos e Marques, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Lopes e Marques, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que julgou improcedente o recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, por sua vez, julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de IRC, relativo ao exercício de 1992, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O presente recurso dirige-se contra o Ac. do TCA do Sul que manteve a liquidação adicional resultante da fixação do lucro tributável da actividade da Recorrente de comércio de azeite, no exercício de 1992, através de métodos indirectos e da correcção técnica de 6.171.551$00 à actividade de construção civil.

2. A liquidação adicional em crise nos presentes autos e o Ac. recorrido que a mantém, devem desde logo ser anulados por falta e vício de fundamentação e erro e insuficiência de julgamento, respectivamente.

3. Não se encontram preenchidos os requisitos para a aplicação de métodos indirectos à Recorrente e o respectivo método de correcções é totalmente errado e ilegal.

4. Das actividades exercidas pela Recorrente, apenas são aplicados métodos indirectos ao comércio de óleos e azeite; a construção civil é apenas objecto de correcções técnicas.

5. Logo, as incorrecções da actividade de construção civil não podem fundamentar a aplicação de métodos indirectos.

6. Sucede, porém, que a decisão recorrida fundamenta a conclusão da verificação dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos em factos relacionados com a actividade de construção civil, como são os factos constantes da alínea c) 4 do ponto II.I das presentes alegações (violando o art. 51.º do CIRC).

7. A determinação do rendimento tributável por métodos indirectos apenas pode ser mobilizada quando for de todo impossível a determinação directa.

8. Os factos dados por provados e assumidos para justificar a avaliação indirecta da matéria tributável da Recorrente não impediam a sua quantificação; apenas poderiam justificar correcções técnicas ou aritméticas e, no limite, presunções de rendimentos num mês e não em todos os meses do ano.

9. Atendendo ao negócio do Recorrente – produção de azeite – tais factos nunca poderiam nunca justificar a passagem da matéria tributável de 852.998$00 para 17.773.272$00, pela singela correcção de um mês de actividade.

10. Existem diversos factos de importância vital para uma correcta decisão da questão *sub judice*, que não foram dados por provados pelo TAF de Leiria, mas que resultam inequivocamente dos elementos documentais juntos aos autos.

11. A fundamentação da liquidação adicional presentemente em crise encontra-se na decisão da Comissão de Revisão e não no relatório de inspecção.

12. O método de correcção assumido na decisão da Comissão de Revisão é diferente do seguido pela equipa de inspecção e conduz a valores diferentes.

13. O Ac. recorrido andou mal ao considerar que a fundamentação do acto de liquidação devia ser encontrada no relatório de inspecção servindo a decisão da Comissão de Revisão para o ajustar, e daí que enferme de claro erro de julgamento.

14. A fixação da matéria tributável da Recorrente referente à actividade de comércio de azeite através de métodos indirectos assenta no raciocínio traduzido pela fórmula matemática "0,84*34%+0, 16*10%=30%".

15. A decisão do procedimento de revisão e a fundamentação não justifica, explica ou demonstra a que se reportam os termos de tal equação.

16. É referida na decisão da Comissão de Revisão a suposta existência de uma amostragem, contudo essa amostragem não foi apresentada à Recorrente antes, durante ou após o procedimento de revisão.

17. Apesar de a fórmula matemática conduzir a um resultado de 30%, a margem bruta do negócio do azeite da Recorrente foi fixado pelo Fisco em 25%, devido a supostos casos especiais que, no entender do mesmo, podem justificar valores mais baixos que 30%.

18. Porém, não são identificados tais factores nem justificada a volumetria de 5%, que foi ditada arbitrariamente, impedindo também a Recorrente de a contestar.

19. A fundamentação da liquidação assenta assim em juízos meramente conclusivos.

20. Logo, as referidas correcções através de métodos indirectos são ininteligíveis, obscuras, contraditórias e confusas, não permitindo interpretar o respectivo raciocínio ou método, o que deverá levar à sua anulação por falta e vício de fundamentação, em clara violação do disposto nos arts. 81º e 82º do CPT (actualmente arts. 77º, 84º n.º 3 e 85º n.º 2 da LGT), o não foi reconhecido pela sentença recorrida.

21. Tal falta de fundamentação impede ainda a Recorrente de demonstrar claramente o erro e excesso na quantificação da sua matéria colectável, violando frontalmente o seu direito de reacção e defesa, concretamente estatuído no n.º 2 do art. 89º do CPT, o que também deverá levar à sua anulação nos termos do art. 120º alínea c) do CPT, actualmente regulado pelo art. 99º alínea c) do CPPT.

22. Por outro lado, no relatório de inspecção e na decisão da Comissão de Revisão não são referidas as disposições legais que conduzem à aplicação de métodos indirectos à Recorrente, conduzindo a falta de fundamentação legal, em violação do disposto no art. 82º do CPT, o que também deveria ter sido aceite e reconhecido pela sentença recorrida.

23. Junto aos autos encontra-se um relatório de amostragem apresentado pelo Fisco, que se presume ser o referido na decisão da Comissão de Revisão, pois dos autos não consta qualquer outro.

24. Porém, a Recorrente não foi notificada da amostragem e jamais teve oportunidade de se pronunciar sobre ela, quer porque foi omitida aquando da Comissão de Revisão, como porque o Meritíssimo Juiz de 1ª Instância julgou desnecessário que as partes apresentassem alegações nos autos de impugnação.

25. A Recorrente apenas tomou conhecimento da amostragem por consulta aos autos.

26. A amostragem, constitui um elemento "ex novo" que não foi tido em consideração no relatório de inspecção, como tal configurando fundamentação *a posteriori* e ilegal.

27. Assim, a presente liquidação e decisão deverão ser anuladas por inconstitucionalidade decorrente da violação do princípio do contraditório ínsito no direito de participação dos cidadãos nas decisões administrativas que lhes digam respeito plasmado no art. 267º n.º 5 da CRP (actualmente com consagração expressa no art. 45º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e violação do direito de notificação consagrado no art. 268º n.º 3 da CRP.

28. Nesse sentido veja-se Ac. do TCA do Sul proferido no Rec. 04144/00 de 27/6/2006, em que é decidida uma questão de facto e de direito praticamente em tudo semelhante ao caso vertente.

29. Para além disso, o relatório de amostragem está em total discordância com o relatório de inspecção, já que enquanto aquele primeiro se arroga a determinar a margem de comercialização do azeite pela Recorrente, o relatório de inspecção indica que é impossível determiná-la.

30. O relatório de amostragem assume factos que não se encontram suportados por qualquer elemento de prova ou de referência a factos reais que possam atestar ou controlar a sua veracidade: parte de elementos de um suposto lagar alegadamente existente na zona onde a Recorrente se encontra localizada.

31. Assume valores médios de compra de azeitona e de venda de azeite claramente diferentes dos juntos aos autos e que retratam a actividade da Recorrente.

32. Donde a referida amostragem viola claramente o estatuído nos arts. 52º do CIRC e 81º e 82º do CPT, o que deve também conduzir à anulação da liquidação e da decisão recorrida por erro de julgamento.

33. O método aplicado pelo Fisco para corrigir a Recorrente, utilizado *ex novo*, na Comissão de Revisão, não se encontrava previsto no art. 52º do CIRC, o que também deve levar à anulação das respectivas correcções.

34. Pelo que, a Sentença recorrida deve ser revogada por insuficiência da respectiva matéria de facto e erro de julgamento, ou anulada por erro do método de correcção, por violação do disposto nos arts. 51º n.º 1 e 52º do CIRC.

35. Ao contrário do afirmado pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, nos autos constam documentos que demonstram o excesso da margem bruta determinada pelo Fisco, tais como documentos de compra de azeitona e de venda de azeite.

36. O método do Fisco não atende a factores importantíssimos tais como a graduação do azeite vendido, o nível de impurezas, o facto de a uns clientes ser vendido azeite a granel e noutros casos azeite engarrafado, as perdas e borras do azeite, etc.

37. O Fisco negligencia o sector dos óleos sem o justificar ou provar a sua irrelevância para a determinação de margens médias da Recorrente.

38. O Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* impediu a Recorrente de realizar mais prova nos autos e demonstrar o excesso do método do Fisco ao não admitir a prova pericial e testemunhal requerida.

39. Logo, ocorreu erro de julgamento e manifesta insuficiência da respectiva matéria de facto apresentadas nos autos, em violação do disposto no art. 89º do CPT, o que só poderá conduzir à revogação do Ac. recorrido.

40. A correcção técnica de 6.171.551$00 também deverá ser anulada por evidente vício de fundamentação, na medida em que não indica a que se fica a dever, limitando-se a descrever um movimento contabilístico da Recorrente e não apresenta qualquer fundamentação legal, em evidente violação do estatuído pelo art. 82º do CPT.

41. A Sentença recorrida incorre também em erro de julgamento já que se limita a descrever o movimento contabilístico e não permite a realização da prova pericial requerida nos autos, que poderia claramente demonstrar a correcção do referido movimento contabilístico.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 398 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

"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.

Nestes termos deverá o presente recurso ser considerado improcedente confirmando-se o douto acórdão recorrido".

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

1. A impugnante foi submetida a uma acção de fiscalização que incidiu sobre o exercício de 1992, no âmbito da qual foi elaborado o relatório da inspecção junto a fls. 176 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. A impugnante tem como actividade principal a produção e comercialização de azeites e óleos comestíveis e como actividades secundárias a comercialização de materiais de construção, carpintaria mecânica, serração, construção civil, compra e venda de terrenos (fls. 178 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

3. A fiscalização permitiu verificar que:

a) A conta "caixa" a partir de Maio até ao final do ano encontra-se permanentemente com saldo credor, atingindo em Dezembro o montante de (7.012.437$).

b) No final do ano, através do documento interno n.º 1089 com seguinte descritivo "Pelos seguintes recebimentos, cujos avisos se extraviaram quando da sua remessa a esta firma" debita-se a conta "Caixa" por 9.350.400$.

c) Estes avisos já haviam sido contabilizados. O aviso n.º 115/92 em Março; o aviso n.º 177/92 foi emitido pela liquidação da factura n.º 361, mas o pagamento desta factura já fora contabilizado através do respectivo recibo (fls. relatório e recibo de fls. 199 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

d) Através do documento n.º 594 de 30/6 foi dada uma saída de caixa e a correspondente entrada em Bancos de um cheque no valor de 25.000 cts. Todavia, depois de analisada a conta "Caixa" apenas se verificou uma entrada deste montante em Setembro, através do documento n.º 729, pela venda de um terreno.

e) A conta 211 "Clientes Diversos" apresenta no final do ano um saldo credor de 148.639.125$.

f) Outras contas de clientes evidenciam saldos credores. Por exemplo, o cliente "Sica" principal cliente de azeite, apresentava um saldo credor de 44.509.926$, sem que tenha sido fornecida qualquer explicação para a existência de tal saldo credor.

g) Pelo valor da venda dos terrenos é creditada a conta 35 e posteriormente o saldo desta conta é transferido para a conta 79. No final do exercício, para apuramento dos resultados é novamente creditada cada uma das sub contas da conta 35 pelo valor das existências iniciais por contrapartida da conta 83. Este último lançamento vai originar que aquelas sub contas da 35 apresentem saldos credores, e assim uma diminuição de proveitos no montante de 36.171.551$.

h) Foi iniciada a construção de um prédio para habitação, em meados do exercício de 1992. A esta obra foram imputados custos no montante de 6.429.304$ por transferência da conta 4412.

i) No final do ano, a conta referente a esta obra 35.15 é movimentada a débito por 30.000.000$ por contrapartida da conta 83. Valor este atribuído à obra no final do ano.

j) Este lançamento foi considerado indevido, razão porque foi anulado, e atribuído a produção e trabalhos em curso um valor não de 30.000.000$, mas sim de 36.171.551$, por ser este o montante de custos atribuídos à obra.

k) O contribuinte produz azeite obtido por transformação de azeitona adquirida essencialmente a agricultores, por cujas aquisições é emitido um documento interno.

1) Existe ainda azeite obtido por transformação da azeitona cedida por terceiros, mas a contabilidade não evidencia a valorização destas prestações de serviço, que é na sua quase totalidade em azeite, mediante o pagamento de uma maquia, correspondente a 12% da produção obtida por cada agricultor.

m) Existem também compras de azeite, correspondendo estas, a 5,7% do total das compras.

n) Pelas vendas de azeite a outros sujeitos passivos, são emitidas facturas. São emitidas guias de saída que servem de VDs. No entanto, estas guias também funcionam como guias de transporte nos casos em que são emitidas facturas.

o) No controlo efectuado à numeração das guias que se encontram arquivadas e contabilizadas como VDs, verificam-se algumas faltas. Todavia, não é possível se se trata de VDs ou guias de transporte.

p) Do livro de guias n.º 1401 a 1500, apenas a 1496 se encontra contabilizada.

Esta série de guias foi toda emitida durante o mês de Janeiro. Mas neste mesmo mês só foram emitidas 5 facturas. Por tal facto, as guias em falta não podem ser guias de transporte.

q) Na acção de fiscalização, considerou-se não ser possível a determinar a margem de comercialização praticada na venda de azeite, uma vez que para isso seria necessário converter a quantidade de azeitona adquirida em quantidade de azeite, não se dispondo desses dados que permitam a conversão.

r) Por tal facto, para termo de comparação da margem de comercialização evidenciada na contabilidade em 1992, determinaram-se as margens de comercialização evidenciadas pela contabilidade nos dois anos anteriores, que são significativamente superiores à de 1992. Com efeito, no ano de 1992 a MB e de (10,2%); no ano de 1990 é de 26,64% e no ano de 1991 é 42,44% (mapas de fls. 214, 213 e 194 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

4) Estes factos levaram a Administração Fiscal a concluir que a contabilidade da impugnante não revelava a situação patrimonial objectiva, pelo que se procedeu à determinação da matéria colectável pela aplicação de métodos indirectos.

5) E assim, procedeu-se à determinação da margem de comercialização do azeite com base nas margens evidenciadas na contabilidade nos anos de 1990 e 1991, ou seja, 34%.

6) O que teve como efeito a alteração do lucro tributável declarado de 3.480.809$ para 31.895.875$.

7) E liquidação adicional de IVA num total de 1.651.486$ resultante de correcções técnicas de 1.276.680$ e não técnicas de 374.806$, repartido pelos períodos de imposto.

8) Instaurado procedimento de revisão, com os fundamentos constantes de fls. 123 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido, não houve acordo entre os vogais (acta n.º 8/95, junta a fls. 121 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

9) Por tal facto, cada um lavrou cada um o seu laudo, como consta de fls. 107 a 109 (laudo da impugnante) e fls. 110 a 120 (laudo da Administração Fiscal).

10) Após o que o Exmo. Director de Finanças fixou, para 1992, no seguinte:

a) Para efeitos de IRC, 27.425.632$ (rendimento tributável), resultado da aplicação da MB de 25% sobre as vendas estimadas, tal como proposto no Laudo do vogal da Administração Fiscal;

b) Para efeitos de IVA, o imposto de 294.148$ (fls. 88 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

11) No que respeita a algumas anomalias verificadas na contabilidade da impugnante, o seu TOC respondeu como consta de fls. 135 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

Acrescenta-se ao probatório o seguinte facto que resulta da informação prestada ao tribunal a fls. 340 dos autos:

12) A impugnante procedeu ao pagamento do IRC do ano de 1992 em 18 prestações mensais ao abrigo do D.L. 225/94 e o processo executivo fiscal encontra-se findo desde 25/02/2002.

3 – A impugnação judicial deduzida pela ora recorrente fundou-se em várias ilegalidades substanciais, ligadas a errónea quantificação e qualificação dos factos tributários, conforme resulta da sua petição inicial.

A sentença do tribunal tributário de 1ª instância identificou, assim, as questões a resolver:

"Pressupostos para avaliação indirecta e correcções técnicas".

Das respostas dadas a estas questões resultou a procedência parcial da impugnação, na parte respeitante à anulação efectuada pelo Director de Finanças, no montante de 1.089.551$00 e improcedente quanto à parte restante da liquidação por se terem havido por legais o recurso aos métodos indiciários e as correcções introduzidas pela Administração Fiscal.

As mesmas questões que apreciara a 1ª instância foram pela impugnante, também então recorrente, colocadas ao TCA Sul, o qual entendeu negar provimento ao recurso "confirmando a decisão recorrida".

É contra esta decisão que a recorrente aduz os fundamentos que constam das conclusões acima transcritas.

4 – Afirma o Exmº. Procurador-Geral Adjunto que nas conclusões 9, 10, 16, 30, 31, 35 e 36 a recorrente "vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelas instâncias, alegando abundante matéria de facto, o que não é admissível neste tipo de recurso que tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça: que "...Atendendo ao negócio do Recorrente – produção de azeite – tais factos nunca poderiam nunca justificar a passagem da matéria tributável de 852.998$00 para 17.773.272$00, pela singela correcção de um mês de actividade…Existem diversos factos de importância vital para uma correcta decisão da questão *sub judice*, que não foram dados por provados pelo TAF de Leiria, mas que resultam inequivocamente dos elementos documentais juntos aos autos…É referida na decisão da Comissão de Revisão a suposta existência de uma amostragem, contudo essa amostragem não foi apresentada à Recorrente antes, durante ou após o procedimento de revisão…O relatório de amostragem assume factos que não se encontram suportados por qualquer elemento de prova ou de referência a factos reais que possam atestar ou controlar a sua veracidade: parte de elementos de um suposto lagar alegadamente existente na zona onde a Recorrente se encontra localizada...Assume valores médios de compra de azeitona e de venda de azeite claramente diferentes dos juntos aos autos e que retratam a actividade da Recorrente…Ao contrário do afirmado pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo*, nos autos constam documentos que demonstram o excesso da margem bruta determinada pelo Fisco, tais como documentos de compra de azeitona e de venda de azeite...O método do Fisco não atende a factores importantíssimos tais como a graduação do azeite vendido, o nível de impurezas, o facto de a uns clientes ser vendido azeite a granel e noutros casos azeite engarrafado, as perdas e borras do azeite, etc….".

A esse propósito o tribunal "a quo" estabeleceu matéria diferente, como claramente resulta do probatório, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Assim, ao alegar esses factos, nas conclusões em apreço, a recorrente invoca uma factualidade que o Tribunal recorrido não estabeleceu, questionando a bondade do seu julgamento feito sobre os factos, bem como o julgamento feito em sede factual.

Ora, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa em que, porventura, haja incorrido o TCA, não pode ser conhecido por este Tribunal, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio, como nos diz o artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), o que não é o caso.

E, como vem sendo entendido pela doutrina e pela jurisprudência, os juízos de valor sobre a matéria de facto, quando a sua formulação não dependa do sentido de norma legal ou dos critérios de valorização da lei, integram-se no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, não podendo, pelas ditas razões, ser criticados pelos tribunais que não têm senão poderes de revista, como é o caso deste Supremo Tribunal Administrativo que, em processos como o presente, julgado, em primeiro grau, por um tribunal tributário de 1ª instância, não conhece de matéria de facto – cfr. o artigo 21º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril, aqui aplicável.

Escreve Alberto dos Reis (Código de Processo Civil, anotado, Volume VI, reimpressão, pág. 28):

"O Supremo não é um tribunal de 3ª Instância; é um tribunal de revista. Com isto quer significar-se que o Supremo não conhece de questões de facto; conhece somente de questões de direito.

As questões de facto ficam arrumadas definitivamente na Relação; ao Supremo cumpre acatar a decisão do tribunal de 2ª instância sobre a matéria de facto; a sua função é definir o regime jurídico adequado aos factos fixados pela Relação e fazer aplicação dele a esses factos".

Pelo que improcedem, assim, as referidas conclusões da motivação do recurso.

Posto isto, passemos, então, à apreciação das demais questões que constituem o objecto do presente recurso.

5 – E a primeira dessas questões consiste em saber se se encontram ou não preenchidos os pressupostos que permitem o apuramento, pela Administração Fiscal, da matéria tributável através de métodos indiciários.

Dispunha o artº 51º do CIRC, na redacção original que:

"1) A determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificar-se-á sempre que ocorra qualquer dos seguintes factos:

a) A inexistência de contabilidade, falta ou atraso de escrituração dos seus livros e registos e, bem assim, irregularidades na sua organização ou execução;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades com propósitos de dissimular a realidade perante a administração fiscal;

d) Erros e inexactidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

2 – A aplicação de métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções da contabilidade só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de harmonia com as disposições da secção II deste capítulo.

3 – O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos bem como a sua não exibição imediata só darão lugar à aplicação de métodos indiciários após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida esta.

4 – O prazo a que se refere o número anterior não deverá ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudicará a aplicação da sanção que corresponder à infracção eventualmente praticada".

Entretanto e com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 472/99 de 8/11, o predito artigo passou a ter a seguinte redacção:

"1 - A aplicação de métodos indirectos efectuar-se-á nos casos e condições previstos no artigo 87º, artigo 88º e artigo 89º da Lei Geral Tributária.

2 - O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, só darão lugar à aplicação de métodos indiciários após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação.

3 - O prazo a que se refere o número anterior não deverá ser inferior a cinco nem superior a trinta dias e não prejudicará a aplicação da sanção que corresponder à infracção eventualmente praticada".

Resulta, assim, claro que a tributação por métodos indirectos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos.

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 7/5/03, in rec. n.º 243/03 e de 2/2/06, in rec. n.º 1011/05.

Por outro lado, a impossibilidade de determinação da matéria colectável por métodos indirectos constitui um juízo normativo que, como tal, o STA sindica, com base nos factos fixados na instância, no caso, as alíneas a) a r) do item 3 do probatório.

E não é necessário que a Administração Tributária refira expressamente aquela impossibilidade, bastando que os factos apurados a concretizem.

Ora, como resulta daquelas alíneas do citado item, a fixação da matéria colectável por métodos indiciários resultou, da constatação, pela fiscalização, da existência de "…A conta "caixa" a partir de Maio até ao final do ano encontra-se permanentemente com saldo credor, atingindo em Dezembro o montante de (7.012.437$)...No final do ano, através do documento interno n.º 1089 com seguinte descritivo "Pelos seguintes recebimentos, cujos avisos se extraviaram quando da sua remessa a esta firma" debita-se a conta "Caixa" por 9.350.400$... Estes avisos já haviam sido contabilizados. O aviso n.º 115/92 em Março; o aviso n.º 177/92 foi emitido pela liquidação da factura n.º 361, mas o pagamento desta factura já fora contabilizado através do respectivo recibo (fls. relatório e recibo de fls. 199 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)...Através do documento n.º 594 de 30/6 foi dada uma saída de caixa e a correspondente entrada em Bancos de um cheque no valor de 25.000 cts. Todavia, depois de analisada a conta "Caixa" apenas se verificou uma entrada deste montante em Setembro, através do documento n.º 729, pela venda de um terreno…A conta 211 "Clientes Diversos" apresenta no final do ano um saldo credor de 148.639.125$...Outras contas de clientes evidenciam saldos credores. Por exemplo, o cliente "Sica" principal cliente de azeite, apresentava um saldo credor de 44.509.926$, sem que tenha sido fornecida qualquer explicação para a existência de tal saldo credor… Pelo valor da venda dos terrenos é creditada a conta 35 e posteriormente o saldo desta conta é transferido para a conta 79. No final do exercício, para apuramento dos resultados é novamente creditada cada uma das sub contas da conta 35 pelo valor das existências iniciais por contrapartida da conta 83. Este último lançamento vai originar que aquelas sub contas da 35 apresentem saldos credores, e assim uma diminuição de proveitos no montante de 36.171.551$...Foi iniciada a construção de um prédio para habitação, em meados do exercício de 1992. A esta obra foram imputados custos no montante de 6.429.304$ por transferência da conta 4412…No final do ano, a conta referente a esta obra 35.15 é movimentada a débito por 30.000.000$ por contrapartida da conta 83. Valor este atribuído à obra no final do ano…Este lançamento foi considerado indevido, razão porque foi anulado, e atribuído a produção e trabalhos em curso um valor não de 30.000.000$, mas sim de 36.171.551$, por ser este o montante de custos atribuídos à obra…O contribuinte produz azeite obtido por transformação de azeitona adquirida essencialmente a agricultores, por cujas aquisições é emitido um documento interno…Existe ainda azeite obtido por transformação da azeitona cedida por terceiros, mas a contabilidade não evidencia a valorização destas prestações de serviço, que é na sua quase totalidade em azeite, mediante o pagamento de uma maquia, correspondente a 12% da produção obtida por cada agricultor…Existem também compras de azeite, correspondendo estas, a 5,7% do total das compras…Pelas vendas de azeite a outros sujeitos passivos, são emitidas facturas. São emitidas guias de saída que servem de VDs. No entanto, estas guias também funcionam como guias de transporte nos casos em que são emitidas facturas…No controlo efectuado à numeração das guias que se encontram arquivadas e contabilizadas como VDs, verificam-se algumas

faltas. Todavia, não é possível se se trata de VDs ou guias de transporte…Do livro de guias n.º 1401 a 1500, apenas a 1496 se encontra contabilizada. Esta série de guias foi toda emitida durante o mês de Janeiro. Mas neste mesmo mês só foram emitidas 5 facturas. Por tal facto, as guias em falta não podem ser guias de transporte…Na acção de fiscalização, considerou-se não ser possível a determinar a margem de comercialização praticada na venda de azeite, uma vez que para isso seria necessário converter a quantidade de azeitona adquirida em quantidade de azeite, não se dispondo desses dados que permitam a conversão…Por tal facto, para termo de comparação da margem de comercialização evidenciada na contabilidade em 1992, determinaram-se as margens de comercialização evidenciadas pela contabilidade nos dois anos anteriores, que são significativamente superiores à de 1992. Com efeito, no ano de 1992 a MB e de (10,2%); no ano de 1990 é de 26,64% e no ano de 1991 é 42,44% (mapas de fls. 214, 213 e 194 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)".

Assim, é evidente que face a um tal probatório, aceita-se a consequência tirada no acórdão recorrido, segundo o qual se justificou o recurso a métodos indiciários, uma vez que estes factos levam a concluir que a contabilidade da recorrente não revela a sua situação patrimonial objectiva.

É certo, como vimos supra, que o recorrente discorda frontalmente do relatório da fiscalização.

Porém, o respectivo relatório e os factos neles descritos têm o aval do acórdão recorrido.

Assim, o que está especialmente em causa é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do Tribunal de 2ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

É que, como também vimos supra, a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n.º 4 do anterior ETAF/84, aqui aplicável.

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n.º 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex-vi do art. 2º, e) do CPPT, a saber: "Ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não é passível de censura.

Pelo que, em tal medida, a determinação da matéria colectável só podia efectuar-se por métodos indirectos.

6 – Certo que, como é jurisprudência pacífica e reiterada do STA, cabe à Administração Fiscal o ónus da prova dos factos concretizadores dos requisitos legais da sua actuação - tributação por métodos indirectos - e ao contribuinte demonstrar ou, pelo menos, gerar, no ponto, fundada dúvida quanto à sua existência - quantificação do rendimento colectável - artigos 342.º do Código Civil e, agora, 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Assim, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, isto tanto no procedimento como no processo judicial tributários (neste sentido vide, por todos, Acórdão desta Secção do STA de 13/11/02, in rec. n.º 1.015/02 e Jorge Sousa in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 448 e 449).

Mas foi o que a Administração Tributária fez, pois que se não vê maneira de calcular as referidas margens de lucro, senão por estimativa, isto é, por métodos indirectos, levando em linha de conta a margem de lucro dos dois anos anteriores, sendo certo que esta decisão não foi contrariada pela impugnante, que se limitou a referir que a margem de lucro era de 10%, sem que indicasse as razões por que chegou a esta conclusão.

E do que fica exposto, é patente que não colhe o argumento invocado pela impugnante de que "foram as correcções técnicas efectuadas à sua actividade de construção civil que ditaram a aplicação de métodos indirectos ao comércio de óleos e azeite mas antes os factos destacados no probatório que revelam a falta de credibilidade da contabilidade da impugnante", como bem se anota no aresto recorrido.

Pelo que é de concluir pela correcção da actuação da Administração Tributária, tendo-se por justificado, nos preditos termos, a fixação da predita matéria colectável por métodos indirectos.

Assim, também falece, nesta parte, a motivação do recurso da impugnante.

7 – Por outro lado, argui a recorrente a nulidade da correcção técnica de 6.171.551$00, por evidente vício de falta de fundamentação, na medida em que não indica a que se fica a dever, limitando-se a descrever um movimento contabilístico da Recorrente e não apresenta qualquer fundamentação legal, em evidente violação do estatuído pelo art. 82º do CPT (conclusão n.º 40 da motivação do recurso).

Ora, a questão assim suscitada não foi enunciada na petição inicial e daí que sobre ela o Tribunal "a quo" não tivesse formulado qualquer juízo ou emitido qualquer pronúncia.

O que ali se apreciou e decidiu foi tão só a legalidade da correcção efectuada pela Administração Fiscal, o que é coisa bem diferente.

Sendo assim e consequentemente, não pode também, agora, este Supremo Tribunal pronunciar-se sobre ela, já que e como é jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, os recursos jurisdicionais não constituem o meio processual adequado a decidir questões não apreciadas pela decisão judicial com eles impugnada, pois que, por definição, visam apenas o reexame da decisão

recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso (vide, por todos, Acórdão de 5/4/00, in rec. n.º 24.753).

Deste modo, sendo a referida questão nova e não sendo do conhecimento oficioso, esta conclusão não pode também e necessariamente, deixar de improceder.

8 – A segunda das questões que constitui o objecto do presente recurso, consiste ela em saber se o acto de liquidação impugnado está suficientemente fundamentado, como entendeu o acórdão recorrido, ou se não satisfaz as exigências formais da lei relativas à fundamentação, como pretende a recorrente.

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 iter 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.

9 – Antes do mais, importa referir que o acto tributário em causa (liquidação adicional de IRC) e como resulta do seu teor, foi fixado pela decisão da Comissão de Revisão, sendo certo que o relatório da inspecção foi incorporado nessa mesma decisão, como resulta do facto de esta se ter remetido para o laudo do perito da Administração Tributária e este para o referido relatório.

Assim sendo, a questão que aqui se nos coloca é, apenas, a de saber se esse acto se se encontra ou não devidamente fundamentado.

Este acto é do seguinte teor: "Para efeitos de IRC, 27.425.632$ (rendimento tributável), resultado da MB de 25% sobre as vendas estimadas, tal como proposto no Laudo do vogal da Administração Fiscal…".

Ora e como vimos, se, no tocante à opção pelo apuramento da matéria colectável mediante métodos indiciários, a fundamentação é bastante, consistindo na invocação da contabilidade da impugnante não revelar a sua situação patrimonial objectiva, já no que diz respeito à margem bruta sobre as vendas atribuída - 25% - não há qualquer explicação.

Com efeito, o que consta do relatório da inspecção, a este propósito, é o seguinte: "Não nos é possível determinar a margem de comercialização praticada na venda do Azeite, uma vez que para isso seria necessário converter a quantidade de azeitona e não possuímos dados que nos permitam fazer essa conversão.

Assim, para termo de comparação da margem de comercialização evidenciada na contabilidade em 1992, fomos determinar as margens evidenciadas pela contabilidade dos dois anos anteriores e que apresentamos em anexo XVII e XVIII.

Conforme se pode verificar, estas margens de comercialização do azeite são significativamente superiores à do ano de 1992.

Não existe qualquer justificação plausível que possa explicar esta quebra".

E mais adiante refere-se: "Apuramento da margem, de comercialização do azeite com base nas margens evidenciadas na contabilidade dos anos de 1990 e 1991 e que foram de 26% e 42% respectivamente.

Embora o mais correcto fosse utilizar a margem do ano mais próximo, não o iremos fazer uma vez que se verificou uma ligeira subida no preço de custo da azeitona, pelo que optámos por utilizar a média das margens apresentadas nos dois anos anteriores e que será de 34%".

A acta da comissão de revisão nada acrescenta de útil, neste domínio, limitando-se a noticiar a discordância do sujeito passivo, o que foi contrariado "pelo conteúdo do relatório, pelo defendido por parte da vogal da Fazenda Pública no seio da Comissão e, por fim, pelo fundamentado conteúdo do seu laudo de 11 páginas…".

O mesmo se pode dizer do parecer do perito representante da Fazenda Pública, que se queda na reafirmação do que acabámos de transcrever, assentando, porém, a fixação da matéria tributável no raciocínio traduzido pela fórmula matemática "0,84*34%+0,16*10%=30%, propondo que, "considerando que em casos especiais possam ocorrer preços de venda mais baixos, que se apurem as vendas estimadas através da aplicação da margem bruta de 25%" (vide fls. 110 a 120).

E foi "considerando isto tudo e o que mais emerge" que o Director de Finanças decidiu, concordando "com o que vem considerado e proposto nos pontos 4 e 5 do laudo da vogal da Fazenda Pública".

Assim, pode concluir-se que é possível, através da fundamentação usada, saber que o que levou os Serviços de Fiscalização a proceder à correcção em causa, foi as margens brutas de comercialização apuradas nos anos de 1990 e 1991, a partir da média das quais apurou a percentagem de lucro, que foi fixada em 34%.

Mas já se não pode dizer que há fundamentação - um mínimo de fundamentação - relativamente à escolha da margem de comercialização de 25% pelo Director das Finanças.

Quanto a este ponto, a fundamentação é de todo inexistente.

Na verdade, não foi justificado, explicado ou demonstrado a que se reportam os termos da referida equação.

Por outro lado, conduzindo a aplicação da referida fórmula matemática a uma percentagem de 30%, embora admitindo que em casos especiais possa ocorrer preços mais baixos, a Administração Fiscal fixou a margem bruta de comercialização em 25%, sem que tivesse indicado quais eram esses factores especiais que podiam justificar esta percentagem mais baixa, como bem salienta a recorrente.

Assim, no que concerne à ponderação da margem bruta de 25% sobre as vendas de azeite, a decisão em causa nada mais refere do que esse mesmo juízo conclusivo, isto é que a tal título, utilizou, em tal montante a referida taxa percentual.

Temos, no entanto, por patente que, de tal decisão, mas não só, já que o relatório da inspecção e os pareceres dos peritos, são de todo omissos, não é possível descortinar, minimamente, a razão porque se entendeu de ponderar uma taxa percentual de 25% e não de um qualquer outro valor, já que nenhuma circunstância de facto é referenciada que a permita extrapolar, sequer, como plausível.

Pelo que, a fixação do ***"quantum"*** da matéria colectável, no caso em análise, carece de fundamentação, inquinando, nessa medida, de ilegalidade o acto tributário impugnado.

Assim e nesta parte, procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações da recorrente, ficando, por isso, prejudicada a apreciação da questão do elemento ex novo da amostragem.

10 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar o aresto recorrido e, consequentemente, a sentença na parte recorrida, julgando procedente a impugnação judicial e anulando o acto de liquidação adicional de IRC relativo ao ano de 1992.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 19 de Março de 2009.

Assunto:

Execução de julgado. Prazo. Inconstitucionalidade. CPPT. Lei Geral Tributária.

Sumário:

I — O n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, afrontando o disposto nos artigos 100.º da LGT e 205.º n.º 2 do CRP, é material e organicamente inconstitucional.

II — A obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge logo com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa do processo para o serviço de finanças competente, a requerimento do contribuinte.

III — A falta desse requerimento no prazo indicado no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, não preclude o direito do contribuinte exigir à administração tributária e os tribunais a execução do julgado.

Processo n.º 983/08-30.
Recorrente: ADR — Agência de Desenvolvimento Regional, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- ADR – Agência de Desenvolvimento Regional, Lda., com os sinais dos autos, vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que indeferiu liminarmente a petição de execução de julgados, formulando as seguintes conclusões:

I. A Recorrente entende, com o devido respeito, que na douta decisão recorrida houve manifesto erro sobre os pressupostos de direito da decisão no que se refere à contagem do início de prazo para a execução espontânea pela administração tributária.

II. A administração tributária está obrigada, em caso de procedência (total ou parcial) da decisão 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, nos termos do art. 100º da LGT.

III. Tal prazo deverá ser contado, nos termos do n.º 1, do art. 162.º do CPTA, a partir do trânsito em julgado da decisão, e não a partir da remessa dos autos à administração tributária, como entendeu o douto tribunal *a quo* ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 146.ºdo CPPT.

IV. O n.º 2, do art. 146º, do CPPT, é orgânica e materialmente inconstitucional, por violação do art. 100º da LGT e do n.º 2 do art. 205º da CRP, uma vez que todas as decisões, devidamente transitadas em julgado, são imediatamente obrigatórias para todas as entidades, não podendo ficar a aguardar qualquer requerimento do próprio interessado.

V. A sentença objecto de execução de julgados transitou já em julgado, ainda que parcialmente, em 11-06-2007, e uma vez que o recurso interposto para o TCA da parte da sentença com a qual a Recorrente não se conformou tem efeito meramente devolutivo, tal facto não obsta à execução imediata da decisão da parte procedente proferida pelo tribunal de 1ª instância transitada em julgado.

VI. Pela omissão ilegal de um acto administrativo legalmente devido de conteúdo vinculado por parte da Administração, deverá esta ser condenada a pagar à ora Recorrente indemnização moratória, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Os fundamentos do recurso são as inconstitucionalidades orgânica e material do art. 146º, n.º 2 do CPPT.

A norma não é organicamente inconstitucional pois não dispõe sobre nenhuma das matérias reguladas nos arts. 165º, n.º 1 alínea i) e 103º, n.º 2 da Constituição da República, na verdade, limita-se a operacionalizar o art. 100º da LGT, sendo certo que a administração tributária não pode proceder "à imediata e plena reconstituição da legalidade", sem que lhe tenha sido remetido o processo que, no caso dos autos, estão em recurso no TCA.

Quanto à inconstitucionalidade material, não se vê nem o recorrente demonstra nas suas alegações a medida em que o art. 146º, n.º 2 do CPPT viola a regra constitucional consagrada no art. 205, n.º 2 da Constituição da República, pois que, como acima se disse, a A.T. só está em condições de poder proceder à imediata e plena reconstituição da legalidade depois do processo ter "sido remetido ao órgão da A.T. competente para a execução".

Aliás, foi certamente por essa razão que o ora recorrente não usou da faculdade prevista na última parte do n.º 2 do art. 146º do CPPT: não requereu a remessa da sentença, na parte transitada, ao órgão competente para a execução, no prazo de 8 dias, após trânsito.

Termos em que sou de parecer que se deve manter o julgado, não se dando provimento ao recurso.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A decisão recorrida, constatando que os autos em causa ainda não tinham sido remetidos à administração tributária por se encontrarem em recurso no TCA, na parte relativa ao parcial improcedimento da impugnação judicial deduzida, indeferiu liminarmente a petição de execução de julgados por entender que «(…) *no Código de Procedimento Tributário existe norma que dispõe sobre a execução espontânea de julgados (artigo 146.º n.º 2), a norma invocada pelo exequente (artigo 162.º, n.º 1 do CPTA) apenas começa a contar a partir do momento em que os autos são remetidos à administração tributária, conforme dispõe o artigo 146.º n.º 2 do CPPT,(…)»* e daí que «*ainda nem sequer começou a contar o prazo para a execução espontânea da sentença objecto dos presentes autos, não há qualquer inexecução da sentença por parte da administração tributária para que, nos termos do disposto no n.º 3 do artº 157º do CPTA, o exequente possa lançar mão da execução de julgados prevista nos arts. 157º e ss do CPTA.»*

5- A questão que vem colocada no presente recurso prende-se em apurar da conformidade constitucional da previsão normativa constante do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT ao dispor que «*o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para execução, podendo interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito da decisão».*

Essa questão foi apreciada e decidida neste STA em data recente por acórdão de 3/12/08, no processo n.º 570A/08, subscrito pelo presente relator, pelo que se acompanhará a argumentação jurídica aí aduzida tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se nesse aresto:

«Dispõe o art.º 100.º 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 de termo do prazo da execução da decisão".

Estabelece, porém, o artigo 146º, n.º 1 do CPPT que é admitido, no processo judicial tributário, além do mais, o meio processual de execução dos julgados, que será regulado "pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos". Acrescenta, contudo, o n.º 2 do mesmo preceito normativo que "o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão".

Ora, face a esta falta de harmonia entre os preceitos legais citados, parece que o predito artº 146º, n.º 2 é inconstitucional por não se compatibilizar com o teor da LGT.

Escreve, a este propósito, o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, vol. 1, 5 ed., pág. 1.047: "Na verdade, no art. 100.º desta Lei estabelece-se que, em caso de procedência da pretensão do contribuinte, a administração tributária fica obrigada «à imediata e plena reconstituição de legalidade do acto ou situação objecto do litígio».

O regime que resulta deste n.º 2 do art. 146.º, consubstanciando-se, por um lado, em fazer depender de requerimento do interessado a obrigação da administração tributária executar o acto e, por outro, em criar uma dilação para a constituição da obrigação da administração tributária dar execução ao julgado, não se harmoniza com o carácter imediato e incondicional que naquele art. 100.º é atribuído a essa obrigação.

Por isso, em face da supremacia da LGT sobre este Código, reconhecida no art. 1.º deste, e do sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar este Código, que é o da compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamento das disposições desta dela carecidas [alínea c), do n.º 1 do art. 51º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], parece não ser admissível que neste Código se estabeleça um regime incompatível.

Por outro lado, as normas relativas ao regime de execução de julgados reportam-se às garantias dos contribuintes, pelo que o Governo não podia legislar nesta matéria em sentido diferente ao da referida autorização legislativa, pois tal matéria integra-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Na verdade, embora no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, em que se define esta reserva, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do n.º 2 do art. 103.º da mesma, em que se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional.

Tratando-se, assim, de matéria englobada naquela reserva relativa de competência legislativa, o Governo não podia legislar sobre ela em sentido divergente com o indicado na lei de autorização legislativa em que se baseou [arts. 112.º, n.º 2, e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP], pelo que, não respeitando tal obrigação, o referido n.º 2 do art. 146.º do CPPT, na parte referente em que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento da contagem do prazo será organicamente inconstitucional...

De qualquer forma, o que importa é concluir que a obrigação da administração tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do presente art. 164.º, não faz precludir o direito deste de a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado".

Sendo assim e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, "a interpretação adequada dos referidos preceitos é pois a de que o prazo para que a Administração Fiscal dê cumprimento espontâneo às decisões dos tribunais se inicie com o trânsito em julgado e não com a remessa do processo para o serviço de finanças competente.

E que, citando mais uma vez Jorge Lopes de Sousa, obra referida pág. 1.052 «numa situação em que por deficiência na redacção da lei, não é viável atingir soluções congruentes, a opção adequada, para quem está preocupado com administrar justiça, será a de optar pela solução que melhor se compagine com os princípios constitucionais»".

Certo é ainda que o n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, como defende a recorrente, patenteia uma dimensão materialmente violadora do n.º 2 do artigo 205.º da CRP [*"As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades publicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outra*

autoridades"], posto que à face deste imperativo constitucional, uma vez transitadas, as decisões são de imediata execução obrigatória, não dependendo de qualquer requerimento do interessado.

Por último, na conclusão VI. da sua alegação, a recorrente pede a condenação da Administração no pagamento de uma indemnização moratória, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

Acontece que este pedido exorbita de forma evidente do objecto do recurso, confinado este como está apenas ao conhecimento da decisão de indeferimento liminar da petição da execução de julgado.

Improcede, deste modo, a conclusão VI.

Temos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, o qual deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento pela invocada extemporaneidade.

Sem custas, uma vez que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 19 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Artigo 4.º n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital. Critério de residência para efeitos convencionais. Irrelevância convencional do conceito de "residência por dependência" (artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS).

Sumário:

I — A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.

II — O artigo 4.º, n.º 1 da referida Convenção obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios exprimam uma ligação efectiva com o território do Estado.

III — O critério de «residência por dependência» adoptado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.

Processo n.º 68/09-30.
Recorrentes: João Francisco Jacinto e outra.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – João Francisco Jacinto e Maria de Lurdes Gomes Jacinto, com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 2 de Outubro de 2008, na parte em julgou improcedente a impugnação por eles deduzida contra a liquidação adicional de IRS efectuada pela Administração fiscal relativa ao ano de 1997 n.º 4350012058, pedindo a este Tribunal a revogação integral da decisão recorrida, por ilegal, e a sua substituição por outra que determine a

anulação integral da liquidação em causa e quaisquer juros e outras cominações que impendam sobre a mesma, apresentando as seguintes conclusões:

A. Ao decidir aplicar o artigo 16.ª/n.º 2 do Código do IRS ao caso, o Mm.º Juiz a quo violou o regime convencional previsto no artigo 4.º/n.º1 da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha;

B. O artigo 4.º/n.º1 da Convenção não se compadece com critérios exclusivamente jurídicos de atribuição da qualidade de residente e sem qualquer ligação territorial efectiva ao território do Estado que alega a atribuição daquela condição;

C. O artigo 16.º/n.º2 configura uma ficção jurídica, sendo portanto inapto a atribuir, na presença do artigo 4.º/n.º 1 de uma Convenção Fiscal, a condição de residente fiscal, facto que é realçado pela doutrina nacional que se debruçou sobre o assunto e que vem ainda confirmado pela doutrina e prática fiscais estrangeiras;

D. Mesmo no cenário – que não se concede – de se verificar uma situação de dupla residência, a sentença recorrida não interpretou nem aplicou correctamente o artigo 4.º/n.º2 da mencionada Convenção;

E. Dividindo-se o conceito de "Centro de Interesses Vitais", segundo a interpretação da Convenção Modelo da OCDE, em interesses económicos e pessoais, é inválida a conclusão de que quer uns, quer outros se situam em território alemão (sic);

F. Perante a factualidade assente, dos interesses pessoais, apenas um se situa em território nacional – o facto de a esposa residir em Portugal -, situando-se, todos os demais, em território alemão;

G. Dos interesses económicos, todos eles sem excepção se situam em território alemão, donde quer interesses económicos, quer interesses pessoais (sic) confluem no Estado Alemão, que deveria ser reconhecido como estado da Residência para efeitos convencionais, em aplicação do artigo 4.º, n.º 2 da Convenção;

H. Na hipótese académica de não aceitar tal confluência de interesses, a sentença recorrida deveria ter, ao menos, aceite a sua não confluência em Portugal, posto que ao menos os interesses económicos se situam em território alemão;

I. Nesta eventualidade, não podendo socorrer-se do critério do "centro de interesses vitais", deveria o Mm.º Juiz a quo ter aplicado aos autos o critério seguinte – Estado da permanência habitual;

J. Aplicando ao caso sub judice um tal critério, constante do artigo 4.º/ n.º 2 da Convenção Portugal(sic)-Alemanha, o Mm.º Juiz a quo concluiria, como se impunha, que a Alemanha era o Estado da residência para efeitos da Convenção, o que forçaria a anulação da mencionada liquidação de IRS.

K. A decisão recorrida deverá, assim, ser revogada por indevida interpretação e aplicação dos artigos 4.º/n.ºs 1 e 2 da Convenção Portugal-Alemanha, devendo ser substituída por outra que julge procedente a Impugnação apresentada, anulando-se a liquidação sub iudice.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: interpretação do critério de «centro de interesses vitais» adoptado pelo art.º 4.º, n.º 2 da Convenção celebrada entre Portugal e a Alemanha para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital, constante da Lei n.º 12/82 de 3/6.

Alegam os recorrentes que a sentença recorrida não interpretou, nem aplicou correctamente o artigo 4.º, n.º 2 da mencionada Convenção, pois que, perante a factualidade assente, dos interesses pessoais, apenas um se situa em território nacional – o facto de a esposa residir em Portugal-, situando-se todos os demais em território alemão.

E que, dos interesses económicos, todos eles sem excepção se situam em território alemão, donde quer interesses económicos, quer interesses pessoais confluem no Estado Alemão, que deveria ser reconhecido como estado da Residência para efeitos convencionais, em aplicação do artigo 4.º, n.º 2 da Convenção.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Com efeito, nos termos do art. 4.º, n.º 2 da Convenção celebrada entre Portugal e a Alemanha para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, constante da Lei n.º 12/82 de 3/6, quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa for considerada residente em ambos os estados contratantes será considerada residente do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

No caso, tanto quanto se constata do probatório, e ao invés do que sucedia na hipótese tratada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.03.2006, recurso 1221/05, citado na sentença recorrida, e que aquela seguiu de perto, o recorrente residia e permanecia habitualmente na Alemanha, aí residindo e trabalhando desde 1973, ou seja, há mais de 30 anos.

À data do facto tributário o seu filho João Jacinto era economicamente independente e o outro elemento do seu agregado familiar, sua esposa Maria de Lurdes, residia em Portugal.

Esta por sua vez passou a residir em território Alemão a partir de 23.03.2000 (ponto 4 do probatório).

Resulta também do probatório que o recorrente para além de residir em território alemão há mais de trinta anos se encontra integrado social económica e laboralmente na sociedade alemã.

Dúvidas não há que o Estado a que o ligam mais estreitas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais) é o Estado alemão.

Não se nos afigura, ao invés do decidido na decisão recorrida, que do simples facto de no ano de 1997 a esposa do recorrente ter residido em Portugal se possa concluir que era nesse país que se situava o seu centro de interesses vitais.

Acresce dizer que for força da supremacia do direito internacional convencional face ao direito ordinário interno, as normas internas apenas serão aplicáveis no caso de não haver convenção (cf. Casalta Nabais, Direito Fiscal, pág. 192, e Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, fls. 117 e segs.), daí que o art.º 16.º n.º 2 do CIRS deva ceder em relação à aplicação do art. 4.º, n.º 1 e 2 da Convenção.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se o impugnante João Francisco Jacinto, para efeitos de aplicação da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82 de 3 de Junho), deve considerar-se residente em território português, questão cuja decisão implica a interpretação do artigos 4.º da referida Convenção.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Tributário de Lisboa objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1 - O impugnante marido, João Francisco Jacinto, com o n.i.f. 121 022 781, possui, desde 5/4/1973, residência em território alemão (cfr. documentos juntos a fls. 17 e 18 dos autos);

2 – Em 15/7/1980, a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha celebraram a convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital, a qual foi aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3/6, e publicada na I série do D.R. de 3/6/1982, tendo entrado em vigor em 8/10/1982, conforme aviso publicado na I série do D.R. de 14/10/1982;

3- No decurso do ano de 1997, o impugnante marido auferiu em território alemão, a título de rendimentos de trabalho dependente, a importância de DEM 70.312,00, tendo pago imposto sobre o rendimento no valor de DEM 10.346,00 (cfr. documento junto a fls. 90 dos presentes autos; documentos juntos a fls. 100 e 114 do apenso administrativo; factualidade admitida pelos impugnantes no art. 3º da p.i.);

4- Como resultado de um processo de assistência mútua administrativa entre a A. Fiscal portuguesa e as autoridades fiscais alemãs, foi por esta prestada, em 23/8/2000, informação que evidencia ser o impugnante marido residente em território alemão desde 5/4/1973, tendo auferido em 1997 os rendimentos identificados no n.º 3 enquanto trabalhador dependente da empresa "Daimler-Chrysler AG", bem como ter a impugnante esposa Maria de Lurdes Gomes Jacinto passado a residir em território alemão desde 23/3/2000 (cfr. documentos juntos de fls. 108 a 115 do apenso administrativo);

5 – Por despacho datado de 4/10/2001, exarado em consequência de uma acção de inspecção incidente sobre os rendimentos dos impugnantes relativos ao ano de 1997, a A. Fiscal concluiu que o impugnante marido possuía uma residência na Rua Flor de Liz, n.º 3, em Ponte de Rol/Torres Vedras, na qual a família permaneceu durante os anos de 1997 a 1999, pelo que, nos termos dos artºs 2, e 14 a 16, do C.I.R.S., e dos artºs 4 e 15 da Convenção de Dupla Tributação identificada no n.º 2, tal como em cumprimento do ofício-circulado n.º 20010, de 21/5/1999, o impugnante marido era residente em Portugal, uma vez que o seu centro de interesses vitais se mantinha no território nacional, sendo que os rendimentos identificados no n.º 3 deveriam ter sido declarados em Portugal (cfr. cópia do relatório de inspecção tributária junto a fls. 83 a 88 do apenso administrativo);

6 – Em 28/9/2001, alicerçada nas conclusões referidas no n.º 5, a A. Fiscal elaborou a declaração de rendimentos mod. 3 oficiosa, relativa ao ano de 1997 e em nome dos impugnantes, procedendo à correcção do rendimento global para o montante de 7.192.918$00 (cfr. documentos juntos a fls. 162 a 166 do apenso administrativo);

7 – Em 15/10/2001, os impugnantes foram pessoalmente notificados do relatório da inspecção identificado no n.º 5 e das correcções relevadas no n.º 6 (cfr. documentos juntos a fls. 80 a 82 do apenso administrativo);

8 – Em 19/1/2002, com fundamento na decisão evidenciada no n.º 6, a A. Fiscal estruturou a liquidação oficiosa de I.R.S. n.º 4350012058, relativa ao ano de 1997, no montante total de € 10.658,82 e cifrando-se em € 2.780,19 a quantia de juros compensatórios, cujo termo final do prazo de pagamento voluntário foi fixado no pretérito dia 11/3/2002 e da qual surgem como sujeitos passivos os impugnantes (cfr. informação exarada a fls. 71 do apenso administrativo; documento junto a fls. 15 dos presentes autos; documento junto a fls. 69 do apenso administrativo);

9 – Em 9/5/2002 deu entrada no extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a impugnação apresentada por João Francisco Jacinto e Maria de Lurdes Gomes Jacinto, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 8, a qual deu origem aos presentes autos (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos presentes autos);

10 – Em 9/10/2002, após apreciação, a A. Fiscal procedeu à revogação parcial da liquidação de I.R.S. e juros compensatórios de 1997 identificado no n.º 8, nos termos do art.º 112, do C.P.P. Tributário, tendo dado razão aos impugnantes na aplicabilidade da metodologia do crédito de imposto previsto no art.º 24, da convenção de dupla tributação identificada no n.º 2, assim ditando a inclusão do montante de 1.058.396$ (€ 5.279,26), relativo ao imposto suportado pelo sujeito passivo em território alemão, no mesmo acto de liquidação (cfr. informação, parecer e despacho exarados a fls. 182 a 191 do apenso administrativo; documento junto a fls. 195 do apenso administrativo);

11 – Em 15/10/2002, os impugnantes foram pessoalmente notificados da revogação parcial mencionada no n.º 10 supra (cfr. documentos juntos a fls. 192 e verso do apenso administrativo);

12 – Dão-se aqui por integralmente reproduzidos os documentos juntos de fls. 20 a 60 dos presentes autos, os quais evidenciam o cariz de residente em território alemão detido pelo impugnante marido, demonstrando a sua integração social, laboral e económica na sociedade alemã;

13- Em 1997, Maria de Lurdes Gomes Jacinto era doméstica, não auferiu qualquer rendimento e residia na habitação dos impugnantes, sita em Ponte de Rol-Torres Vedras, juntamente com o filho Luís Filipe Gomes Jacinto, o qual era economicamente independente desde 1994 (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pelos impugnantes constante de gravação áudio apensa aos presentes autos e que dos mesmos faz parte integrante);

14 – Em 1997, o impugnante João Francisco Jacinto somente se deslocou a Portugal durante o período de férias de verão, não tendo obtido qualquer rendimento em território nacional (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pelos impugnantes constante de gravação áudio apensa aos presentes autos e que dos mesmos faz parte integrante).

6 – Apreciando.

6.1 Residência do impugnante João Francisco Jacinto à luz do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (CDT Portugal/Alemanha).

Importa interpretar o conceito de residência (fiscal) para efeitos de aplicação da Convenção, conceito que não se confunde necessariamente com o conceito de residência (fiscal) para efeitos de direito interno. O conceito de residência (fiscal) para efeitos de direito interno será plenamente aplicável nas situações que apenas apresentem conexão com a ordem jurídica nacional ou nas situações em que, havendo embora conexão com outra ordem jurídica, não há vinculação por via convencional do Estado Português com o Estado com o qual essa conexão se verifica.

Não é esse o caso da Alemanha, como se sabe, que celebrou com Portugal Convenção contra a Dupla Tributação (cfr. o ponto 2 do probatório). Assim, nas relações entre Portugal e a Alemanha em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital é o conceito convencional de residência que deve prevalecer, por via da supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário (art. 8.º da Constituição da República Portuguesa; Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 104).

Dispõe a primeira parte do artigo 4.º, n.º 1 da CDT Portugal/Alemanha, sob a epígrafe "Residente" que: "Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar".

Embora os conceitos de residência (fiscal) para efeitos convencionais e para efeitos fiscais internos não se confundam, a CDT Portugal/Alemanha, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE (art. 4.º, n.º 1 do MCOCDE), remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes.

Esta remissão, não significa contudo, como esclarece a melhor doutrina (cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, p. 291), uma remissão incondicional.

Desde logo, pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa. Escreve a propósito ALBERTO XAVIER, op.cit., nota 61 a pp. 291, que «*A análise da residência deve ser feita pessoa por pessoa, ainda que casadas, pelo que é frequente a existência de «casais mistos», sendo um dos membros considerado*

residente num país e o outro, noutro. (...). As Convenções sobrepõem-se portanto aos regimes internos que eventualmente consagrem, por ficção, a «residência» por «dependência» de uma pessoa no país de residência de qualquer dos outros membros do agregado familiar». Expressamente no mesmo sentido, na doutrina portuguesa, RUI DUARTE MORAIS, «Dupla tributação internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 116/117 e MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, 1998, p. 85, onde se lê: «Relativamente às pessoas singulares, o teste da residência é efectuado contribuinte a contribuinte, independentemente da sua situação conjugal. O conceito convencional de residência sobrepõe-se aos regimes internos que, como o português, consagram a "residência por dependência" de uma pessoa no país da residência de outro membro do seu agregado familiar – cfr. Código do IRS, artigo 16.º, n.º 2».

Estabelece, por outro lado, limites quanto à natureza da conexão adoptada pela lei interna dos Estados contratantes, que deve ser, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha «o domicílio, a residência, o local da direcção, ou qualquer outro critério de natureza similar» [cfr. ALBERTO XAVIER, *op. cit.,* p. 291; MANUEL PIRES, «Artigo 16.º, n.º 2 do CIRS e as Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação», *in Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques do Santos*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2005, p. 595; GUSTAVO LOPES COURINHA, «Ainda a propósito da tributação dos trabalhadores portugueses na Alemanha - Algumas notas», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 292/293 e doutrina estrangeira citada a nota 6 da p. 292).

Ora, ficou demonstrado que o impugnante João Francisco Jacinto, é residente na Alemanha desde 1973 (cfr. os pontos 1, 4, 1.º parte, e 12 do probatório e documentos junto aos autos aí citados), sendo a qualidade de residente em Portugal que a Administração fiscal portuguesa lhe imputa e que a sentença de 1.ª instância acaba por aceitar, não obstante reconhecer que "a sua residência se encontra em território alemão nos termos ditados pelo direito interno desse Estado" (sentença a fls. 112 dos autos), "fruto da residência da impugnante esposa em território nacional no decurso do ano de 1997" (sentença a fls. 113 dos autos).

Considerando-se, porém, que a análise da qualidade de residente tem de ser feita individualmente, a residência em Portugal da esposa é indiferente para efeitos de determinação da residência fiscal convencional de João Francisco Jacinto. Acresce que também os critérios atendíveis para efeitos da CDT Portugal-Alemanha para determinar a qualidade de residente convencional do Impugnante João Francisco Jacinto têm de ser similares aos elencados no n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal-Alemanha (domicílio, residência, local de direcção), ou seja, têm de ser critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível para efeitos convencionais um mero critério de "residência por dependência" como o constante do artigo 16.º, n.º 2 do CIRS, por não exprimir por si mesmo qualquer conexão efectiva e real da maior parte das suas actividades económicas ao território português.

Resulta dos autos, que o impugnante é tributado na Alemanha pelos seus rendimentos do trabalho, únicos de que dispõe, não apenas porque na Alemanha obtém rendimentos do trabalho dependente (*competência do Estado da fonte*), mas porque aí tem residência habitual (*competência do Estado da residência*), reconhecendo de forma expressa a sentença impugnada (cfr. o n.º 3 do respectivo relatório, a fls. 105 dos autos) que "em conformidade com as normas do direito tributário interno alemão, o impugnante possui real e efectiva residência na Alemanha, sendo tributado pelo seu rendimento universal (world-wide income). O mesmo se colhe da informação prestada no âmbito do processo de assistência mútua administrativa entre a Administração fiscal portuguesa e as autoridades fiscais alemãs (cfr. documentos juntos a fls. 108 a 115 do apenso administrativo), como consta do probatório (cfr. o n.º 4, supra transcrito).

Pode, pois, concluir-se com segurança que as autoridades fiscais alemãs tributam o impugnante como residente em território alemão, atendendo à residência "real e efectiva" de João Francisco Jacinto naquele território, enquanto as autoridades fiscais portuguesas fundam a sua pretensão de o tributar como residente atendendo à residência da família em Portugal no ano a que respeitam os rendimentos

Deve, pois, concluir-se que, para efeitos de aplicação da CDT Portugal-Alemanha, o impugnante João Francisco Jacinto deve considerar-se residente apenas na Alemanha, sendo ilegal, por violação do artigo 4.º, n.º 1 da CDT Portugal-Alemanha, a sua qualificação como residente (fiscal) em Portugal que a Administração fiscal portuguesa lhe atribui.

6.2 Desnecessidade de recurso aos critérios de "desempate" constantes do artigo 4.º, n.º 2 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (CDT Portugal/Alemanha).

Resolvida a questão da residência do Impugnante João Francisco Jacinto por aplicação do n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal-Alemanha, concluindo-se no sentido da prevalência da sua qualificação como residente na Alemanha, desnecessário se torna recorrer aos "critérios de desempate" previstos no n.º 2 do artigo 4.º da mencionada Convenção, aplicáveis apenas nos casos em que se esteja perante

uma situação de "dupla residência fiscal" lícita em face ao direito convencional que importará então "desempatar", pois para efeitos convencionais o sujeito passivo apenas pode ser considerado residente num dos Estados contratantes, razão pela qual apenas uma das residências fiscais pode acabar por prevalecer - *princípio da unicidade da residência* (cfr. ALBERTO XAVIER, op. cit., pp. 292-293).

Nestes termos, fica prejudicado o conhecimento da questão da interpretação do critério do "centro de interesses vitais", adoptado pelo artigo 4.º, n.º 2 da CDT Portugal-Alemanha, cujo conhecimento se impunha apenas no caso de se ter concluído no sentido da "dupla residência" convencional do impugnante.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e julgar procedente a impugnação judicial deduzida, anulando-se o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Março de 2009.— *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho* (votei a decisão com o fundamento de que, sendo o contribuinte (cônjuge marido) residente simultaneamente em Portugal e na Alemanha, todavia nesta se radicar o seu centro de interesses vitais — cfr. n.º 12 do probatório —, nos termos do artigo 4.º n.º 2 da respectiva Convenção para evitar a dupla tributação) — *António Calhau*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Convolação. Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal.

Sumário:

I — A convolação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito.

II — O pedido de anulação do acto de reversão formulado numa impugnação judicial é compatível com a finalidade que, em regra, a oposição à execução fiscal tem de extinguir o respectivo processo.

III — Com efeito, da anulação desse acto de reversão objecto de impugnação judicial decorre necessariamente a extinção da execução fiscal contra o oponente.

Processo n.º 74/09-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Júlio Manuel Ferreira de Carvalho e outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Ex.mo Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que convolou em oposição à execução fiscal a impugnação judicial deduzida por Júlio Manuel Ferreira de Carvalho, como responsável subsidiário, contra o despacho de reversão da execução originariamente instaurada contra a sociedade Indutec – Tecnologia Industrial, S.A. dela vem interpor o presente recurso formulando as seguintes conclusões:

1. A convolação a que aludem os arts. 98º, n.º 4 do CPPT e 97º, n.º 3 da LGT só é viável quando o pedido e a causa de pedir se harmonizem com a forma de processo adequado;

2. É necessário, por outro lado, que não existam obstáculos de tempestividade relativamente à nova forma processual;

3. No caso vertente, o pedido não se adequa ao processo de oposição à execução fiscal;

4. Para além disso, é aparentemente intempestiva a petição inicial para o processo de oposição à execução fiscal;

5. Sendo pressuposto da convolação a inexistência de obstáculos de tempestividade relativamente à nova forma processual, importava apurar em que data teve lugar a citação;

6. Havendo erro na forma de processo e sendo inviável a convolação para a forma adequada, ocorre nulidade de todo o processo, excepção dilatória que conduz à absolvição da instância, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 493º, n.º 2 e 494.º, alínea b), ambos do CPC;

7. Ao decidir como decidiu violou o Mmo. Juiz "a quo", entre outros, o disposto naqueles preceitos e o art. 98º, n.º 4 do CPPT.

2 – O recorrido não contra alegou.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto não emitiu parecer porque o recorrente é o Ministério Publico.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- O despacho recorrido é do seguinte teor:

JÚLIO MANUEL FERREIRA DE CARVALHO, contribuinte fiscal n.º 119045680, residente em Praceta Abel Salazar, n.º 5, 10 dto, AMADORA, vem impugnar o acto que designa de Reversão contra o Impugnante por dívida de Indutec - Tecnologia Industrial, S.A., arguindo-o de várias irregularidades.

Pede que a impugnação seja julgada procedente e, consequentemente, seja anulado o acto impugnado. Pede, ainda, a apensação de todos os processos de impugnação por si instaurados na mesma data.

Decorre do articulado e, resulta do documento com ele junto, que o acto pretendido impugnar é o acto proferido no processo de execução fiscal pelo qual foi decidida a reversão da execução instaurada contra Indutec - Tecnologia Industrial, S.A, contra o ora impugnante, como responsável subsidiário.

Trata-se de um acto proferido no âmbito do processo de execução fiscal e, portanto, relativamente ao qual o código prevê meios de reacção específicos diferentes da Impugnação Judicial, prevista no artigo 101.º, alínea a) da Lei Geral Tributária e nos arts. 97º e 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cujo objecto é a anulação, a declaração de nulidade ou a declaração de inexistência de actos tributários, com qualquer dos fundamentos das alíneas a) a g) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT, onde não se inclui a reacção à execução fiscal.

É, assim, manifesto o erro na forma processual utilizada, pelo que, nos termos do art. 98º, n.º 4 do CPPT, há que proceder à convolação na forma adequada.

E, como se lê nas notas ao art. 276º do CPPT, anotado por Lopes de Sousa, perante a inadequação da reclamação prevista nesse artigo para assegurar a tutela efectiva dos interessados, decorrente de a lei prever (art. 278º do CPPT, n.º 1) que o tribunal só conhecerá da reclamação quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final, o meio processual que deveria ter sido usado é a oposição à execução fiscal.

Assim sendo, porque a causa de pedir e o pedido se adaptam àquela forma de processo e, aparentemente, a pi foi apresentada dentro do prazo previsto no art. 203º, n.º 1, do CPPT, deve a Impugnação ser convolada em Oposição, nos termos do art. 98º, n.º 4 do CPPT.

Nestes termos, decide-se:

- Convolar em Oposição, a processar nos termos do art. 203º e ss. do CPPT, a presente Impugnação;

- Ordenar a baixa dos autos ao órgão de execução fiscal, após trânsito, para ser dado cumprimento ao previsto no art. 208º do CPPT.

Custas pelo Impugnante.

Notifique.

5- Concordando, embora, com a decisão recorrida no entendimento de que a oposição à execução fiscal é o meio processual adequado que o ora recorrido tinha para reagir contra o despacho de reversão e não a impugnação judicial que efectivamente deduzira, o Exmo. Magistrado do Ministério Público recorrente impugna a convolação aí ordenada com fundamento no facto do pedido formulado não se adequar ao processo de execução fiscal, sendo ainda certo que é "aparentemente intempestiva" a petição inicial apresentada para efeito de oposição à execução fiscal.

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 97.º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando meio usado não for o adequado segundo a lei", da mesma forma estatuindo o n.º 4 do artigo 99.º do CPPT que "em caso de erro na forma de processo, será este convolado na forma de processo adequada, nos termos da lei".

Por outra parte, sempre este STA tem vindo a entender que a convolação deverá ser admitida sempre que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade do meio processual para que se convola, para além da idoneidade da petição para o efeito (vide, entre outros, o acórdão de 21/06/00, no recurso n.º 24.605).

Ora, na situação em apreço, sendo certo que a oposição à execução fiscal visa, em regra, a extinção do respectivo processo relativamente ao oponente, não se alcança que o pedido de anulação do acto de reversão formulado na impugnação judicial seja incompatível com essa finalidade, como defende o Magistrado recorrente.

Bem pelo contrário, já que da anulação desse acto de reversão objecto da impugnação judicial decorre necessariamente a extinção da execução fiscal contra o oponente.

Defende-se ainda no recurso que a convolação não seria admissível em razão da "aparente intempestividade" da petição inicial para a oposição.

A esse mesmo propósito, afirma-se na decisão impugnada que "aparentemente a pi foi apresentada dentro do prazo previsto no artigo 203.º, n.º 1 do CPPT".

Isto significa que a decisão recorrida e o recorrente divergem quanto às "aparências" da questão relativa à tempestividade para efeito da convolação da impugnação em oposição à execução fiscal.

Essa dificuldade em assumir uma afirmação peremptória decorre naturalmente da convolação ter sido decidida em despacho liminar, sem ter sido precedida de qualquer intervenção da Administração Fiscal ou informação por esta prestada.

De facto, no presente estado dos autos, desconhece-se a data em que o recorrido foi citado, apenas se podendo comprovar do documento junto a fls. 9 que o mandado de citação foi emitido em 16/02/04.

Como assim, tendo a petição da impugnação judicial dado entrada no serviço de Finanças da Amadora em 17/05/04, inevitavelmente se adere á posição do recorrente quando afirma que as aparências apontam no sentido de não ter sido respeitado o prazo de 30 dias previsto no n.º 1, alínea a) do artigo 204.º do CPPT.

Não obstante, o certo é que não pode de momento ser emitido um juízo definitivo a respeito dessa questão da intempestividade.

Neste contexto, considerando que, uma vez concretizada a convolação, os autos baixarão ao órgão de execução fiscal para efeito do disposto no artigo 208.º do CPPT, oportunidade em que será clarificada a data em que ocorreu a citação do recorrido, afigura-se de manter a convolação decidida no despacho sob recurso, desde logo porque não se apresenta como manifesta a in tempestividade da oposição à execução fiscal.

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

Sem custas, dado o Ministério Público delas estar isento.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Recurso para melhoria da aplicação do direito.

Sumário:

I — Nos processos judiciais por contra-ordenações tributárias, pode ser admitido recurso em que a coima aplicada é de valor inferior à alçada dos tribunais tributários, nos casos em que a admissão do recurso se mostre manifestamente necessária para melhoria da aplicação do direito, por aplicação subsidiária do artigo 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações.

II — O objectivo desta disposição, ao prever a possibilidade de aceitação de recursos nos casos em eles são manifestamente necessários para melhoria da aplicação do direito, não é viabilizar a correcção de decisões que optem por uma determinada corrente jurisprudencial, mas sim permitir a emenda de erros jurisprudencialmente inadmissíveis, que estejam à margem de qualquer corrente jurisprudencial.

III — Não se verifica uma situação de manifesta necessidade de admissão do recurso para melhoria da aplicação do direito quando a decisão recorrida, adoptou uma corrente jurisprudencial mais exigente sobre a densidade da «descrição sumária dos factos» que deve constar da decisão de aplicação de coima, por força do disposto do artigo 79.º, n.º 1, alínea b), do RGIT.

Processo n.º 106/09-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: DOSCR — Estudos Avaliação e Gestão de Empresas, L.da e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Tributário de Lisboa interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença que declarou nula a decisão administrativa de aplicação de coima e em que é arguida DOSCR – ESTUDOS AVALIAÇÃO E GESTÃO DE EMPRESAS, LDA.

O art. 83.º, n.º 1, do RGIT estabelece que «o *arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória*».

A coima aplicada é do valor de € 251,75, inferior à alçada dos tribunais tributários, que é de um quarto da alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância, que, ao tempo em que ocorreram os factos imputados à arguida (2006) era de € 3.740,98, fixada pelo n.º 1 do art. 24.º da Lei n.º 3/99, na redacção dada pelo DL n.º 323/2001, de 17 de Dezembro, pelo que a alçada dos tribunais tributários era de € 935,25.

No caso em apreço, verifica-se a excepção à recorribilidade prevista na parte final daquele n.º 1 do art. 83.º.

A admissibilidade de recursos jurisdicionais de decisões judiciais proferidas em processos contra-ordenacionais em que a coima aplicada é inferior à alçada do Tribunal está prevista no art. 73.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo DL n.º 433/82, de 27 de Outubro.

A possibilidade de interposição de recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações tributárias, quando a coima aplicada é inferior à alçada dos tribunais tributários tem vindo a ser admitida por este Supremo Tribunal Administrativo. ([1])

No entanto, o Ministério Público invoca como fundamento da admissibilidade do recurso a sua manifesta necessidade para melhoria da aplicação do direito.

Assim, há que apreciar, antes de mais, se se verifica uma situação enquadrável no referido n.º 2 do art. 73.º do RGCO, em que se estabelece que poderá ser aceite o recurso da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No caso em apreço, o Ministério Público invoca a manifesta necessidade do recurso para melhoria da aplicação do direito.

A expressão «*melhoria da aplicação do direito*» usada naquele art. 73.º, n.º 2, do RGCO deve interpretar-se como abrangendo todas as situações em que há «*erros claros na decisão judicial*» ([2]), situações essas em que, à face de entendimento jurisprudencial amplamente adoptado, repugne manter na ordem jurídica a decisão recorrida, por ela constituir uma afronta ao direito.

No caso em apreço, o Ministério Público refere no seu requerimento de admissão do recurso o seguinte:

1.º - Entende a Exma. Senhora Juíza que a decisão administrativa de aplicação de coima é nula porque da mesma, para além de indicar as normas violadas e punitivas, não consta a fixação de qualquer facto, como impõem os arts. 79.º n.º 1 b) e 63º n.º 1 d) do RGTI.

2.º - A coima foi aplicada pelo mínimo, acrescido de montante simbólico (€ 251,75,).

3.º - A jurisprudência não é unânime relativamente ao conceito de «descrição sumária dos factos», parecendo-nos que a interpretação mais ajustada do conceito é aquela que entende estar este preenchido quando as indicações referidas no despacho ou na decisão são suficientes para permitir que o destinatário possa exercer, efectivamente, o seu direito de defesa.

4.º - Entendemos que, no caso, tal se verifica.

Como se vê, o Requerente admite que não há unanimidade jurisprudencial sobre o conceito de «*descrição sumária dos factos*».

No caso em apreço, a sentença recorrida adoptou uma corrente jurisprudencial mais exigente sobre a densidade da «*descrição sumária dos factos*» que deve constar da decisão de aplicação de coima, por força do disposto do art. 79.º, n.º 1, alínea b), do RGIT.

O próprio facto de existirem divergências jurisprudenciais sobre aquele conceito indica que não se está perante uma situação em que possa considerar-se manifesta a necessidade de admissão do recurso para melhoria da aplicação do direito, pois a opção por uma das correntes jurisprudenciais não pode, em, princípio e sem mais, considerar-se um erro manifesto, já que ambas terão por suporte alguma argumentação.

Ou, por outras palavras, o objectivo do art. 73.º, n.º 2, do RGCO ao admitir recursos nos casos em eles são manifestamente necessários para melhoria da aplicação do direito, não é viabilizar a correcção de decisões que optem por uma determinada corrente jurisprudencial, mas sim permitir a emenda de erros jurisprudencialmente inadmissíveis, que estejam à margem de qualquer corrente jurisprudencial.

Por isso, é de concluir que não se verificam, no caso em apreço, os requisitos de que depende a aceitação do recurso.

Termos em que acordam em não tomar conhecimento do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Neste sentido, podem ver-se o acórdão do STA de 18-6-2003, recurso n.º 503/03; de 20-12-2006, recurso n.º 1115/06; de 17-1-2007, recurso n.º 1116/06; de 15-2-2007, recurso n.º 1228/06; e de 20-6-2007, recurso n.º 411/07.

([2]) Neste sentido, pode ver-se o citado acórdão do STA de 20-6-2007, recurso n.º 411/07.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso. Contra-ordenação fiscal. Taxa de justiça inicial.

Sumário:

Em processos de contra-ordenação fiscal não é devida taxa de justiça inicial pela interposição de recurso judicial.

Processo n.º 107/09-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Capital Mix – Marketing e Comunicação, SA e outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** junto do Tribunal Tributário de Lisboa interpôs recurso para este Supremo Tribunal da decisão do Mm. Juiz daquele Tribunal, que ordenou a devolução da taxa de justiça paga pelo arguido pela interposição de recurso judicial de decisão administrativa que aplicou ao arguido uma coima de natureza tributária.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Nos termos do estatuído no artigo 66º do RGIT, aprovado pelo DL 15/2001, de 5 de Junho, na redacção anterior à revogação do RCPT, aos processos contra-ordenacionais que não corressem nos tribunais comuns, a regra era a aplicação prioritária do RCPT, aprovado pelo DL 29/98, de 11 de Fevereiro com a aplicação subsidiaria do RGCO.

2. Na vigência do RCPT era certo que o recurso judicial de decisão de aplicação de coima de natureza tributária implicava o pagamento de taxa inicial (artigos 1º, 10º, 15º/f) e 16º).

3. Entretanto o DL 324/2003, de 27 de Dezembro, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2004, que alterou o CCJ veio revogar o RCPT, com excepção das normas respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo artigo 1º do citado Regulamento.

4. Com tal revogação, o legislador não pretendeu isentar de taxa de justiça inicial o recurso judicial de decisão de aplicação de coima tributária, pois que tal pagamento decorre do estatuído nos artigos 80º 86º e 87º/1/c do CCJ, diploma que veio substituir o RCPT, até então aplicável.

5. Ademais, com a publicação do CCJ, pelo DL 224/96, de 26 de Novembro, em que se prevê expressamente a taxa de justiça a pagar nos recursos judiciais das decisões das autoridades administrativas e dos recursos jurisdicionais, no artigo 87º, a isenção constante do artigo 93º/2 do RGCO foi revogada por incompatibilidade (artigo 7.º/2 C. Civil).

6. De facto, por via do estatuído nos artigos 80.º, 86.º e 87.º do CCJ aplicável aos recursos ordinários, onde se inclui, naturalmente, o recurso judicial de decisão de aplicação de coima, e aos recursos extraordinários, pela interposição do recurso é devida taxa de justiça inicial.

7. A douta decisão recorrida, ao aplicar norma revogada, constante do artigo 93º/2 do RGCO, viola o estatuído nos artigos 80º, 86º e 87º do CCJ.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso deve subir apenas a final, pois o art. 407º, do CPP prevê os casos de recurso com subida imediata, nele não se inscrevendo a decisão que é objecto de recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo EPGA.

E a nossa perspectiva é esta: O recurso tem subida imediata.

Na verdade, o que está em causa é o desapossamento de uma quantia pelo arguido, aqui recorrente.

Ora, a dilação para final do reapossamento da quantia indevidamente paga – se assim for decidido – é um ónus excessivo, que justifica remédio imediato.

Mas há mais.

Se o arguido obtiver provimento no seu recurso, a questão deixa de se pôr, pois o recorrente obterá o ressarcimento da taxa de justiça já paga.

Se não obtiver provimento, o recurso não terá razão de ser, pois o recorrente não deixará de ter de pagar a necessária taxa de justiça, que incluirá o montante já despendido.

Será pois caso de trazer antes à colação o n. 2 do citado art. 407º do CPP, concluindo que a retenção do recurso o tornaria absolutamente inútil.

O recurso tem pois subida imediata.

Desatende-se assim a questão prévia suscitada pelo EPGA.

3. Vejamos então a questão de fundo.

Tem o recorrente, em processo de contra-ordenação fiscal de pagar taxa de justiça inicial, como condição do seguimento do recurso?

É esta a questão a que o tribunal tem de dar resposta.

Vejamos então.

No tocante a custas administrativas e tributárias, rege hoje o CCJ (alterado pelo DL n. 324/2003, de 27/12), que dispõe no seu art. 73º-A:

"1. O processo judicial administrativo está sujeito a custas, nos termos deste Código e da lei de processo administrativo.

"2. O processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos deste Código.

"3. Em tudo o que não estiver especialmente regulado neste título, o regime de custas administrativas e tributárias obedece às regras estabelecidas para as custas cíveis, com as devidas adaptações.

"4 …".

E, na verdade, o n. 6 do art. 4º do citado DL, estatui que "são revogadas as normas do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL n. 29/98, de 11 de Fevereiro … com excepções das referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos abrangidos pelo artigo 1º do mencionado Regulamento".

Como estamos perante um recurso judicial, a excepção não tem aqui aplicação.

Vigora pois a regra geral.

Vejamos então.

Como se escreveu em acórdão recente, que o ora relator também subscreveu [1], no conceito de "processo judicial tributário", utilizado no art. 73º-A, n. 2, do Código das Custas Judiciais cabem apenas os meios processuais indicados no art. 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e os introduzidos depois do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas não o processo de contra-ordenação fiscal.

O processo de contra-ordenação fiscal era incluído no âmbito do "processo judicial tributário" pelo artigo 118.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e não foi incluído no equivalente artigo 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por se pretender afastar a aplicação das regras próprias dos processos tributários, optando-se pela aplicação subsidiária das regras do regime geral das contra-ordenações.

Não havendo, como não há, normas especiais para a fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias no citado Decreto-Lei n. 324/2003, de 27 de Dezembro tem de fazer-se apelo à 1ª parte do artigo 66º do Regime Geral das Infracções Tributárias, e concluir pela aplicabilidade do regime de custas previsto no Regime Geral das Contra-Ordenações – RGCO (Decreto-Lei n. 433/82, de 27 de Outubro, alterado pelo DL n. 356/89, de 17/10) para as contra-ordenações comuns (cf., a este respeito, especialmente, Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, 2008, em anotação ao artigo 66º, de Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos).

Dispõe o art. 93º do citado RGCO:

"1. O processo de contra-ordenação que corra perante as autoridades administrativas não dá lugar ao pagamento de taxa de justiça.

"2. Está também isenta de taxa de justiça a impugnação judicial de qualquer decisão das autoridades administrativas

"3. Dão lugar ao pagamento da taxa de justiça todas as decisões judiciais desfavoráveis ao arguido.

"4. …".

Da concatenação lógica de todos estes preceitos acabados de citar, parece poder concluir-se que, apesar da imprecisão da terminologia utilizada, o que o n.º 2 pretenderá isentar não será a globalidade do processo de contra-ordenação judicial, pois as decisões desfavoráveis ao arguido implicam condenação em taxa de justiça, mas sim o pagamento de taxa pela própria interposição do recurso judicial, a pagar no momento da impugnação de decisão das autoridades administrativas, isto é, a actualmente denominada taxa de justiça inicial. Esta interpretação obtém acolhimento nos artigos 86º, 87º e 97º do Código das Custas Judiciais, na redacção do DL 224/96, de 26 de Novembro, em que se prevê que nos recursos de decisões proferidas por autoridades administrativas em processos de contra-ordenação é devida taxa de justiça, a fixar entre 1 UC e 20 UC [artigos 87º, n. 1, alínea c), e 97º], mas não se estabelece o pagamento de "taxa devida pela interposição de recurso" para esses processos (vide art. 86º, em que apenas se prevê pagamento de taxa de justiça pela interposição de recursos ordinários e extraordinários, que são os recursos jurisdicionais indicados nos títulos I e II do Livro IX do Código de Processo Penal, categorias em que não se enquadra o recurso judicial de decisões das autoridades administrativas em processo contra-ordenacional), regime este que foi mantido na redacção do Código das Custas Judiciais introduzida pelo Decreto-Lei n. 324/2003, de 27 de Dezembro, que, neste ponto, apenas alterou o limite mínimo da taxa de justiça para 2 UC's e introduziu um novo artigo 86.º.

Concluímos pois que na fase judicial dos processos de contra-ordenações tributárias há lugar a pagamento da taxa de justiça pelo arguido, no caso de ser proferida decisão desfavorável, mas não há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial, devendo interpretar-se o n. 1 do art. 23º Código das Custas Judiciais, na parte em que se refere a autoliquidação de taxa de justiça inicial que seja condição de seguimento do recurso, como reportando-se apenas aos recursos jurisdicionais, ordinários e extraordinários, referidos no n. 1 do artigo 86.º do mesmo Código – vide Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos, "Regime Geral das Infracções Tributárias", Anotado, 2008, em anotação ao mesmo artigo 66º [2].

Não havendo, como não há, lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial (contemporâneo à interposição de recurso judicial de decisão administrativa que condenou o arguido em coima), a decisão recorrida deve ser sufragada.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isento o MP.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino — Isabel Marques da Silva.*

([1]) Acórdão do STA de 4/3/2009, rec. n. 1131/08

([2]) Vide, neste sentido, o acórdão deste STA, de 4-6-2008, recurso n. 181/08

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Extemporaneidade da reclamação da decisão do órgão da execução fiscal. Falta de citação. Prescrição. Conhecimento oficioso.

Sumário:

A extemporaneidade da reclamação da decisão do órgão da execução fiscal determina desde logo a não pronúncia do tribunal no tocante às questões de mérito suscitadas na respectiva petição, ainda que de conhecimento oficioso.

Processo n.º 196/09-30.

Recorrente: Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Fiscal e Administrativo do Porto que julgou intempestiva, com a consequente abstenção do conhecimento do respectivo mérito, a reclamação deduzida do despacho do Chefe de Repartição de Finanças do Porto-3, nos termos do qual fora ordenada a venda do imóvel penhorado no processo de execução fiscal n.º 3360199901030175, por dívidas de juros de mora do ano de 1999, formulando as seguintes conclusões:

I. A recorrente não se conforma com a douta sentença;

II. A mesma violou os art.s 276º., 278º e o 165º do CPPT.

III. Tendo considerado a reclamação intempestiva não apreciando abstendo-se do mérito;

IV. Sobre questões de conhecimento oficioso, como da prescrição, a falta de citação da recorrente e do cônjuge;

V. Sobre a prescrição da divida exequenda art. 48º da LGT de conhecimento oficioso art. 175º, do CPPT;

VI. quanto à falta de citação pessoal da executada/reclamante;

VII. violação das normas do n.º 3 dos art. 191º e 192º do CPPT e 232º, n.º 2, do CPC;

VIII. Como também violou, nomeadamente, as normas contidas nos arts. 203º, n. 1, alínea a) e 192º, n.º 1, ambos do CPPT e no art. 232º., n.º 2, do CPC.

IX. Como, perante a falta de citação ao cônjuge do executado,

X. nos termos do n. 1 do artigo 239º do CPPT, «Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220º. ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá.

XI. A recorrente fez-se valer da reclamação contenciosa, invocando prejuízos irreparáveis, porque, vendidos os imóveis penhorados, nenhum efeito útil terá a reclamação com subida diferida,

XII. única via de fazer valer os seus direitos e interesses legítimos, foi reclamar contenciosamente porque,

XIII. a lei prevê a obrigatoriedade de assegurar a possibilidade de reclamar de todos os actos lesivos (art. 268º n.º 4 da CRP e 95º n.s 1 e 2 als. j) e 103. n.º 2 da LGT).

XIV. Com efeito, enquanto a própria Constituição garante no seu art. 268v. n 4 o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo (em que se engloba o tributário).

XV. Esta é, aliás, a posição sustentada pelo Exmº Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no "*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado"*.

XVI. As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e,

XVII. podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão como preceitua o **n.º 4 do art. 165º. do CPPT**.

2- A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente:Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa

Objecto do recurso:decisão de abstenção do conhecimento do mérito de reclamação, com fundamento em intempestividade da reclamação (art.276º CPPT)

FUNDAMENTAÇÃO

1. A reclamação tem por objecto a decisão do órgão da execução fiscal que ordenou a venda de imóvel penhorado (art.276º CPPT).,

A recorrente não questiona o fundamento da decisão impugnada: intempestividade da reclamação; não sendo a questão da caducidade do prazo de reclamação de conhecimento oficioso, não é passível de reapreciação no tribunal superior.

O art.687º nº4 CPC exprime previsão distinta, nos termos da qual a decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior, permitindo a reapreciação do seu pressuposto temporal; no caso sub judice a intempestividade da reclamação constitui o fundamento da decisão, objecto do recurso jurisdicional.

2. A alegada oficiosidade do conhecimento das questões suscitadas pela recorrente na reclamação, emergentes das causas de pedir invocadas (prescrição da dívida exequenda, falta de citação da executada e do cônjuge) não pode prevalecer sobre a adequação do meio processual dirigido à tutela da sua pretensão, a qual implica a observância dos respectivos pressupostos processuais, designadamente a tempestividade da sua utilização (cf., como lugar paralelo, a jurisprudência consolidada do STA SCT sustentando a impossibilidade de conhecimento da questão oficiosa da prescrição, quando o recurso por oposição de acórdãos for julgado findo, por inverificação dos pressupostos para o seu prosseguimento).

3. Sem prescindir, a recorrente poderá, em requerimento autónomo a apresentar ao órgão a execução fiscal:

a) arguir a nulidade decorrente da alegada falta de citação para a execução da executada e do seu cônjuge

b) suscitar a questão da prescrição da dívida exequenda

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

I- Encontra-se pendente pelo Serviço de Finanças do Porto - 3, o processo de execução fiscal n.º 33360199901030175, instaurado contra a ora reclamante, por dívidas de Juros de Mora do ano de 1999, devidos por Plano de Regularização de dívidas, que não foi integralmente cumprido, no montante de (184.782$00) de 921,69€;

II. A penhora foi realizada no dia 25 de Agosto de 2004, cfr. auto de penhora de fls. 8 dos presentes autos;

III. Daquela penhora foi a Reclamante notificada por edital (cfr. fls. 37 dos autos);

IV. Ordenada a venda judicial do imóvel penhorado para o 5 de Dezembro de 2007 (cfr. despacho de fls. 65 dos autos), a mesma viria a ser dada sem efeito, por impossibilidade de proceder à citação da executada/reclamante.

V. Por despacho datado de 27 de Novembro de 2007 foi designado o dia 24 de Janeiro de 2008, pelas 10.00 horas para realização da venda e ordenada a citação da executada, ora reclamante — cfr. fls. 122 dos autos;

VI. Aos 20 de Novembro de 2007 foi a ora reclamante notificada na qualidade de fiel depositária, nos seguintes termos que se transcrevem

"Para efeitos do disposto no artigo 854º do Código de Processo Civil, informo V. Ex.a, na qualidade de fiel depositária dos bens penhorados da obrigação de apresentação dos mesmos no processo de execução fiscal supra referido, devendo até à venda exibi-los aos possíveis interessados, entre as 09:00 e as 17.00 dos dias 22/11/2007 a 23/01/2008.

Informo ainda que no dia 24 de Janeiro de 2008, pelas 10:00 e neste Serviço de Finanças, se irá proceder abertura das propostas em carta fechada para a sua venda judicial." — cfr. fls. 123 dos autos;

VII. Por meio de carta registada com aviso de recepção, recepcionada em 27 de Novembro de 2007 (cfr. fls. 155 dos autos) foi a reclamante citada nos seguintes termos:

"Pela presente fica citado/notificado, nos termos do n.º 2 do artigo 193º do Código de Procedimento e de Processo tributário (CPPT) e do artigo 864º do Código de Processo Civil (CPC), da penhora efectuada por este Serviço de Finanças, no processo de execução fiscal abaixo identificado que corre aqui termos, para cobrança da respectiva dívida.

Poderá, querendo, apresentar reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal, nos termos do artigo 2760 do CPPT, no prazo de dez dias a contar da presente citação/notificação.

— cfr. fls. 153 dos autos;

VIII. A Reclamante solicitou em 21.01.2008, por petição subscrita por advogado, a suspensão da venda judicial ordenada na execução fiscal, para o dia 24.01.2008, sob pena de vir a intentar acção de anulação de venda;

IX. Por despacho de 23.01.2008, notificado ao mandatário em 24.01.2008, foi aquele pedido indeferido, mantendo a venda para o dia ordenado.

X. A presente reclamação foi apresentada no Serviço de Finanças em 23.01.2008.

5- A sentença sob recurso julgou intempestiva a reclamação deduzida pela ora recorrente, com a consequente abstenção do conhecimento do respectivo mérito.

A decisão de julgar intempestiva a reclamação, assim como as considerações que lhe serviram de suporte, não foram objecto de impugnação por parte da recorrente.

Optou esta por vir defender que, em suma, tendo suscitado na reclamação várias questões de conhecimento oficioso, como a prescrição, a falta de citação da recorrente e do cônjuge, essas questões deveriam ter sido apreciadas.

Mas não lhe assiste razão.

De facto, aqui se acompanhando jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, a intempestividade de meio impugnatório usado pelo interessado determina desde logo a não pronúncia do tribunal no tocante às questões de mérito que tenham sido suscitadas na petição, ainda que de conhecimento oficioso, na exacta medida em que, quanto ao mérito, a lide impugnatória não chega a ter o seu início (cfr. acórdãos de 21/05/08, 3/12/08 e 11/02/09, nos processos n.ºs 293/08, 803/08 e 802/08).

E certo é que este entendimento não traduz qualquer prejuízo para a recorrente, quer no caso da prescrição, quer no caso da falta de citação.

Na realidade, no caso da prescrição, podendo ser conhecida oficiosamente pelo órgão de execução fiscal (artigo 175.º do CPPT), sempre assistirá à recorrente a possibilidade de requerer a extinção da execução com esse fundamento, daí abrindo a possibilidade de reclamação para o tribunal no caso do pedido ser indeferido, nos termos do artigo 276.º do CPPT.

O mesmo se diga quanto á falta de citação, cuja nulidade insanável de conhecimento oficioso, por manifestamente lesar os direitos de defesa da recorrente no processo de execução fiscal, pode por ela ser arguida junto do órgão de execução fiscal até à decisão final, nos termos do artigo 165.º n.ºs 1, alínea a) e 4 do CPPT e, em seguida, reclamar para o tribunal no caso de indeferimento.

Como se demonstra, ao invés do que defende a recorrente, a reclamação deduzida não constituía o único meio ao seu dispor para fazer valer os seus direitos, não colocando em casa o seu direito a uma tutela judicial efectiva.

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

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

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Execução de julgado. Acto renovatório. Cumprimento do julgado.

Sumário:

O acto renovatório, proferido após a Administração Fiscal haver cumprido o (violado) dever de audição do contribuinte, dá cabal cumprimento à execução do julgado de anulação de acto tributário apenas por violação do direito de audiência do contribuinte.

Processo n.º 902/08-30.
Recorrente: Conservas Belamar, L.da
Recorrido: Director Geral dos Impostos.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Conservas Belamar, L.da" recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, nos presentes autos de execução do julgado, julgou improcedente o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1. No recurso contencioso a recorrente pediu a anulação do despacho recorrido e que, em consequência, fosse reconhecido à contribuinte o direito a juros indemnizatórios, juros que deveriam ser calculados até à data do integral pagamento e que à data de apresentação do recurso (26 de Julho de 1999) ascendiam a Esc. 9.848.682$00 (€ 49.125,02).

2. Por Douta sentença, proferida em 28-09-2001, já transitada em julgado, decidiu o tribunal pelo provimento do recurso, anulando o despacho recorrido por ser ilegal, ordenando-se em consequência que sejam pagos ao recorrente os juros pedidos.

3. O acórdão do TCA não alterou a sentença proferida na 1.ª Instância.

4. Contudo, a sentença em causa, considerou que a Administração limitou-se a renovar o acto anulado, dado trata-se de acto renovável, por este ter sido anulado por mero vício de forma.

5. Ora refere-se expressamente a sentença proferida em 28.09.2001 e confirmada pelo TCA "*…tem o sujeito passivo direito a receber os juros indemnizatórios contar nos termos do artigo 24º do CPT, por ser essa a norma em vigor à data*."

6. Assim sendo no recurso contencioso em causa o caso julgado é constituído pela decisão de anulação do acto recorrido e pelo vício de violação de lei,

7. pelo que, e ao contrário do afirmado pela sentença, não está em causa um acto renovável.

8. As decisões dos tribunais, transitadas em julgado, "*são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades*" (- cfr. artº 205º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e artº 95º da LPTA).

9. A Administração tem o dever legal de executar integralmente a decisão judicial em causa (cfr. artº 100º da LGT) de acordo com o regime estabelecido nos artºs 95º e 96º da LPTA e no DL 256-A/77, por força da remissão dos artºs 102º da LGT e 146º, n.º 1 do CPPT.

10. Apesar da procedência total do recurso contencioso, a administração fiscal não acatou voluntariamente e de forma espontânea a decisão judicial, tendo apenas, após apresentação de requerimento de execução de julgado por parte da requerente, praticado um acto claramente nulo ou anulável por violação de caso julgado, não cumprindo, deste modo, o estabelecido no artº 6º, n.º 1 do DL 256-A/77.

11. É que, a sentença proferida e transitada em julgado, deve ser pontualmente cumprida pela Administração Fiscal.

12. O cumprimento, no presente caso, consiste, como vimos, no pagamento de uma quantia certa a título de indemnização, ou seja, Esc. 9.102.705$00 (€ 45.404,10), à qual devem acrescer juros de mora à taxa legal, desde 11 de Agosto de 1998, até integral pagamento.

13. No presente caso, a execução da sentença teria necessariamente que passar pelo pagamento dos juros indemnizatórios.

14. Ao renovar o acto anulado, esquecendo que este foi anulado por violação de lei e não apenas por vício de forma, praticou o recorrido um acto administrativo em desconformidade com a sentença anulatória, sendo este acto nulo, por violação do disposto nos artºs 208º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, 95º da LPTA e 9º, n.º 2 do DL n.º 256-A/77, de 17/6 - cfr neste sentido o Ac. do STA de 19.11.1996, Rec. 22.500-A, in Santos Botelho, Contencioso Administrativo, 2ª edição, pág. 615.

15. Nos termos do artigo 6 n.º 2 do DL 256/77 de 17/06 só constituem causa legítima de inexecução a impossibilidade e o grave prejuízo para o interesse público no cumprimento da sentença, no presente caso não ocorreu nenhum dos motivos referidos pelo que não existe causa legítima de inexecução.

16. A sentença ao considerar improcedente o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução, por entender que o Administração podia renovar o acto anulado, esqueceu-se que o mesmo foi anulado por violação de lei e não apenas pelo vício de forma, pelo que violou o disposto nos artigos 671 CPC - principio do caso julgado - e como tal é nula.

TERMOS EM QUE, DEVE A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA, COM TODAS AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS, CONCLUINDO-SE PELA PROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE CAUSA LEGITIMA DE INEXECUÇÃO COMO É DE **JUSTIÇA.**

1.3 O Director-Geral dos Impostos (entidade recorrida) contra-alegou e apresentou as seguintes conclusões.

a) O caso julgado formado pela deliberação do TCA circunscreve-se, na sua eficácia, ao vício que determinou a anulação do acto administrativo;

b) O acto administrativo não foi anulado por vício de forma e vício de violação de lei, mas somente por vício de forma;

c) como resulta, claramente, da parte decisória do Acórdão do TCA onde se diz que a sentença da 1ª Instância é confirmada na parte que decidiu relativamente ao vício de forma e como se infere de toda a motivação subjacente a essa deliberação, donde se extrai que é só nessa parte, do vício de forma, que a sentença é mantida;

d) Assim, tendo o acto sido anulado por vício de forma, o mesmo podia ser renovado pela AT, desde que esta não reincidisse no apontado vício;

e) e ao renovar o acto, desta vez expurgado do vício de forma de que o mesmo padecia, cumpriu, a AT, o dever de execução de julgado que sobre ela impendia.

f) Ao ter decidido neste mesmo sentido, a sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser negado provimento ao presente recurso e ser confirmada a sentença recorrida, com todas as legais consequências.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Como se vê dos acórdãos do TCA de fls. 253 e segs, o que subsiste da sentença da 1ª Instância no recurso contencioso é a anulação do acto por violação do direito de audição do contribuinte, isto, é, por vício de forma.

O julgado é de confirmar, por nela se ter feito boa interpretação é aplicação da lei, sendo certo que a sentença foi executada com a prolação do acto renovado.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

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 a renovação do acto em foco respeita, ou não, o respectivo julgado anulatório.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Por sentença proferida em 28/9/2001, nos autos de recurso contencioso que correu termos pela 1ª Secção, do 1.º Juízo do extinto Tribunal Tributário, sob o n.º 12/99, foi considerado que o acto recor-

rido enfermava de vício de forma e a recorrente tinha direito aos juros indemnizatórios peticionados e, consequentemente, decidido conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho recorrido por ser ilegal e ordenando-se que fossem pagos ao recorrente os juros pedidos, nos termos que melhor constam de fls. 187/198 dos autos de recurso contencioso e cujo teor se dá por reproduzido.

2. O Director-Geral dos Impostos interpôs recurso jurisdicional da sentença para o Tribunal Central Administrativo, apresentando as alegações constantes de fls. 211/222 do autos de recurso contencioso e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

3. Por Acórdão do TCA n.º 6677/2002, de 24/6/2003, foi decidido "(...); b) negar provimento ao recurso de fls. 211 e segs., confirmando-se nesta parte - violação do direito de audição do contribuinte – a sentença recorrida e anulando-se a decisão do Srº Subdirector-Geral do IVA de 29.4.1999" nos termos e com os fundamentos que melhor constam de fls. 2353/261 dos autos apensos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

4. Em 29/8/2003, a exequente requereu ao Director de Serviços de Reembolso do Imposto Sobre o Valor Acrescentado a execução integral da sentença de 28/9/2001, proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instancia do Porto, confirmada pelo Tribunal Central Administrativo, pagando-se à requerente o contravalor em Euros de - Esc. 9.948.682$00 a que acrescem, desde 26/7/1999, os juros moratórios à taxa legal sobre Esc. 9.102.705$00, até integral pagamento - cfr fls. 5/9 dos autos.

5. Em 14/8/2003, a ora requerente foi notificada pela DSRIVA para exercer o direito de audição, nos termos do art. 60º da LT, sobre o projecto de decisão relativo a pedido de juros indemnizatórios nos reembolsos de IVA dos períodos 93/09, 93/10, 93/11, 93/12, 94/03 e 94/04 - cfr. processo administrativo apenso.

6. Através de requerimento datado de 21/8/2003, a requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de decisão referido em 5., nos termos que constam de fls.16 a 25 dos autos e cujo teor se dá por reproduzido.

7. Por despacho do Senhor Subdirector - Geral da Cobrança e Reembolsos de 2003/11/14, com base na informação dos Serviços n.º 6609, de 2003/11/12, foi decidido manter o indeferimento do pedido de juros indemnizatórios nos reembolsos de IVA dos períodos 93/09; 93/10; 93/11; 93/12; 94/02; 94/03 e 94/04, nos termos e com os fundamentos que constam do processo administrativo apenso e cujo teor se dá por reproduzido.

8. Por ofício datado de 20/11/2003, a DSRIVA comunicou à exequente que, por despacho do Senhor Subdirector - Geral da Cobrança e Reembolsos, depois de ouvido o contribuinte, não foi alterado o sentido da decisão de não assistir ao contribuinte direito aos juros indemnizatórios - cfr. fls. 10/14 dos autos.

2.2 Sob a epígrafe "*Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo*", o artigo 100.º da Lei Geral Tributária dispõe 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 preceito reproduz a doutrina que emergia do disposto nos arts. 5.º e segs. do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, e foi posteriormente reafirmada nos arts. 95.º e 96.º da L.P.T.A. e 145.º do C.P.T. O actual C.P.P.T. deixou de se referir à matéria em virtude dela estar regulada neste preceito da L.G.T.

O preceito representa um simples postulado do princípio constitucional de que as decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades (art. 205.º da Constituição).

É também um simples corolário do sentido do princípio rector constitucional nos termos do qual o poder jurisdicional foi constitucionalmente conformado enquanto órgão de soberania, imparcial e independente e por via do qual as decisões são obrigatórias *ex natura* constitucional e não por força de qualquer poder exterior.

A anulação judicial do acto tributário implica a anulação de todos os seus efeitos *ex tunc*, pelo que tudo se deve passar como se ele não houvera sido praticado.

Sendo assim, a anulação acarreta também a anulação de todos os actos consequentes que hajam sido praticados tendo por base ou pressuposto jurídico-prático o acto tributário anulado. A Administração está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objecto de um seu acto lesivo ou de uma ofensa por si cometida contra os direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Trata-se, aliás, de uma simples explicitação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria se ele não houvera ocorrido, princípio esse que informa igualmente o comando do art. 562.º do C. Civil.

Importando a reparação, em grande número de casos, a prática de actos administrativos consequentes e tendo estes actos a natureza de actos de administração activa, é lógico que lhe caiba, segundo os princípios do direito administrativo continental, em primeira mão e em primeiro lugar, a possibilidade

de emenda dos efeitos lesivos provocados ao particular. Entre o mais, a reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigatoriedade da restituição do imposto que houver sido pago, do pagamento dos juros indemnizatórios previstos no art. 43.º e da indemnização resultante da prestação de garantia bancária ou equivalente a que alude o art. 53.º.

Quando o fundamento da anulação judicial respeite ao aspecto formal do acto, aos denominados vícios de forma, a execução da sentença exigirá a prática de um novo acto com o mesmo sentido (conteúdo) ou de sentido oposto, mas que esteja expurgado dos vícios que determinaram a anulação e cujos efeitos se reportarão ao momento da prática do acto anulado por via do princípio da reconstituição da situação actual hipotética.

Cf. o que vem de ser dito, quase textualmente, em Diogo Leite de Campos, e outros, na *Lei Geral Tributária comentada e anotada,* 3.ª edição, 2003, Vislis, em anotação ao artigo 100.º, onde se citam, sobre o tema, Freitas do Amaral, *A execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos*, página 65; e Mário Aroso de Almeida, *Sobre a Autoridade do Caso julgado das Sentenças de anulação de actos Administrativos*, página 164.

Cf., no mesmo sentido, entre outros, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-1-2007, e de 7-3-2007, proferidos nos recursos n.º 1042/06 e n.º 1150-06.

2.3 No caso <u>*sub judicio*</u> – em face do probatório assente e consoante melhor se colhe dos elementos dos autos –, verifica-se nomeadamente que:

- «Por sentença proferida em 28/9/2001, nos autos de recurso contencioso que correu termos pela 1ª Secção, do 1.º Juízo do extinto Tribunal Tributário, sob o n.º 12/99, foi considerado que o acto recorrido enfermava de vício de forma e a recorrente tinha direito aos juros indemnizatórios peticionados e, consequentemente, decidido conceder provimento ao recurso, anulando-se o despacho recorrido por ser ilegal e ordenando-se que fossem pagos ao recorrente os juros pedidos»;
- «O Director-Geral dos Impostos interpôs recurso jurisdicional da sentença para o Tribunal Central Administrativo»;
- «Por Acórdão do TCA n.º 6677/2002, de 24/6/2003, foi decidido "(...); b) negar provimento ao recurso de fls. 211 e segs., confirmando-se nesta parte – violação do direito de audição do contribuinte – a sentença recorrida e anulando-se a decisão do Srº Subdirector-Geral do IVA de 29.4.1999"».

Este acórdão do Tribunal Central Administrativo, referido por último, considera mormente – cf. fls. 260 e 261:

- «que a omissão do cumprimento da formalidade em causa ["violação do direito de audição do contribuinte"] constitui vício que conduz à anulação da decisão por força dos artigos 133.º e 135.º do CPA»;
- e que «improcede, por isso, a 1.ª conclusão deste recurso e, em consequência, o próprio recurso, ficando prejudicado o conhecimento da outra questão levantada nas conclusões das alegações».

Por seu lado, a sentença recorrida, para julgar improcedente o pedido feito nos presentes autos de execução do julgado (declaração de inexistência de causa legítima de inexecução), expende, para além do mais, como segue – cf. fls. 123 dos autos:

- «foi negado provimento ao recurso e confirmada nessa parte – violação do direito de audição do contribuinte – a sentença recorrida e anulada a decisão do Subdirector-Geral do IVA de 29.4.1999»;
- «resulta do exposto que o TCA decidiu enfermar o acto recorrido de vício de forma por preterição de audição prévia, pelo que não conheceu das restantes questões colocadas pela entidade recorrida»;
- «assim, contrariamente ao sustentado pela requerente, o acto recorrido não foi anulado por vício de forma e violação de lei, mas apenas por vício de forma (violação do direito de audição), ocorrendo caso julgado apenas nesta parte»;
- «e sendo o vício que fundamenta a invalidade do acto (violação do direito de audição) um vício de forma, estamos perante um vício concernente à legalidade externa, pelo que nada impede que a Administração pratique novo acto de conteúdo idêntico, agora expurgado do vício apontado»;
- «assim, ao praticar o novo acto de conteúdo idêntico ao acto anulado, mas expurgado do vício de forma, por falta de audição prévia da ora requerente (neste caso), a Administração Tributária actuou em conformidade com o decidido»;
- «conclui-se, pois, que o julgado anulatório está executado».

E, na realidade, a razão está com a sentença recorrida, segundo julgamos.

Com efeito, o julgado exequendo (o acórdão do Tribunal Central Administrativo) – tendo deixado, nas suas expressas palavras, «prejudicado o conhecimento da outra questão levantada nas conclusões das alegações» – anulou o acto recorrido tão-somente por vício de violação do direito de audiência do contribuinte, e não por qualquer outro vício, causa ou fundamento.

E, assim – ao renovar o acto em foco, «depois de ouvido o contribuinte», conforme se assenta em 8. do probatório –, a Administração Fiscal efectivamente erradicou do acto questionado o vício de forma (violação do direito de audiência) de que o mesmo padecia, tendo, por tal sinal, cumprido o dever de execução do julgado.

Pelo que, não ocorrendo inexecução do julgado de anulação do acto recorrido, não faz sentido falar, como a ora recorrente, de "inexistência de causa legítima de inexecução do julgado".

Razão por que devemos concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que a renovação do acto em foco respeita o respectivo julgado anulatório – devendo, portanto, ser corroborada a sentença recorrida que assim o entendeu.

E, então, havemos de convir, em síntese, que o *acto renovatório*, proferido após a Administração Fiscal haver cumprido o (violado) *dever de audição* do contribuinte, dá cabal cumprimento à *execução do julgado* de anulação de acto tributário apenas por violação do *direito de audiência* do contribuinte.

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

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

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau — Jorge de Sousa.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII). Benefícios financeiros. Prescrição. Prazo inicial.

Sumário:

I — A concessão dos incentivos financeiros previstos no DL 194/90, de 19 de Junho, ficava condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão que os concedia.

II — E só o não cumprimento de tais objectivos e condições implicava a declaração da caducidade dos incentivos atribuídos, com a consequente obrigação de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios recebidos.

III — O facto que gera esta obrigação é a constatação do não cumprimento dos objectivos e condições a que ficou subordinada a concessão dos incentivos, operada através de despacho do Ministro das Finanças que declare a caducidade dos incentivos concedidos, com a consequente revogação do despacho que os concedeu.

IV — É a partir deste facto, pois, que se conta o prazo de prescrição de vinte anos das quantias indevidamente recebidas, correspondentes a esses benefícios (artigos 306.º, n.º 1 e 309.º do CC).

Processo n.º 918/08-30.
Recorrente: Ambiat Móveis, L.da
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – AMBITAT MÓVEIS, LDA., com sede em Paços de Ferreira, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Penafiel que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução instaurada para cobrança da quantia de € 49.878,08, proveniente de benefícios financeiros provisoriamente concedidos ao abrigo do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Deve ser dado como assente o facto de a oponente ter solicitado em 11.08.1981 a concessão de benefícios fiscais e financeiros, no âmbito de um projecto de investimento a realizar nos anos de 1982 e 1983.

2. A Douta Sentença de que ora se recorre viola o disposto nos artigos 300.º, 306.º e 309.º do Código Civil.

3. Porquanto, confunde o instituto da prescrição com o intuito da caducidade.

4. A confusão manifesta-se, desde logo, no facto de a Meritíssima Juiz afirmar que o prazo de prescrição começa a contar em 1993.

5. E, no parágrafo seguinte, afirmar que se conta "… a partir da data da notificação para a restituição da importância correspondente ao benefício financeiro indevidamente recebido pela oponente". Sendo certo que esta ocorreu no dia 07.09.2005.

6. Em todo o caso, sempre se dirá que o início da contagem do prazo de prescrição no caso *sub judice* nunca poderia começar em 1993. E muito menos em 2005.

7. Por um lado, porque a 1.ª parte do artigo 306.º consagra o denominado sistema objectivo – o prazo de prescrição começa a correr assim que o direito possa ser exercido e independentemente do conhecimento que disso tenha ou possa ter o respectivo credor.

8. Como tal, o início do prazo de prescrição nunca poderia depender da verificação feita "a posteriori" das condições de atribuição dos benefícios, nomeadamente por estar aqui em causa o prazo máximo da prescrição.

9. Por outro lado, porque o regime da prescrição é imperativo (artigo 300.º do Código Civil).

10. A admitir-se que o prazo da prescrição se iniciou a contar em 1993, por só nessa data ter sido proferida a declaração de caducidade dos incentivos, estaríamos de algum modo a permitir que a Administração, neste caso o credor, pudesse modificar os prazos legais da prescrição.

11. Nesse caso, nunca o devedor, nem mesmo terceiros, saberiam com que prazo de prescrição é que poderiam contar, uma vez que o Dec.-Lei 194/80 não previa nenhum prazo limite para a Administração considerar verificados os objectivos esperados do investimento realizado.

12. Ao contrário do que acontece no artigo 329.º, basta que o direito possa ser exercido para que se inicie o prazo de prescrição.

13. No caso *sub judice* e de acordo com o n.º 1 do artigo 43.º do Decreto-Lei 194/80, de 19/06, o prazo de prescrição inicia-se imediatamente após o decurso dos prazos definidos no projecto de investimento para a realização dos objectivos nele definidos.

14. Sendo certo que os benefícios fiscais e financeiros provisoriamente concedidos em 1982 para financiar a compra de equipamento efectuada nos anos de 1982 e 1983, é a partir desta data que se começa a contar o prazo de prescrição.

15. Concluindo, em 20.01.2006, quando a Recorrente foi citada para a execução, já tinham decorrido mais de 20 anos.

16. Pelo que, a dívida exequenda se encontrava prescrita.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que este Tribunal deve ser julgado incompetente em razão da hierarquia uma vez que o recurso versa também matéria de facto.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão, veio apenas a representante da Fazenda Pública salientar que a questão a decidir é apenas de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

- As dívidas exequendas impugnadas fundam-se na emissão de um acto administrativo de revogação da concessão provisória de incentivos financeiros ao abrigo do preceituado nos artigos 2.º e 13.º do DL n.º 194/80, de 19 de Junho.

- A oponente obteve, em fase do projecto de investimento apresentado, uma pontuação negativa.

- Em 25 de Novembro de 1993, por despacho do Sr. Ministro das Finanças, foi declarada a caducidade dos incentivos fiscais provisoriamente concedidos à oponente, e a consequente revogação do despacho de concessão provisória de incentivos, proferido em 02.09.1982.

- A impugnante foi interpelada pela Direcção Geral do Tesouro para proceder à restituição de 49.878,08 euros, referentes a benefícios financeiros provisoriamente concedidos ao abrigo do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento.

III – 1. Vem suscitada, desde logo, pelo Exmo. PGA a questão da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia porquanto, em seu entender, como se constata das conclusões das alegações de recurso apresentadas, a recorrente põe em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e pedindo a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida, designadamente na conclusão 1.ª em que a recorrente refere que deve ser dado como assente o facto de a oponente ter solicitado em 11.08.1991 a concessão de benefícios fiscais e financeiros no âmbito de um projecto de investimento a realizar nos anos de 1982 e 1983.

Vejamos. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Penafiel no segmento em que considerou não prescrita a dívida exequenda, referente a benefícios financeiros concedidos ao abrigo do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

Considerou a Mma. Juíza "a quo" não prescrita tal dívida por, configurando os incentivos financeiros obrigações pecuniárias constituídas a favor do Estado, e assim sujeitas ao prazo geral de prescrição determinado no artigo 309.º do CC, o prazo para efeitos de prescrição, neste caso, se contar a partir da data da notificação para a restituição da importância correspondente ao benefício financeiro indevidamente recebido pela ora recorrente.

Contra tal entendimento se insurge esta, para quem, de acordo com o n.º 1 do artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6, o prazo de prescrição se inicia imediatamente após o decurso dos prazos definidos no projecto de investimento para a realização dos objectivos nele definidos.

Ora, estando em causa apenas a análise da alegada prescrição da obrigação de restituição de incentivos financeiros, por incumprimento do respectivo contrato de investimento, não é relevante para o efeito o apuramento da data em que a oponente solicitou a concessão de tais benefícios nem os prazos fixados no projecto de investimento para a realização dos objectivos nele definidos mas sim a declaração de incumprimento e correspondente caducidade dos benefícios, sendo certo que tais elementos constam do processo.

E, assim sendo, estando apenas em causa a liquidação decorrente de incumprimento do referido contrato de investimento, a questão a decidir é apenas de direito.

Razão por que não procede a questão prévia de incompetência suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal.

2. Sendo, então, o âmbito do presente recurso apenas a alegada prescrição da dívida exequenda, vejamos agora se a mesma já ocorreu ou não.

A dívida exequenda, como vimos, refere-se a incentivos financeiros concedidos à ora recorrente ao abrigo do DL 194/80, de 19 de Junho, que criou o chamado Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

A concessão dos incentivos previstos neste diploma ficava condicionada à realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, bem como à observância das demais condições eventualmente constantes da decisão que os concedia.

O não cumprimento desses objectivos e condições implicava, nos termos do n.º 3 do artigo 43.º do citado DL, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva condição, restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activos de prazo correspondente.

A caducidade destes incentivos financeiros era declarada por despacho do Ministro das Finanças e do Plano, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6.

A concessão de tais benefícios ficava, assim, sujeita a uma condição resolutiva (artigo 270.º do CC), isto é, a um evento futuro e incerto, sendo que tais benefícios só se consolidavam na esfera jurídica do beneficiário a partir do momento em que se verificassem as condições e objectivos esperados do investimento realizado.

E só o não cumprimento destes implicava a declaração da caducidade dos incentivos atribuídos, com a consequente obrigação de restituição das importâncias correspondentes aos benefícios recebidos.

Ou seja, nos termos do regime definido no aludido artigo 43.º do DL 194/80, de 19/6, criam-se, como contrapartida da concessão dos benefícios, obrigações autónomas de pagamento de quantias, subordinadas à condição resolutiva que impende sobre a concessão de incentivos de «não cumprimento dos objectivos e condições».

No caso de incentivos financeiros, a obrigação que é contrapartida da concessão consiste na restituição das quantias recebidas.

A fonte desta obrigação não é o despacho de concessão dos benefícios financeiros mas sim o facto de não serem cumpridos os objectivos e as condições a que estava subordinada a concessão de incentivos.

Tal obrigação só se constitui, pois, pelo facto de não serem cumpridos tais objectivos e condições a que estava subordinada a concessão de incentivos, e tal incumprimento há-de resultar da declaração de caducidade dos incentivos efectuada por despacho do Ministro das Finanças.

Por isso, o direito a exigir a restituição de tais quantias só a partir daí pode ser exercido.

Ora, se o prazo de prescrição, por força do que dispõe o n.º 1 do artigo 306.º do CC, começa a correr assim que o direito puder ser exercido, no caso em apreço, esse prazo há-de contar-se, pois, a partir do momento em que, por despacho do Ministro das Finanças de 25/11/1993, foi declarada a caducidade dos incentivos financeiros concedidos à oponente, com a consequente revogação do despacho que os concedeu.

E, aplicando-se a tal obrigação o prazo geral de prescrição de vinte anos, previsto no artigo 309.º do CC, é evidente que a dívida aqui em questão se não mostra, pois, ainda prescrita.

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

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

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Execução fiscal. Nulidade da sentença. Falta de fundamentação. Falta de citação. Incidente. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — Só a ausência total de fundamentos de facto ou de direito constitui nulidade da decisão.

II — Instaurada a execução, a falta de citação do executado, quando possa prejudicar a defesa do interessado, constituirá nulidade insanável de conhecimento oficioso, que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final [cf. artigo 165.º, n.os 1, alínea a) e 4 do CPPT].

III — Pelo que o meio processual mais adequado para o executado, indevidamente não citado, defender os seus direitos processuais será a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

IV — Por isso, instaurada a execução fiscal e tendo que ser efectuada a citação do executado, a regra do n.º 2 do artigo 97.º da L. G. T., impõe a conclusão de que não será a este permitido a dedução de incidente de arguição de nulidade perante o tribunal tributário de 1ª instância, já que não se está perante uma questão controvertida, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através de requerimento da arguição de nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos artigos 276.º e 278º do CPPT.

V — Assim, é de ordenar a convolação do requerimento do incidente em requerimento de arguição da nulidade por falta da citação, a juntar ao processo de execução, nos termos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, para aí ser apreciada pelo chefe dos respectivos serviços.

Processo n.º 923/08-30.
Recorrente: MATUR — Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, 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 – Matur - Sociedade Empreendimentos Turísticos da Madeira, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que lhe rejeitou o incidente que havia deduzido com vista a obter a nulidade da execução, por falta de citação da sua instauração, que contra si corre termos, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A Recorrente apresentou, junto do Tribunal recorrido, um requerimento arguindo a nulidade insanável, consubstanciada na falta de citação no processo executivo n.º 3247200101040600.

2. A decisão recorrida cita e transcreve parcialmente dois arestos do STA, em que se afirma que a nulidade, por falta de citação, deve ser arguida no próprio processo executivo.

3. Com base em tais arestos, e sem qualquer fundamentação legal que o sustente, conclui o Tribunal *a quo* que o requerimento de arguição de falta de citação deveria ser dirigido ao órgão de execução fiscal, motivo pelo qual se considera incompetente para conhecer do requerimento apresentado e ordena a sua remessa ao Serviço de Finanças de Lisboa 2.

4. Entende a Recorrente que a decisão recorrida é ilegal, quer por violação expressa do disposto no n.º 1 do art.º 151º do CPPT, quer por falta de fundamentação.

5. Desde logo, o requerimento inicial foi dirigido – e bem! – ao tribunal *a quo* pois, nos termos e para os efeitos do artigo 151º, n.º 1 do CPPT, a arguição da nulidade dos procedimentos de execução fiscal, por falta de citação é, nos termos do CPPT, considerado incidente que deve ser decidido pelo Tribunal Tributário de Lisboa que, para os legais efeitos, é materialmente competente.

6. A competência para apreciar os incidentes de arguição da nulidade por falta de citação pertence ao tribunal *a quo*, nos termos e para os efeitos do artigo 151º, n.º 1 do CPPT, sob pena de usurpação de poder, uma vez que a resolução de questões de natureza jurisdicional está reservada, por expressa imposição da CRP, aos Tribunais.

7. A decisão mediante a qual o Tribunal *a quo* se declara materialmente incompetente é total e inequivocamente omissa quanto à identificação do preceito legal que atribuiria ao Chefe do Serviço de Finanças a competência material para decidir a nulidade suscitada (falta de citação), incumprido o dever geral de fundamentação das decisões judiciais, acolhido pelo legislador constitucional no artigo 205º, n.º 1 da CRP, e previsto no artigo 125º do CPPT.

Assim, considera a Recorrente não existir qualquer erro na entidade com competência para a apreciação e decisão da causa sub judice.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na doutrina que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, com fundamento na falta de citação da instauração da execução fiscal, a recorrente, na sua qualidade de executada, pode deduzir o respectivo incidente de nulidade perante o Tribunal de 1ª Instância.

Na sentença recorrida decidiu-se, em suma, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA e do Pleno da Secção que «(…) se a citação para a execução foi omitida ou, tendo tido lugar, enferma de vício equivalente à sua falta, tal constitui, indubitavelmente, nulidade do processo executivo, mas que nele deve ser arguida, a todo o tempo, conduzindo a respectiva procedência ao suprimento da falta - pela realização da citação omitida ou pela repetição da citação invalidamente efectuada - com a anulação dos termos subsequentes do processo que da citação dependam absolutamente.

Não ocorre, deste modo, erro na forma de processo utilizada nos presentes autos, mas tão só na entidade com competência para a decisão, nem resulta prejudicado o direito de a requerente fazer apreciar jurisdicionalmente a questão, pois que, como vimos, a arguição da nulidade de falta de citação pode e deve seguir como requerimento de incidente na própria execução fiscal, a ser apreciado pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, cuja decisão, caso venha a ser desfavorável à requerente, poderá ainda ser objecto da Reclamação prevista nos artigos 103º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT) e 97º, n.º 1, alínea n) (aqui com a designação de recurso) e 276º do CPPT, a processar nos termos dos artigos 277º e 278º do mesmo compêndio normativo».

Posição contrária tem a recorrente, pelas razões supra referidas.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Comecemos pela apreciação da alegada nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação de direito (cfr. artºs 668º, n.º 1, alínea b) do CPC e 125º do CPPT), por que prejudicial.

Dispõem aqueles preceitos legais que a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como é sabido, a necessidade da fundamentação, quer de direito, quer de facto, radica substancialmente no dever do juiz demonstrar a legalidade da decisão, que esta "é a emanação correcta da vontade da lei", bem como no interesse das partes em conhecer as razões porque se decidiu de determinado modo e não de outro, até para impugnarem, perante o tribunal superior, os fundamentos da decisão que este, aliás, também precisa de conhecer para apreciar o recurso.

"Não basta, pois, que o juiz decida a questão posta: é indispensável que produza as razões em que se apoia o seu veredicto".

Sendo que, o que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação, a ausência total de fundamentos de facto ou de direito.

Todavia, pelo que a estes diz respeito, "não é forçoso que o juiz cite os textos da lei que abonam o seu julgado, basta que aponte a doutrina legal ou os princípios jurídicos em que se baseia".

Desde que a sentença invoque algum fundamento de direito, está afastada a predita nulidade, no tocante à justificação da decisão (cfr. Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil anotado, Vol. V, págs. 139 a 141).

Ora, no caso subjudice, basta uma leitura menos atenta da decisão recorrida para facilmente concluir que da mesma constam os preceitos legais que serviram de suporte à decisão do Mmº Juiz "a quo" para atribuir ao Chefe do Serviço de Finanças a competência material para decidir a nulidade aqui suscitada (falta de citação para a execução).

Pelo que, inexiste, assim, a arguida nulidade.

4 – Quanto à questão de fundo que constitui o objecto do presente recurso, dispõe o artº 151º, n.º 1 do CPPT que "compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público, nos termos do presente Código, decidir os incidentes…".

Salvo no que às custas diz respeito, não nos dá a lei um conceito, expressamente definido, de "incidente".

Todavia, tem vindo a doutrina a entender "incidente", com carácter geral, como "uma ocorrência extraordinária que perturba o movimento normal do processo" (Alberto dos Reis, in Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. III, pág. 563).

"Assim, cabem neste conceitos de incidentes, não só os incidentes típicos previstos no CPPT (embargos de terceiro, habilitação de herdeiros e apoio judiciário, indicados no art.º 166.º) mas também todos os incidentes atípicos, que não estão expressamente indicados neste Código para o processo de execução fiscal por não terem a natureza de incidentes, mas por não se pretender introduzir-lhes qualquer especialidade ou atribuir-lhe o regime processual específico previsto na lei para o respectivo incidente atípico.

Na verdade, qualquer ocorrência que perturbe a tramitação normal do processo cabe no conceito jurídico de incidente e a circunstância de não existirem especialidades que justifiquem a qualificação e regulamentação como incidentes típicos não retira a essas ocorrências o carácter perturbador da tramitação normal que justifica o enquadramento no conceito de incidente.

Por isso, cabem neste conceito de incidente a dedução de excepções e a arguição de nulidades e todas as questões colocadas que tenham de ser decididas autonomamente em relação ao objecto do processo, através de uma decisão de carácter jurisdicional.

Por outro lado, no específico campo do processo de execução fiscal, em que há parte de tramitação que corre termos sob a direcção das autoridades administrativas, que normalmente acumulam essas funções de direcção com as de parte (exequente), o sentido desta norma do art.º 151.º é o de atribuir ao tribunal o conhecimento de todas as questões de carácter jurisdicional, deixando às autoridades administrativas apenas as tarefas conexionadas com os fins da execução fiscal que não envolvam a resolução de questões jurídicas controvertidas…

No entanto, se se tratar de nulidade por omissão da pratica de um acto que deveria ser praticado, deverá entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida, pelo que a sua prática deverá ser requerida ao órgão da execução fiscal, só havendo possibilidade de solicitar a intervenção do tribunal, através de uma reclamação nos termos do art.º 276.º, se for indeferido o respectivo requerimento" (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, págs. 36 e 37).

5 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, é aceite que a recorrente não foi citada para intervir na execução fiscal em causa, instaurada para cobrança da quantia € 196.218,10, relativa a IRC do ano de 1999.

Ora, sendo a falta de citação, nesta situação, susceptível de prejudicar a defesa do citando, coarctada que fica da possibilidade de deduzir oposição (cfr. artºs 203º e segs. do CPPT), ou, alternativamente, solicitar o pagamento em prestações (cfr. artº 196º do CPPT) ou requerer a dação em pagamento (cfr. artº 201º do CPPT), ela constituirá uma nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo (art.º 165.º, n.ºs 1, alínea a), e 4 deste Código), pelo que o meio processual mais adequado para a recorrente indevidamente não citada defender os seus direitos processuais será requerer a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

Por isso, instaurada a execução fiscal e tendo que ser efectuada a citação da executada, a regra prevista no n.º 2 do art.º 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido à executada dedução de incidente perante o tribunal tributário de 1ª instância, mesmo enquanto não tiver sido citado, já que não se está perante uma questão controvertida, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através de requerimento da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos artºs 276.º e 278.º deste Código.

Pelo que e com estes fundamentos, mais não restava ao Mmº Juiz "a quo" que não fosse rejeitar o incidente em apreço, já que não é este o meio processual adequado para a recorrente assegurar os direitos por si invocados.

Neste sentido, pode ver-se, por todos, o Acórdão desta Secção do STA de 2/4/08, in rec. n.º 953/07 e do Pleno da Secção de 28/2/07, in rec. n.º 803/04.

6 – Não obstante, dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que "em caso de erro na forma do processo, este deverá ser convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei".

Tem vindo, porém, esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Desde logo, é inquestionável a impossibilidade de convolação do presente processo em processo de oposição à execução fiscal, não só por que este constitui um meio processual próprio do contencioso tributário previsto na lei e com fundamentos próprios (cfr. artº 204 do CPPT), mas também atenta a suspensão da execução, com base na invocação e existência de factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial.

Não abrange, assim, vicissitudes processuais da execução que não conduzem às referidas extinção ou suspensão.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos desta Secção do STA de 9/4/97, in rec. n.º 21.279; de 4/6/97, in rec. n.º 21.014 e de 14/4/99, in rec. n.º 22.963.

7 – No caso em apreço e como vimos, a arguição da referida nulidade pode e deve seguir como requerimento de incidente na própria execução a ser apreciada pelo Chefe dos Serviços de Finanças competente, cuja decisão, caso seja desfavorável ao contribuinte, poderá ser objecto de reclamação, nos termos do disposto nos artºs 276º e 278º do CPPT.

Importa, porém, verificar se é possível proceder-se a essa convolação.

E a resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Com efeito e desde logo, não consta dos autos que a citação da recorrente chegou a concretizar-se. E sempre cabia à Administração Tributária o ónus da prova de que esse acto de citação foi efectuado.

Como escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, ed. 5ª, vol. II, pág. 268, "o ónus de alegação e prova de que não teve conhecimento do acto, que é imposto ao citando no n.º 6 do presente art.º 190.º (leia-se n.º 5 do artº 196º na redacção anterior à Lei n.º 55-B/04 de 30/12), incide apenas sobre o não conhecimento do teor do acto e não sobre a sua efectivação ou não.

Têm-se em vista, assim, situações em que o acto foi efectivamente praticado, em conformidade com o preceituado na lei para o tipo de citação e de situação em que ela é efectuada, mas não foi praticado na própria pessoa do citando ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do acto".

Por outro lado, é patente que esse requerimento é tempestivo.

Constituindo a falta de citação da instauração da execução fiscal a nulidade prevista no artº 165º, n.º 1, alínea a) do CPPT, quando possa prejudicar a defesa do interessado, a referida nulidade, para além de ser de conhecimento oficioso, pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, o que, no caso em apreço, ainda não se verificou.

Com efeito, "o que é relevante, para a ocorrência da nulidade prevista na alínea a) do n.º 1 deste artigo é a mera possibilidade de prejuízo para a defesa do executado e não a demonstração da existência de efectivo prejuízo.

Sendo assim, para existir nulidade não é exigível ao citado que alegue e prove a existência de um concreto prejuízo para a sua defesa, bastando que se apure que, no caso, não é de afastar a possibilidade de ter ocorrido tal prejuízo" (Jorge Sousa, in ob. cit., pág. 110).

Ora, no caso em apreço e como já referimos, ressalta à evidência que, com a omissão de tal acto foi coarctada à recorrente a possibilidade de deduzir oposição (cfr. artºs 203º e segs. do CPPT), ou, alternativamente, solicitar o pagamento em prestações (cfr. artº 196º do CPPT) ou requerer a dação em pagamento (cfr. artº 201º do CPPT).

Por último, o pedido feito na petição inicial é o adequado a esta forma do processo, já que a recorrente invoca a nulidade da execução.

Sendo assim, a nulidade em causa não fica sanada por força do disposto no artº 196º do CPC, já que, sendo esta uma norma de aplicação supletiva, só se aplica quando exista falta de regulamentação no CPPT - o que, como vimos, não é o caso (cfr. artº 2º do CPPT).

Assim, os presentes autos devem ser incorporados no processo de execução, para que aí possa ser conhecida a arguida nulidade.

8 – Nestes termos e atento o exposto, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Miranda de Pacheco — Jorge Lino.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Nulidade da sentença. Omissão de pronúncia. Pagamento da dívida exequenda. Prescrição.

Sumário:

I — A sentença só será nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quando se não tiver pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

II — Não ocorre tal nulidade se o conhecimento das questões enunciadas na petição inicial ficou prejudicado pela inadmissibilidade da oposição.

III — O pagamento da dívida exequenda pelo responsável subsidiário não afecta os seus direitos de impugnação administrativa ou contenciosa previstos na lei (artigo 9.º da LGT), inclusivamente através de oposição à execução fiscal, quando esta for o meio processual adequado para essa impugnação [artigo 204.º, n.º 1, alíneas a), b) e h) do CPPT].

*IV — Paga a dívida exequenda, não pode, depois, em sede de oposição à execução fiscal, conhecer-se da prescrição daquela dívida***.**

Processo n.º 985/08-30.
Recorrente: Joaquim José Elvas Ribeiro da Cunha.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Joaquim José Elvas Ribeiro da Cunha, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Beja que julgou processualmente inadmissíveis os presentes autos de oposição por si deduzidos contra a execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Estremoz para pagamento de contribuições ao CRSS de Évora, dos anos de 1990 e 1991, contra Secomar, Lda., e contra si revertida, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso tem por objecto a sentença de fls. (?) que, na sequência da citação da reversão, decidiu não ser a oposição o meio de reacção processualmente adequado.

B) Não lhe assiste, porém, razão pois a sentença "*sub judice*" enferma de manifesto erro na interpretação e aplicação do artigo 176.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

C) Na verdade, deduzida oposição pelo ora Recorrente dentro do prazo legal, nos termos que lhe foram conferidos – a entidade que fez a citação colocou à sua disposição este meio de defesa – havendo ou não lugar ao pagamento da dívida exequenda, contrariamente ao vertido na douta sentença, não se extingue o processo de execução sob pena de inconstitucionalidade por violação do direito (fundamental) do acesso aos tribunais previsto no art.º 20.º da CRP.

D) A decisão recorrida efectuou, ainda, errada interpretação e aplicação da lei, em particular dos normativos constantes dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 3, art.º 23.º, n.º 5 da LGT, art.º 160.º, n.º 3 e art.º 204.º do CPPT, e não se pronunciou sobre questões sobre as quais se deveria ter pronunciado, pelo que enferma do vício de nulidade nos termos previstos no art.º 125.º do CPPT e 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

E) Assim, a interpretação da norma legal, supra, invocada na douta sentença recorrida, sendo contrária à lei, por o direito à *impugnação* não ser renunciável (salvo nos casos expressamente previstos na lei), deverá ser anulada, determinando-se a revogação da sentença ora recorrida.

F) Consequentemente, deverão os autos prosseguir, concluindo-se, a final, pela procedência da oposição, pois não é aplicável à situação *sub judice*, na interpretação que lhe foi dada, o art.º176.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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 – Na sentença recorrida, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1.º- No SF de Estremoz foi instaurada execução fiscal para pagamento de contribuições ao CRSS de Évora, dos anos de 1990 e 1991, contra Secomar, Lda. – processo executivo apenso.

2.º- Por inexistência de bens penhoráveis, a execução foi revertida contra o oponente, por despacho de 19/07/2001 – processo executivo apenso.

3.º- O oponente pagou a quantia exequenda em 21/06/2005, sem qualquer menção do pagamento ser condicional – docs. fls. 68 e 71 do processo executivo apenso.

4.º- A oposição foi deduzida em 24/06/2005 – doc. fls. 5.

III – 1. Vem arguida a nulidade da sentença recorrida, por omissão de pronúncia, nos termos previstos nos artigos 125.º do CPPT, 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º1, alínea d) do CPC, por não se ter pronunciado a mesma sobre questões sobre as quais se deveria ter pronunciado.

A sentença recorrida só seria, porém, nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, se não se tivesse pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Ora, sucede no caso em apreço que o Mmo. Juiz "a quo" se não pronunciou sobre as questões suscitadas pelo oponente na petição de oposição que apresentou porquanto o conhecimento de tais questões ficou prejudicado pela solução da questão da inadmissibilidade da oposição, decorrente do pagamento prévio da quantia exequenda.

Daí que não se verifique, pois, a nulidade arguida.

2. A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, ocorrendo pagamento da dívida exequenda por parte do responsável subsidiário, deve ser admitida a oposição à execução fiscal por este deduzida.

Considerou o Mmo. Juiz "a quo" que a oposição neste caso não seria admissível porque quando foi deduzida já o processo executivo, que com ela se visaria pôr termo, se extinguira pelo pagamento da quantia exequenda.

Na verdade, efectuado o pagamento voluntário da execução fiscal, esta extingue-se (arts. 264.º, n.º 1, e 269.º do CPPT), acarretando, em regra, a inutilidade superveniente da oposição, cujo objectivo mais frequente é, sem dúvida, apenas decidir se a execução deve ou não prosseguir contra a pessoa que se vem opor.

Porém, nem sempre será assim, pois, como diz Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, II volume, a fls. 89, "em certas situações, a oposição à execução fiscal pode ter por objecto a impugnação do acto de liquidação, designadamente nos casos em que o oponente pretende imputar àquele acto uma ilegalidade abstracta [alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT] e quando a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação [art.º 204.º, n.º 1, alínea h) do CPPT]".

Por outro lado, como refere o mesmo autor, o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário para beneficiar da isenção de custas e multa, nos termos do art.º 23.º, n.º 5 da LGT, não implica também a preclusão do seu direito de impugnar o acto de liquidação, nos termos do n.º 3 do artigo 9.º da LGT, que expressamente estabelece que «*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*».

O pagamento efectuado pelo responsável subsidiário dentro do prazo da oposição enquadra-se na previsão desta norma, já que a isenção de juros de mora e custas que o artigo 22.º, n.º 1 da LGT inclui no âmbito da responsabilidade subsidiária constitui, como qualquer isenção, um benefício.

Assim, é de concluir, pois, que o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário no prazo da oposição não preclude o seu direito de impugnar a liquidação, que lhe garante o n.º 4 do artigo 22.º da LGT, direito esse que pode ser exercido por qualquer dos meios que a lei prevê para esse efeito, incluindo a oposição à execução fiscal, designadamente nos casos em que a lei não assegura qualquer outro meio de impugnação contenciosa ou esse for o meio adequado para o fazer.

Ora, no caso em apreço, tendo a execução por objecto a cobrança de dívidas à segurança social, sempre a oposição teria de ser admitida como meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação, no âmbito da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, por ser o único previsto na lei para esse efeito.

Por outro lado, sendo a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para atacar a decisão relativa à reversão da execução fiscal, com o fundamento de o revertido não ser responsável pelo pagamento da dívida, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, pois todas as questões relacionadas com os pressupostos da responsabilidade subsidiária deverão ser apreciadas, por força do disposto no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, em processo de oposição, também por esse motivo a oposição deduzida pelo ora recorrente com tal fundamento, entre outros, teria de ser admitida.

Razão por que a decisão recorrida que assim não entendeu se não possa, por isso, manter.

3. Invoca o oponente, ora recorrente, como fundamentos da oposição apresentada para além da sua ilegitimidade ainda a prescrição das dívidas exequendas, pelo que, tendo pago estas, pretende agora também que lhe seja reconhecido o direito à restituição do valor indevidamente pago e ainda lhe sejam arbitrados juros indemnizatórios.

Quanto a isso se dirá, porém, que, paga a dívida exequenda, não pode, depois, em sede de oposição à execução fiscal, conhecer-se da prescrição daquela dívida.

Não significa isso que o oponente não possa eventualmente reaver a quantia paga, se se verificarem os requisitos de que a lei faz depender a repetição do que foi pago em cumprimento de obrigação prescrita, previstos no artigo 304.º do CC, designadamente o de ter sido efectuado pagamento não espontâneo.

Porém, trata-se de matéria que não cabe no âmbito do processo de oposição à execução fiscal que tem apenas a finalidade de apurar se a execução deve ou não prosseguir contra o oponente e não apreciar se devem ser reconhecidos direitos para o oponente emergentes do processo de execução fiscal (v., neste sentido, acórdão deste STA de 5/12/2007, proferido no recurso n.º 638/07).

Assim, estando já efectuado o pagamento voluntário no momento em que a oposição foi remetida ao Tribunal, não tinha este que apreciar tal fundamento de oposição, por tal ser actividade inútil para ser atingido o objectivo para o qual o processo de oposição à execução fiscal está vocacionado.

Já relativamente à invocada ilegitimidade constata-se que na sentença recorrida se não mostram fixados os factos necessários para o seu conhecimento e que terão resultado da prova produzida, impondo-se, por isso, a baixa dos autos à instância para ampliação da matéria de facto nesse domínio e ulterior apreciação desse fundamento.

IV – Termos que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e ordenar a baixa dos autos à instância para, após ampliação da matéria de facto pertinente, conhecimento da alegada ilegitimidade do oponente.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia. Competência-regra do Tribunal Central Administrativo. Competência excepcional do Supremo Tribunal Administrativo. Decisões divergentes sobre competência. Prevalência da decisão do tribunal de hierarquia superior.

Sumário:

I — A competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância cabe ao Tribunal Central Administrativo, por regra.

II — O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

III — Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, matéria de facto o recurso em que — enquanto na respectiva alegação se conclui mormente que "a aqui recorrente viu desencadeado procedimento de inspecção externa, levado a cabo pela Administração Tributária"; que "foram propostas correcções em sede de IVA"; que "as respectivas liquidações adicionais, decorrentes das correcções propostas pela acção inspectiva não foram nunca até hoje efectuadas"; e que "não houve lugar a liquidação e que a dívida jamais foi notificada" — na sentença recorrida se escreve que o acto da liquidação foi "auto-declarado no pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08".

IV — Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior — nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Processo n.º 1125/08-30.
Recorrente: APAT — Associação dos Transitários de Portugal.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "APAT, Associação dos Transitários de Portugal" veio, nestes autos de impugnação judicial, recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, a decidir que «rejeita-se a presente impugnação».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A. Vem fundamentada a douta sentença em sede de análise de questão prévia, concluindo pela caducidade do direito de impugnar, sustentando-se, em síntese, por um lado, que a aqui recorrente procedeu à auto-liquidação das importâncias em dívida, entretanto sindicadas, invocando subsequentemente, erro na referida autoliquidação como pressuposto para deixar de pagar a dívida em causa e, por outro, partindo daquele pressuposto de que a dívida foi auto-liquidada, aduzindo-se com o incumprimento, por parte da aqui recorrente, que se consubstanciaria na dedução, prévia à impugnação judicial, de um procedimento de reclamação graciosa que viesse a controverter a autoliquidação concretizada e dirigido

ao Director de Finanças respectivo, socorrendo-se do n.º 1 do artº 131º do CPPT para suportar a sua exegese interpretativa, no sentido da verificação da excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar as controvertidas liquidações de IVA e JC, constituindo, tal circunstancialismo, fundamento de rejeição da impugnação agora recorrida.

B. Contudo, e com interesse para a causa, resulta assente que a aqui recorrente viu desencadeado procedimento de inspecção externa, levado a cabo pela Administração Tributária, que visava a fiscalização da sua situação contributiva reportada aos exercícios de 1992 a 1995. Resultando, igualmente, assente que nessa medida e conforme relatório da Administração Tributária junto como documento n.º 2 da P.I., foram propostas correcções em sede de IVA à aqui recorrente, para os referidos exercícios.

C. Resultando, também, assente que as respectivas liquidações adicionais, decorrentes das correcções propostas pela acção inspectiva não foram nunca, até hoje efectuadas. Pelo que,

D. Ao contrário do que se referia na página 1, do documento n.º 2, junto com a P.I., não só **não existiu liquidação**, como foi postergada a possibilidade de defesa da aqui Impugnante: "*Mais se informa que a liquidação do imposto com base nas referidas correcções será a breve prazo feita e notificada pelos Serviços Centrais da DGCI...* (...) *Nos termos do art.º 111º do Código do IRC, poderá, querendo, reclamar ou Impugnar a liquidação do Imposto...*"

E. Não obstante o vertido, a aqui recorrente, pelas razões referidas na sua P.I., que por questões de economia processual se dão aqui por integralmente reproduzidas, aderiu mediante requerimento dirigido à Administração Tributária ao "Plano Mateus" para pagamento da eventual liquidação decorrente das supostas incorrecções.

F. A adesão ao Plano Mateus e a declaração de um valor a que corresponderia a eventual liquidação adicional de IVA que viesse a ser concretizada na sequência da acção inspectiva entretanto levada a efeito, serviu essencialmente para salvaguardar os benefícios associados ao uso de medidas excepcionais de regularização das dívidas à Fazenda que se encontravam consagradas no diploma a que supra aludimos. Tendo a Impugnante entregue até à data, nos cofres do Estado, a quantia de € 62.711,43 €. Ora,

G. A competência para a avaliação directa e indirecta é da Administração Tributária, a concretizar mediante procedimento regulado, quanto à primeira tipologia de avaliação, nos art.ºs 54º e ss. da LGT e nos artºs 87 e ss. da LGT, no que concerne à segunda. Procedimento que culmina, necessariamente, no caso de existirem correcções, numa liquidação adicional. A qual visa alterar a situação do sujeito passivo, e por isso pode ser alvo de ataque nos termos do CPPT.

H. *In casu*, resulta, pois, assente que não houve lugar a qualquer liquidação adicional.

I. A dívida supostamente autoliquidada, urna vez que jamais foi notificada para pagamento voluntário (subsequentemente ao *terminus* do aludido procedimento de inspecção), não podia caber sequer no objecto do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, porquanto não subsumível no artº 1º daquele normativo.

J. Ademais, o instituto da autoliquidação não é sequer compaginável com a letra e o espírito do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto. Enfoque-se a este propósito a circunstância prevista na alínea c) do n.º 1 do artº 3º daquele normativo que se reporta à necessidade do devedor prestar à Administração Tributária todas as informações relevantes tendentes ao apuramento da dívida. Donde se tem de inferir que a Administração sempre teria de apurar a dívida objecto do plano prestacional entretanto liquidada (ou até autoliquidada em resultado de normas de competência que a impusessem ao sujeito passivo, o que, *in casu*, não ocorria) mas cujo prazo de cobrança voluntária tivesse terminado até 31 de Julho de 1996.

L) **Segundo Lourenço Vilhena de Freitas, in "*A Autoliquidação: contributo para uma análise da sua Natureza Jurídica*, Ciência e Técnica Fiscal n 405, Janeiro a Março, 2002, pp. 8 e ss. a autoliquidação é a que é feita por um particular, seja ele o contribuinte ou não. Um particular é aquele que não é autoridade pública. Além de que enuncia como pressuposto subjectivo- objectivo da autoliquidacão a competência para a sua prática. E *in casu* essa competência (para a liquidação adicional) não está deferida a favor do sujeito passivo (cfr. artº 82º do CIVA) e, ademais, o DL n.º 124/96, de 10 de Agosto, jamais atribui competências de liquidação (ou, mais apropriadamente, de autoliquidação) aos que lograssem obter a aplicação do regime prestacional ou, pelo menos, não vislumbra a aqui recorrente que essa atribuição tivesse ali sido concretizada.** No estudo vindo de citar se conceitua autoliquidação como sendo "(...) o acto administrativo tributário, praticado pelo particular, no exercício de poderes tributários deferidos por atribuição legal, que tem por objecto a fixação autoritária da quantificação da dívida de imposto e que visa o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos."

M) Não existem, pois, (no DL n.º 124/86) os poderes tributários deferidos a favor dos respectivos beneficiários daquele regime prestacional, pelo que, também por esta via inaplicável a exegese interpretativa da decisão recorrida. Pois que, na verdade, a autoliquidação implica uma fixação de valor quanto à expressão material da dívida tributária. E, aquando da adesão ao Plano Mateus e não sabendo qual o valor da liquidação adicional que adviria, a aqui recorrente avançou com um valor estimado/provisório e não tendo ele sido confirmado subsequentemente com as liquidações adicionais há aqui uma inaceitável incerteza no que diz respeito ao quantum de imposto.

N) É que o imposto devido é o imposto que resulta da aplicação da lei à respectiva *factiespecie* e não qualquer outro e menos ainda imposto estimado ou provisório, de contrário atentaríamos contra princípios constitucionais como o da capacidade contributiva e o da tributação do lucro real.

O) Não há, por tudo quanto vem de ser aduzido, autoliquidação e por identidade de razões **jamais a aqui impugnante invocou erro na suposta autoliquidacão** como pressuposto para deixar de pagar a dívida entretanto controvertida. Bem ao invés, o fundamento para deixar de pagar a dívida radicava, inquestionavelmente, na notória circunstância que consubstancia **a inexistência de acto tributário de liquidação**, donde a tempestiva impugnação daquela liquidação. A propósito da justificação do meio processual usado e da tempestividade se remete para tudo quanto está na pi de impugnação nos artºs 19 e seguintes. Assim, a declaração do valor a que corresponderia a eventual liquidação adicional não podia ter, pois, por efeito uma autoliquidação da dívida, até porque, repise-se, em conformidade com a interpretação conjugada do art.º 82º do CIVA e dos art.ºs 54º e ss. e 82º da LGT, a competência para a liquidação em casos como os *sub judice* é da Administração Tributária e não do sujeito passivo.

P) Aliás, em conformidade com o referido no n.º 8 do artº 14º do DL n2º 124/96, a Administração Tributária no seguimento da adesão e num prazo de 60 dias, teria de apurar/quantificar o imposto em falta, procedendo se assim o entendesse à necessária liquidação adicional que, aliás, independentemente da adesão ao plano prestacional de há muito se aguardava.

Q) Não pode, pois, colher como válida a tese sustentada na decisão recorrida, pois atentaria contra o disposto nos art.ºs 9 n.º 3 e artº 95º da Lei Geral Tributária, mas também na Constituição da República Portuguesa, mormente os seus artºs 20º e 268º nº. 4. Com efeito, O pagamento de uma dívida fiscal ao abrigo do DL n.º 124/96 não importa, nem pode, a renúncia dos contribuintes ao direito da impugnação das respectivas liquidações. Na verdade, a admitir-se por absurdo a validade da tese que consubstancia a adesão e enunciação de uma suposta dívida ao Plano Mateus como um acto de auto-liquidação, estar-se-ia a postergar legítimos e intocáveis direitos de defesa com consagração constitucional, como sejam o direito à notificação e fundamentação dos actos lesivos que afectem o respectivo destinatário; o direito à reclamação graciosa da liquidação; o direito à impugnação judicial dessa mesma liquidação nos termos e com os fundamentos que vêm enunciados no direito adjectivo vigente que regula as relações jurídico tributárias.

R) Por outro lado, como se prescreve no artº 9º n.º 3 da L.G.T., "*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*".

S) Por sua vez, nos termos do art. 96 da L.G.T., o direito de impugnação ou recurso não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei; a renúncia ao exercício de tal direito só é válida se constar de declaração ou outro instrumento formal. E segundo Diogo Leite de Campos e outros (LG.T. 1999, pág. 53), o n.º 3 do art. 9º daquela Lei "*visa pôr ponto final a certa jurisprudência que entendia que um contribuinte que pagasse o imposto, eventualmente devido, nos quadros de leis que concedem benefícios fiscais (vulgo "amnistias fiscais "), renunciava implicitamente ao direito de reclamar ou impugnar esse pagamento. Passa a ser claro que um contribuinte que receba certos benefícios, ou que pague o imposto em condições mais favoráveis do que aquelas previstas na lei "geral ", poderá continuar a exercer todos os direitos previstos na lei contra esse pagamento".*

T) Cremos, pois, salvo o devido respeito pela opinião do Mmo Juiz *a quo* que a excepção peremptória da caducidade de liquidação não se verificou in casu e por via disso deve ser anulada a sentença recorrida, devendo ser ordenada a baixa dos autos à P instância para pronúncia sobre o mérito da Impugnação ou...

U) Caso V. Exas. considerem estar reunidos todos os pressupostos para prolação de decisão final, já que não há apreciação de acervo fáctico, mas tão só de Direito, e a argumentação da ora recorrente foi no sentido de não existir acto tributário de liquidação adicional, e já a do Representante da Fazenda Pública de ficcionar como se tratando de auto-liquidação a adesão ao Plano Mateus, proferir douto acórdão no sentido de revogar a sentença recorrida, substituindo-a por acórdão que assevere o peticionado pela aqui Recorrente na sua petição.

Termos em que, e nos melhores de direito, com o sempre *mui* douto suprimento de V. Exªs, Colendos Juízes Conselheiros do Venerando Supremo Tribunal Administrativo se requer seja dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, ordenado a baixa do processo à 1ª instância para apreciação do mérito da Impugnação, ou substituindo-a por outra que declare a procedência do pedido de declaração da inexistência dos actos tributários de liquidação controvertidos, tudo com as legais consequências, promovendo-se a restituição do que foi indevidamente prestado pela aqui recorrente, assim fazendo V. Exªs., Venerandos Conselheiros, a tão costumada JUSTIÇA!

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

(…) o recurso não merece provimento como de seguida demonstraremos:

E, uma vez que o recorrente assenta a sua argumentação à inexistência da autoliquidação o que, como dos autos resulta, ela é bem patente, como, aliás, o julgado assinalou;

E, afigurando-se-nos que a liquidação do imposto em resultado da inspecção de que foi objecto a recorrente se encontra concretizada na adesão ao Plano Mateus com expressa aceitação dos valores do imposto a pagar em prestações, como bem salientou o julgado;

E, não demonstrando a recorrente a existência da condição de impugnabilidade, constante do art.º 131 n.º 1 do CPPT, como bem justificou o julgado;

É por de mais evidente que o direito à impugnação da existente autoliquidação se encontra caducado motivos por que nenhuma censura merece o julgado e, em consequência, deve ser mantido na ordem jurídica,

Termos em que, com o douto suprimento,

Se fará justiça.

1.5 O Tribunal Central Administrativo Sul, por seu acórdão de fls. 226 a 234, disse que «acordam os Juízes deste Tribunal em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e competente, para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

1.6 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do presente recurso, do aresto proferido no caso pelo Tribunal Central Administrativo Sul, bem como da posição do Ministério Público neste Tribunal, a questão que, desde logo, aqui se coloca é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

2.1 O presente processo iniciou-se antes de 1-1-2004 (em 4-9-2002), pelo que lhe é aplicável o regime do ETAF de 1984 e da LPTA.

O art.º 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. O art. 41.º, n.º 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do n.º 1, do art. 32.º. Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Para determinação da competência hierárquica em face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida. Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente. Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente. Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, em face da posição de direito que entende adequada – consoante é jurisprudência pacífica e constante desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

2.2 No caso *sub judicio*, o Tribunal Central Administrativo Sul, para ter acordado «em declarar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e competente, para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo», considerou, de modo essencial, e concluiu que «*A solução da questão posta pela recorrente radica, pois, unicamente, na fixação da correcta interpretação das normas jurídicas aplicáveis ao caso, sem necessidade de formulação de qualquer juízo sobre matéria fáctica como ela bem refere na conclusão U, pois que a assente não foi controvertida nem se indica facto ou circunstância que tenha sido omitido no probatório*».

Ora, salvo o devido respeito, julgamos que não é assim. A ora recorrente, ao invés, controverte matéria assente no probatório e indica factualidade não constante da matéria de facto tida por provada.

Havemos de dizer liminarmente que a sentença recorrida não estabelece um bloco factual de matéria provada e não provada. A respeito de matéria de facto constante da sentença recorrida é possível consignar não mais que a seguinte passagem, *ipsis verbis*.

A presente impugnação deu entrada na Secretaria Central do Tribunal em 04/09/2002, tendo sido deduzida ao abrigo do artº 99º e ss. do CPPT. Porém, tenha-se em conta que no caso em apreciação a impugnante, enquanto devedora de IVA dos anos de 1992 a 1995, requereu a regularização da sua situação tributária ao abrigo da vulgarmente designada Lei Mateus (DL 124/96, de 10/08), a qual abrangia, designadamente, as dívidas de natureza fiscal declaradas pelo devedor, "*ainda que desconhecidas da administração fiscal*" (Ibidem-artº 1º/3). Ora, o que consta dos autos é que, na sequência de uma "acção inspectiva levada a efeito pelos serviços da Administração Tributária" (cfr. artº 1º da p.i.), a impugnante inscreveu a importância de 27 600 000$00/137 668,20 € no requerimento de adesão à supra referida Lei Mateus, sendo a título de IVA a importância de 22 600 000$00/112 728,30 €, e a título de juros compensatórios a importância de 5 000 000$00 / 24 93990 €, valor que, como a própria impugnante confirma, foi "*auto-declarado no pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08*" (cfr. introdução da p.i, e nota de rodapé nº4, a fls. 1; e requerimento de adesão, a fls. 111/116 dos autos).

Desta passagem da sentença recorrida podem, desde logo, ser respigados os seguintes factos:

- na sequência de uma "acção inspectiva levada a efeito pelos serviços da Administração Tributária", a impugnante inscreveu a importância de 27 600 000$00 / 137 668,20 € no requerimento de adesão à Lei Mateus;
- sendo a título de IVA a importância de 22 600 000$00/112 728,30 €, e a título de juros compensatórios a importância de 5 000 000$00 / 24 93990 €;
- valor que foi "*auto-declarado no pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08*".

Como se vê da sua alegação de recurso, *in fine*, a ora recorrente apresenta ao Tribunal de recurso a seguinte pretensão: «requer seja dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, ordenado a baixa do processo à 1ª instância para apreciação do mérito da Impugnação, ou substituindo-a por outra que declare a procedência do pedido de declaração da inexistência dos actos tributários de liquidação controvertidos, tudo com as legais consequências, promovendo-se a restituição do que foi indevidamente prestado pela aqui recorrente».

Em suma: a ora recorrente pretende que se aprecie do mérito da impugnação judicial que deduziu, no entendimento, que é o seu, «da inexistência dos actos tributários de liquidação controvertidos». Quer dizer: parece defender a ora recorrente que estará em tempo para deduzir a correspondente impugnação judicial, porque ainda não houve sequer o respectivo acto de liquidação tributária.

E, para o efeito, a ora recorrente conclui na alegação do recurso nomeadamente que:

1. a sentença recorrida sustenta que a aqui recorrente procedeu à auto-liquidação das importâncias em dívida [conclusão A.];
2. a ora recorrente invocou subsequentemente erro na referida auto-liquidação como pressuposto para deixar de pagar a dívida em causa [conclusão A.];
3. resulta assente que a aqui recorrente viu desencadeado procedimento de inspecção externa, levado a cabo pela Administração Tributária, que visava a fiscalização da sua situação contributiva reportada aos exercícios de 1992 a 1995 [conclusão B.];
4. resultando, igualmente, assente que nessa medida foram propostas correcções em sede de IVA à aqui recorrente, para os referidos exercícios [conclusão B.];
5. resultando, também, assente que as respectivas liquidações adicionais, decorrentes das correcções propostas pela acção inspectiva não foram nunca até hoje efectuadas [conclusão C.];
6. foi postergada a possibilidade de defesa da aqui Impugnante (ora recorrente) [conclusão D.];
7. aderiu mediante requerimento dirigido à Administração Tributária ao "Plano Mateus" para pagamento da eventual liquidação decorrente das supostas incorrecções [conclusão E.];
8. tendo a Impugnante entregue até à data, nos cofres do Estado, a quantia de € 62.711,43 € [conclusão F.];
9. não houve lugar a qualquer liquidação adicional [conclusão H. e C.];
10. a dívida jamais foi notificada para pagamento voluntário (subsequentemente ao *terminus* do aludido procedimento de inspecção) [conclusão I.].

Ora, tal factualidade (elencada precedentemente de 1. a 10.) não se encontra estabelecida no probatório da sentença recorrida.

Verifica-se, assim, divergência entre as conclusões da alegação do presente recurso e o que consta na sentença recorrida em matéria de facto, mormente no que respeita às ilações de facto (juízos de facto) que se elaboram numa e noutra sede.

O que logo significa que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Razão por que o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, cabendo essa competência ao Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

E, então, havemos de convir, a finalizar, que a *competência em razão da hierarquia* para o conhecimento de *recurso de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância* cabe ao Tribunal Central Administrativo, *por regra*.

O Supremo Tribunal Administrativo, pela sua Secção de Contencioso Tributário, goza de tal competência apenas quando o recurso tiver por *exclusivo fundamento matéria de direito*.

Não tem por fundamento exclusivo matéria de direito mas, também, *matéria de facto* o recurso em que – enquanto na respectiva alegação se conclui mormente que "a aqui recorrente viu desencadeado procedimento de inspecção externa, levado a cabo pela Administração Tributária"; que "foram propostas correcções em sede de IVA"; que "as respectivas liquidações adicionais, decorrentes das correcções propostas pela acção inspectiva não foram nunca até hoje efectuadas"; e que "não houve lugar a liquidação e que a dívida jamais foi notificada" – na sentença recorrida se escreve que o acto da liquidação foi "*auto-declarado no pedido de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10.08*".

Existindo no processo *decisões divergentes sobre questão de competência*, prevalece a *decisão do tribunal de hierarquia superior* – nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

3. Termos em que se acorda julgar o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, e declarar competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção de Contencioso Tributário).

Sem custas.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge Lino* (relator) — *Jorge de Sousa — António Calhau.*

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.