DIÁRIO DA REPÚBLICA

1 de Abril de 2011

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 3.º trimestre de 2010

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Excesso de pronúncia. Suprimento da nulidade por excesso de pronúncia.

Sumário:

I — A nulidade de acórdão por excesso de pronúncia acontece sempre que o tribunal se pronuncia sobre questões de que não podia tomar conhecimento.

II — Um vez verificada a nulidade de acórdão do TCA, por excesso de pronúncia, o STA deverá suprir a nulidade declarando em que sentido a decisão se deve considerar modificada, conhecendo dos outros fundamentos do recurso se for caso disso, de harmonia com o disposto no artigo 731.º do CPC.

Processo n.º: 61/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Maria do Céu Plácido Carvalheiro Correia de Oliveira.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º 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 Coimbra que, no processo de oposição à execução fiscal deduzida pela revertida Maria do Céu Plácido Carvalheiro Correia de Oliveira, melhor identificada nos autos, julgou extinta a instância por inutilidade da lide, quanto à parte da dívida exequenda já paga e a relativa à contribuição autárquica e coimas fiscais, já declaradas prescritas pela Fazenda Pública, mais declarando ainda prescrita a divida exequenda no remanescente, fazendo cessar a penhora da reforma do também revertido José Alexandre Correia de Oliveira, formulando as seguintes conclusões:

1 — A Meritíssima Juiz julgou prescrita a dívida exequenda (IVA de 1997), tendo ordenado a cessação imediata da penhora da reforma do revertido José Alexandre Correia de Oliveira, fazendo errada interpretação e aplicação do direito;

2 — Por ter apreciado a prescrição das dívidas apenas na óptica da ora Oponente, nada consta dos autos que leve à conclusão de que a dívida se encontra prescrita também quanto ao outro revertido, José Alexandre Correia de Oliveira, o qual não é parte na presente oposição;

3 — Como é sabido, o facto de uma dívida poder estar prescrita quanto a algum dos revertidos, não significa que tenha de o estar quanto aos demais, tudo dependendo da forma como é tramitado o processo de execução fiscal quanto a cada um deles;

4 — Assim, ao julgar prescrita a dívida exequenda também quanto ao outro revertido, e ao ordenar o levantamento da penhora da sua pensão, a douta decisão recorrida pronunciou-se sobre questão de que não podia tomar conhecimento, sendo, por isso, nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC e n.º 1 do art. 125º do CPPT;

5 — Caso assim não seja entendido, nessa parte, a decisão padece, pelo menos de nulidade por total ausência de fundamentos de facto e de direito que a justifiquem — alínea b) do n.º 1 do art. 668º do CPC e n.º 1 do art. 125º do CPPT — o que também se invoca;

6 — Subsidiariamente, não concorda esta RFP com a decisão de julgar prescrita a dívida quanto ao outro revertido, José Alexandre Correia de Oliveira, e, consequentemente, com a ordem de levantamento da penhora da sua pensão;

7 — De acordo com a maioria da mais recente jurisprudência desse Venerando Tribunal, tem que ser dada relevância aos vários efeitos interruptivos do prazo de prescrição ocorridos posteriormente, sendo o caso, por ex., da citação dos responsáveis subsidiários (tendo ocorrido antes da entrada em vigor da redacção do n.º 3 do art. 48º da LGT, dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e antes da ocorrência da prescrição quanto ao responsável originário — como é o caso concreto —, tem que se admitir que produza os mesmos efeitos da citação do devedor principal);

8 — No caso concreto, o responsável subsidiário José Alexandre foi citado em 24-03-2003 (cfr. fls. 70 a 72 do Processo de Execução Fiscal em apenso);

9 — De acordo com o artigo 297º do C. Civil, por terem decorrido, em 01-01-1999, apenas 9 meses e 11 dias do prazo de prescrição, é de aplicar o prazo de 8 anos previsto na LGT, contado, no entanto, a partir de 13-10-1999 (1 ano após a paragem do processo sem culpa do contribuinte, já que, em 01-01-1999, o prazo se encontrava interrompido);

10 — Em 24-03-2003, quando havia decorrido o período de 3 anos 5 meses e 11 dias, aconteceu a citação do responsável subsidiário José Alexandre, tendo ocorrido nesta data a interrupção do prazo de prescrição;

11 — Na sequência de mandado, foi penhorada a pensão do revertido, tendo os descontos começado em Novembro de 2003 até hoje, pelo que a execução fiscal não mais parou quanto a ele;

12 — Ora, não tendo cessado o efeito interruptivo do prazo de prescrição, ainda hoje a dívida não prescreveu.

2- Não houve contra-alegações.

3- Por despacho de fls. 268 e seguintes, proferido ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 668.º do CPC, a M.ma Juiz não supriu as nulidades da sentença que vinham arguidas nas alegações de recurso.

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

«A Fazenda Pública alega que a decisão recorrida julgou também prescrita a dívida exequenda quanto a outro revertido, que não é parte nesta oposição. Insurge-se, ainda, pelo facto de ter sido ordenado o levantamento da penhora da sua pensão, não sendo o mesmo parte na oposição.

A M.ma. Juíza, na sustentação daquela decisão, afirma expressamente não ter julgado "prescrita a dívida, também quanto ao outro revertido..."

Resulta da leitura da sentença estar "a dívida prescrita à luz do mencionado regime", complementando-se, no segmento decisório, a declaração da "prescrição da dívida exequenda no remanescente, com as inerentes consequências, devendo de imediato cessar a penhora da reforma do revertido José Alexandre Correia de Oliveira."

Em parte alguma da sentença é referida a prescrição da dívida exequenda no remanescente, relativamente a este revertido que não é parte na oposição. Aliás, no probatório apenas se refere que "Por despacho proferido a 19/05/2000, pelo Chefe de Finanças de Coimbra-2 reverteu contra a ora oponente a dívida mencionada em 4.4.1, entre outras, que foram já declaradas prescritas pela Fazenda Pública." O outro revertido nunca é mencionado, pelo que, a declaração de prescrição da dívida exequenda não é ao mesmo extensível, como resulta claro do despacho de sustentação.

O que se verificou, como se concede naquele despacho, foi a sentença ter-se pronunciado sobre o levantamento da penhora da reforma do revertido José Alexandre Correia de Oliveira, que não é parte nesta oposição, quando não o podia nem devia ter feito, por ser questão de que não podia tomar conhecimento. Com efeito, afirma-se ali que "se o Tribunal se pronunciou em excesso, foi só e apenas sobre as ilações ou consequências que retirou da declaração de prescrição quanto à remanescente dívida exequenda (na parte em que não ocorreu inutilidade superveniente da lide)..."

Nesta estrita medida entendemos existir excesso de pronúncia, visto a questão do levantamento daquela penhora não poder efectuado no âmbito desta oposição.

CONCLUSÃO

Em nosso entender o recurso merece provimento.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Em 12/10/1998 foi instaurado contra a devedora originária Futurcar - Comércio de Automóveis Lda., o processo de execução fiscal n.º 3050-98/103169.1 por dívidas de IVA e respectivos juros compensatórios, relativos a vários períodos do ano de 1997, no valor global de Esc. l.722.757$00

2 - No período compreendido entre 13/10/1998 e 28/02/2000, o órgão de execução fiscal não realizou qualquer diligência, estando o processo executivo parado por facto não imputável ao contribuinte.

3 - Por despacho proferido a 19/05/2000, pelo Chefe de Finanças de Coimbra -2 reverteu contra a ora oponente a dívida mencionada em 4.4.1, entre outras, que foram já declaradas prescritas pela Fazenda Pública.

5- A sentença sob recurso, no âmbito da oposição à execução fiscal deduzida pela revertida Maria do Céu Plácido Carvalheira Correia de Oliveira, após ter considerado inútil a lide no que se reportava a dívidas declaradas prescritas pela Fazenda Pública, bem como quanto ás dívidas coercivamente pagas pelo também revertido José Alexandre Correia de Oliveira, e prescrita a dívida exequenda de IVA (1.do probatório), concluiu com o seguinte segmento dispositivo final:

"Em consequência do exposto declara-se:

- a extinção da lide, por inutilidade superveniente, relativamente à quantia exequenda relativa à contribuição autárquica e resultante das coimas ficais, declaradas prescritas pela Fazenda;

- a extinção da lide, por inutilidade superveniente, na parte relativa ao pagamento da quantia exequenda no montante de € 7.365,03;

- a prescrição da dívida exequenda no remanescente, com as inerentes consequências, devendo de imediato cessar a penhora da reforma do revertido José Alexandre Correia de Oliveira.

Custas a cargo da oponente relativamente à quantia exequenda de € 7.365,03 (quantia paga por outro revertido).

Registe e notifique."

Inconformada com o decidido no referente ao dispositivo em que afirma ter-se julgado prescrita a dívida exequenda quanto ao também revertido José Alexandre Correia de Oliveira e ordenado o imediato cessar da penhora da sua reforma, a recorrente Fazenda Pública vem arguir a sentença de nulidade com fundamento em excesso de pronúncia e ausência de fundamentação de facto e de direito, impugnando ainda, agora no plano substantivo, o entendimento que diz ter sido perfilhado na sentença no sentido da prescrição da divida exequenda quanto ao mesmo revertido.

Impõe-se começar pelo conhecimento da arguição de nulidade da sentença com fundamento em excesso de pronúncia, já que a sua eventual procedência prejudica conhecimento das restantes questões que vêm suscitadas.

Vejamos.

O excesso de pronúncia de que enferma a sentença, segundo a recorrente, assenta no facto de ter julgado prescrita a dívida exequenda de IVA quanto ao revertido José Alexandre e ordenado o imediato cessar da penhora da sua reforma.

Ora, de facto, é inquestionável que esse revertido não é parte na lide de oposição à execução fiscal apenas deduzida pela também revertida Maria do Céu, não tendo a questão da prescrição da dívida em causa no que tange ao referido José Alexandre sido enfrentada na fundamentação do decidido, sendo que a conclusão de que essa dívida se encontraria prescrita relativamente á Maria do Céu não lhe era extensível, como bem defende o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Aliás, só de uma forma implícita se poderia retirar do segmento dispositivo final que a dívida de IVA remanescente se encontra prescrita quanto ao revertido não oponente José Alexandre, hipótese esta que a M.ma Juiz afasta no seu despacho de sustentação, no qual parece admitir ter-se excedido quanto ás "ilações e consequências" que retirou da prescrição dessa dívida de IVA quanto á oponente.

Não tendo sido parte na presente lide de oposição, em decorrência do que nada consta do probatório a respeito do revertido José Alexandre e sendo estranha à fundamentação do decidido a eventual prescrição da dívida no que lhe respeita, é manifesto que exorbita do âmbito da oposição à execução deduzida e, como tal, não podia ser objecto de conhecimento e decisão tudo quanto àquele revertido contenha a sentença, nomeadamente a ordem para cessar a penhora da reforma desse revertido.

Sendo assim, a sentença ao conter no seu dispositivo final decisão sobre matéria que não podia conhecer, está ferida de nulidade nos termos da alínea d), n.º 1 do artigo 668.º do CPPC, ficando prejudicado, por inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas nas conclusões do recurso.

Não obstante, 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 do mesmo Código (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".

No caso em apreço, importará tão só expurgar do segmento dispositivo final tudo quanto dele não deva constar nos termos já acima explanados.

Termos em que se acorda:

a) Conceder provimento ao recurso jurisdicional;

b) Suprir a nulidade da sentença, dela expurgando a pronúncia em excesso relativa à cessação da penhora da reforma do revertido José Alexandre Correia de Oliveira;

c) Mantê-la no demais, sendo consequentemente que a dívida exequenda de IVA apenas se encontra prescrita quanto á oponente Maria do Céu.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Taxa de publicidade. Reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Impugnação judicial. Tempestividade. Projecto de decisão e decisão final do procedimento.

Sumário:

I — A reclamação deduzida ao abrigo do disposto no artº 16º da Lei n.º 53-E/06 de 29/12, presume-se indeferida, para efeitos de impugnação judicial, se não for decidida no prazo de 60 dias.

II — Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

III — Deste modo, é intempestiva a impugnação judicial deduzida em 20/11/07, quando a reclamação graciosa havia sido apresentada em 2/7/07.

IV — O acto que determina a notificação para o exercício do direito de audição é um mero acto preparatório da decisão final que, mesmo quando contém projecto de decisão (como impõe o artº 60º, n.º 5 da LGT), não dispensa um ulterior acto final de decisão do procedimento, que, mesmo quando concorda com o teor da proposta de decisão, é um acto distinto daquela, materializado numa declaração de concordância, como se estabelece no n.º 1 do artº 77º da LGT.

V — O projecto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa de acto de liquidação de taxa municipal, notificado ao reclamante para exercício do direito de audição, nos termos do n.º 5 do artº 60º da LGT, não se transforma automaticamente em decisão final pelo facto de o reclamante nada dizer.

Processo n.º 98/10-30.
Recorrente: R. Bensimon – Publicidade Marketing, Unipessoal, Lda.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – R. Bensimon - Publicidade Marketing Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que absolveu da instância a Câmara Municipal de Lisboa, por julgar verificada a excepção de caducidade do direito de impugnação judicial, que aquela deduziu contra o acto de liquidação da taxa de publicidade em empenas cegas ou fachadas laterais de edificações particulares sediadas na cidade de Lisboa, referentes ao 1º e 2º trimestre de 2007, no valor global de € 14.183,40, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. A Douta Sentença proferida pelo Tribunal "*a quo*" entendeu julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção, e consequentemente, absolveu a IMPUGNADA, ora RECORRIDA do pedido, uma vez que, apesar de a RECORRENTE não ter exercido o seu direito de audição prévia, tal não revela que tenha sido emitido qualquer acto expresso de indeferimento.

II. Sucede porém que, não tendo a RECORRENTE exercido o seu direito de audição prévia no prazo de 10 dias, a verdade é que ocorreu um indeferimento expresso, e a decisão da RECORRIDA tornou-se válida e eficaz.

III. Ora, a RECORRIDA notificou a RECORRENTE do projecto de decisão de indeferimento do pedido formulado, para que esta em 10 dias exercesse o direito de audição prévia.

IV. Contudo, a RECORRENTE não exerceu o mencionado direito no prazo estabelecido.

V. Assim sendo, e porque a RECORRENTE não reagiu contra o mencionado projecto, a verdade é que se verificou o indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra o tributo referente à factura n.º 40000046450.

VI. Pelo que, tendo a RECORRIDA notificado a RECORRENTE da sua intenção de indeferir, e não tendo a RECORRENTE contestado, o projecto passou de intenção, a uma decisão válida e eficaz.

VII. Ora, contrariamente ao proclamado na Douta Sentença, a RECORRENTE não deduziu o articulado inicial, com fundamento no indeferimento tácito, e sim com fundamento no indeferimento expresso, pois após o decurso do prazo que dispunha para exercer o seu contraditório, relativamente ao projecto de decisão de indeferimento da reclamação, o mesmo passou a produzir os seus efeitos, ou seja, a Reclamação foi indeferida expressamente.

VIII. Perante o exposto, mal andou o Tribunal "*a quo*" ao julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção procedente, e consequentemente absolveu a RECORRIDA do pedido.

IX. Assim, a excepção da caducidade do direito de acção, jamais poderia ter sido julgada procedente, uma vez que, ocorreu o indeferimento expresso.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 224 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª estabelece o n.º 1, do art. 280º, do CPPT, que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, situação em que o recurso deverá ser dirigido à Secção do Contencioso Tributário do STA;

2ª Nos presentes autos, a Recorrente questiona matéria de facto dada como assente, uma vez que pretende defender que a Impugnação Judicial na qual foi proferida a douta Decisão recorrida incidiu sobre o indeferimento expresso da Reclamação, enquanto que, na douta Sentença, é dado como provado

(e bem, acrescenta-se), que tal Reclamação não foi decidida, razão pela qual só pode concluir-se pela incompetência desse Venerando Supremo Tribunal;

3ª Ao contrário do entendimento pugnado pela Recorrente e como se havia já defendido na Contestação e nas Alegações, a Impugnação Judicial de cuja Decisão final vem interposto o presente Recurso é manifestamente extemporânea;

4ª Foi provado nos autos de Impugnação Judicial que a Reclamação Graciosa, sobre cujo indeferimento tácito aquela incidiu, foi deduzida em 2 de Julho de 2007 e que a Impugnação Judicial foi deduzida em 20 de Novembro de 2007;

5ª Considerando as referidas datas e o disposto no n.º 3, do art. 16º, da Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro, a presunção de indeferimento tácito verifica-se, para efeitos de impugnação judicial, caso a Reclamação não seja decidida no prazo de 60 dias, sendo que, de acordo com o n.º 4 da mesma norma, cabe impugnação Judicial (do indeferimento tácito) no prazo de 60 dias a contar da ocorrência do mesmo;

6ª Tendo o indeferimento tácito da referida Reclamação Graciosa ocorrido em 31 de Agosto de 2007, o prazo de dedução de Impugnação Judicial, decorridos 60 dias daquele, findou em 30 de Outubro do mesmo ano, o que implica, atendendo a que a douta Petição Inicial deu entrada na CML em 20 de Novembro, a extemporaneidade da Impugnação;

7ª O prazo de dedução de Impugnação Judicial reveste natureza substantiva, é peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, importando o seu decurso a extinção do direito de praticar o acto, nos termos do n.º 3 do art. 145º do C.P.C., *ex vi* da alínea e), do art. 2º, do CPPT, configurando, pois, uma excepção peremptória, à Luz do previsto no n.º 3 do art. 493º do CPC, *ex vi* da alínea e) do art. 2º do C.P.P.T., a qual importa, para o Município de Lisboa e ao abrigo do mesmo dispositivo legal, a absolvição do pedido, como se arguiu na Contestação e conforme decidiu a douta Sentença recorrida;

8ª Na Reclamação Graciosa a cujo indeferimento tácito se refere a Impugnação na qual foi proferida a douta Sentença recorrida não foi praticado qualquer acto expresso, nem a ora Recorrente se referiu a tal realidade ao longo dos autos, nos quais, aliás, se refere, reiteradamente, ao acto tácito e ao facto de a ocorrência do mesmo possibilitar a dedução da Impugnação, em clara contradição com a tese que pugna no presente Recurso;

9ª Ainda que tal não acontecesse, a tese que a Recorrente defende, no sentido de o acto expresso se seguir, como que automaticamente, ao decurso do prazo de pronúncia em sede de audiência de interessados, não encontra qualquer apoio legal, doutrinal ou jurisprudencial, devendo improceder.

Da questão prévia suscitada pela recorrida, nas conclusões 1ª e 2ª, foi notificada a recorrente (artº 704º do CPC), sem que sobre a mesma se tivesse pronunciado.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos cegais, cumpre decidir.

2 – A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante é uma sociedade comercial que se dedica à prestação de serviços na área da publicidade e de marketing, concepção e produção de artes gráficas, projectos, consultoria e representações.

B) No âmbito dessa sua actividade, a Impugnante, faz exploração comercial de publicidade, designadamente, através da afixação de suportes publicitários em empenas cegas ou fachadas laterais de edificações particulares sediadas na cidade de Lisboa.

C) Em 31/05/2007 foi emitida a factura n.º 40000046540 no montante total de € 14.183,40, pela "publicidade em empenas ou fachadas laterais", "taxa referente a lona publicitária, afixada na Av. José Malhoa n.º 22, em Lisboa", referente ao 1º e 2º trimestre de 2007.

D) A lona publicitária em causa foi afixada em imóvel de propriedade particular.

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação mencionada em C) em 02/07/2002.

F) A reclamação graciosa não foi decidida.

G) A impugnante apresentou impugnação judicial em 20/11/2007.

3 – Comecemos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pela recorrida, por que prejudicial.

Nas conclusões 1ª e 2ª da sua contra-alegação, a recorrida excepciona a incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção do STA para conhecer do mérito do presente recurso, uma vez que, nas conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente questiona matéria de facto, já que "pretende defender que a Impugnação Judicial na qual foi proferida a douta Decisão recorrida incidiu sobre o indeferimento expresso da Reclamação, enquanto que, na douta Sentença, é dado como provado (e bem, acrescenta-se), que tal Reclamação não foi decidida…".

Mas não tem razão.

Com efeito e como resulta das conclusões da sua motivação do recurso, o que a recorrente refere é que, ao contrário do que foi decidido na sentença recorrida, tendo sido notificada para no prazo de dez dias exercer o seu direito de audição prévia e não o tendo feito, verificou-se o indeferimento expresso e não tácito, da reclamação graciosa que previamente havia deduzido.

Ou seja, o que a recorrente questiona, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, é, tão só, a interpretação que a sentença recorrida fez da norma contida no artº 16º da Lei n.º 53-E/06 de 29/12.

Daí que, não se pretendendo discutir matéria de facto assente, nem invocar factos novos, não verse o presente recurso matéria de facto, mas sim de direito, pelo que para o seu conhecimento será, assim, competente esta Secção do STA.

Razão por que improcede, pois, a questão prévia suscitada pela entidade recorrida.

Posto isto, passemos, então, a conhecer do objecto do presente recurso.

4 – Dispõe o artº 16º da Lei n.º 53-E/2006 de 29/12, sob a epígrafe "garantias", que:

"1. Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2. A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3. A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4. Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5. A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no nº. 2 do presente".

Para efeitos da aplicação deste artigo, recordemos os factos relevantes para o efeito, acima dados como provados:

A recorrente deduziu reclamação graciosa, em 02/07/2007 (e não em 2/7/02, como por lapso se refere na sentença recorrida) (vide alínea E) do probatório), a qual não obteve decisão nos 60 dias seguintes (vide alínea F) do probatório).

Assim, formou-se acto tácito de indeferimento no dia 1/9/07.

A impugnação judicial deu entrada nos serviços da CML em 20/11/07, ou seja, para além do prazo de 60 dias previsto no artº 16º, n.º 4 da Lei n.º 53-E/06 de 29/12.

A impugnação é, pois intempestiva.

Isto na decorrência dos princípios legais aplicáveis, a saber: artº 20º do CPPT, artº 279º do CC e artº 144 do CPC.

Pelo que, bem andou, assim, a o Mmº Juiz "a quo" em julgar caduco o direito de acção, absolvendo a CML do pedido.

5 – Há, porém, que tomar posição quanto à pretensão da recorrente de ver considerada como decisão de indeferimento expresso o facto de não ter exercido o seu direito de audição prévia, à qual a sentença recorrida não respondeu.

Alega a recorrente, como resulta das conclusões supra transcritas, que, não tendo a recorrente contestado o projecto de decisão, "o projecto passou de intenção, a uma decisão válida e eficaz ", passando "a produzir todos os seus efeitos, ou seja, a Reclamação foi indeferida expressamente ".

A este propósito, escreveu-se no recente Acórdão desta Secção do STA de 21/4/10, in rec. n.º 101/10, que versou questão idêntica, sendo as mesmas as partes e as conclusões da motivação do recurso, que "a recorrente nenhum apoio legal ou doutrinário acrescenta em defesa deste entendimento, mas, desde já adiantaremos que o mesmo não colhe o apoio legal.

Com efeito…, a Constituição da República Portuguesa reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito, nos termos do disposto no artº. 267º, n.º 5 da CRP.

O artigo 60º da LGT veio concretizar este direito no domínio do procedimento tributário, preceituando o momento em que deve ser efectivado o direito de audição - antes da liquidação, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, entre outros -, sendo certo que o mesmo é exercido finda a instrução e antes da decisão final.

Dispõe ainda o n.º 4 do artº. 60º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe "Princípio da Participação, que: "em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e sua fundamentação (...)"

Tal direito permitirá ao sujeito passivo, para além do direito a ser ouvido, expor as razões que sustentam o seu entendimento, tentando levar a administração tributária a inverter o sentido da decisão.

E, se é certo que a administração tributária pode manter a decisão de indeferimento — e isso pode muito bem suceder quando, num caso como o dos autos, o interessado não oferecer elementos de facto ou

de direito que, no entendimento da administração tributária, possam conduzir a solução jurídica diversa do projecto de indeferimento — também não é menos certo que essa decisão pode ser alterada.

Daí que, um projecto de indeferimento constitui sempre uma decisão provisória, mas que não goza de qualquer eficácia. Ainda que a decisão venha a ser exactamente igual à do projecto, só a decisão final do procedimento é válida e produz os legais efeitos, e só contra esta o interessado pode reagir judicialmente.

O que acabou de se dizer resulta com toda a clareza do Acórdão deste Tribunal, de 09.12.2009, proferido no Recurso n.º 0594/09, num caso idêntico ao dos presentes autos, onde ficou escrito o seguinte:

"De harmonia com o preceituado no artº. 16.º, n.ºs 1, 2 e 5, do Regime Geral das Taxas das de Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 53- E/2006, de 29 de Dezembro, a impugnação judicial dos actos de liquidação de taxas das autarquias locais está dependente de prévia reclamação graciosa, que tem de ser apresentada no prazo de 30 dias, a contar da notificação da liquidação.

No caso em apreço, a ora Impugnante observou este regime, tendo apresentado tempestivamente a reclamação graciosa.

Até ao momento em que a ora Impugnante apresentou esta impugnação judicial, não tinha sido proferido um acto expresso de indeferimento.

Na verdade, o despacho que ordenou a sua audição sobre a proposta de indeferimento, não é um acto de indeferimento, mas um acto preparatório da decisão final.

Por outro lado, a tese defendida pela Impugnante, de que os actos que ordenam a audição prévia sobre propostas de indeferimento se transformam em actos de indeferimento expresso se o interessado nada disser, não tem qualquer fundamento legal

O acto que determina a notificação para exercício do direito de audição é um mero acto preparatório da decisão final que, mesmo quando contém projecto de decisão (como impõe o n.º 5 do artº. 60.º LGT), não dispensa um ulterior acto final de decisão do procedimento, que, mesmo quando concorda com o teor da proposta de decisão, é um acto distinto daquela, materializado numa declaração de concordância, como se estabelece no n. 1 do artº. 77.º da LGT.

Por isso, é de considerar assente que, até ao momento em que foi apresentada a presente impugnação judicial, não tinha sido proferido um acto expresso de indeferimento da reclamação graciosa, nem o projecto de decisão se transformou em decisão.

Assim, não podia a Recorrente impugnar um inexistente acto expresso de indeferimento da reclamação graciosa, pois a impugnação carece de objecto.

Por outro lado, o acto que ordenou a notificação para exercício do direito de audição também não é impugnável, por não ser lesivo e não ser o acto final do procedimento, e, na falta de norma especial que disponha em contrário, só actos lesivos e actos finais dos procedimentos tributários são contenciosamente impugnáveis (art. 54.º do CPPT).

Assim, não tendo sido proferido um acto expresso de indeferimento, a impugnação apenas poderia ter por objecto a ficção de indeferimento tácito daquela reclamação graciosa, que se forma com o decurso do prazo legal de decisão, no caso, após o decurso de 60 dias a contar da entrada da reclamação nos serviços do Município de Lisboa (arts. 16. n.º 3, do RGTAL e 57.º, n.º 5, da LGT), isto é, em 1-9-2007.

Mas, o aproveitamento da petição como impugnação do indeferimento tácito não pode concretizar-se, pois, de harmonia com o disposto no art. 16.º, n.º 4, do RGTAL, do indeferimento tácito de reclamação graciosa cabe impugnação judicial a interpor no prazo de 60 dias a contar do indeferimento e, no caso, tendo-se formado indeferimento tácito em 1-9-2007, a impugnação judicial podia ser apresentada até 30-10-2007 e ela só o foi em 20-11-2007.

Por isso, tem de se concluir que a impugnação do indeferimento tácito é intempestiva, como se entendeu na sentença recorrida, e que a impugnação do inexistente indeferimento expresso invocado pela Recorrente, carece de objecto, pelo que é impossível, pois o processo de impugnação judicial tem de ter por objecto um acto, real ou ficcionado, como decorre do disposto no artº. 124º do CPPT.""

Em face de tudo o que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações da recorrente e, em consequência, o recurso.

No mesmo sentido, pode ver-se o recente Acórdão desta Secção do STA de 23/6/10, in rec. n.º 100/10, tirado em caso em tudo idêntico.

6 – Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso jurisdicional e manter a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Credor com garantia real. Falta de citação. Venda por negociação particular. Falta de notificação. Anulação da venda. Nulidade processual.

Sumário:

I — A obrigatoriedade de citação dos credores com garantia real sobre os bens penhorados visa permitir-lhes que venham ao processo reclamar os seus créditos, pelo que, no caso em que tal citação foi omitida mas o credor veio reclamar atempadamente o seu crédito, a omissão da citação devida não determina a nulidade insanável de todo o processado posterior à penhora (alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT).

II — O credor com garantia real sobre os bens a vender é obrigatoriamente notificado do despacho que designa a venda por negociação particular e do seu preço base em processo de execução fiscal (artigo 886.º-A do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), constituindo nulidade processual (artigo 201.º n.º 1 do CPC) a preterição dessa notificação, nulidade esta que determina a anulação de todos os actos praticados posteriores ao despacho que designou a modalidade de venda, neles se incluindo a própria venda executiva (artigo 909.º, n.º 1, alínea c) do CPC, aplicável ex vi da alínea c) do artigo 257.º do CPPT).

Processo n.º 188/10-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.
Recorrido: Mário João Silva Reis e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Caixa Geral de Depósitos, SA, com os demais sinais nos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Almada que julgou totalmente improcedente o pedido de anulação de venda da fracção autónoma designada pela letra "D" do imóvel sito na freguesia de …, concelho de Seixal, sob o artigo 917, que teve lugar em 17/10/2007, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 22241997010199988 e apensos, que correu termos no Serviço de Finanças de Seixal 1, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A Caixa Geral de Depósitos, enquanto credora com garantia real sobre o imóvel vendido nos autos, deveria ter sido citada para reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal n.º 2224-97/101998.8, que corre termos pelo Serviço de Finanças do Seixal 1, por força do disposto nos art.ºs 239.º e 240.º do CPPT.

2- E deveria também, por força do disposto no art.º 893.º, n.º 1 do CPC e art.º 253.º do CPPT, ter sido notificada para a data da venda, apesar de espontaneamente ter ali vindo reclamar o seu crédito, ao abrigo do art.º 871.º do CPC, na sequência da sustação de uma acção executiva por si intentada, onde havia alcançado penhora sobre o mesmo imóvel.

3- A falta da citação para reclamar créditos e a falta da notificação da data da venda são inteiramente imputáveis ao Serviço de Finanças acima mencionado.

4- Era intenção da CGD, ora recorrente, apresentar uma proposta aquisitiva próxima do valor da avaliação efectuada pelos seus serviços técnicos, que ascende a cerca de 70.000,00 €.

5- Porém, ao consultar os autos em 8-11-2007, constatou que o imóvel já tinha sido vendido por 41.000,00 € a terceiros.

6- Tais omissões, maxime, a da notificação da data da venda, tiveram influência decisiva no resultado da causa, porquanto o bem foi vendido por um preço bastante inferior àquele por que o poderia ter sido, caso a CGD tivesse sido notificada, tendo daí resultado um prejuízo significativo para a recorrente e para o executado.

7- Não obstante o disposto no art.º 864.º, n.º 10 do CPC, na redacção vigente à data da venda, é entendimento da ora recorrente que esta deveria ter sido anulada, dando-se prevalência aos interesses do executado e da credora com garantia real, ora recorrente, quer pelo pequeno lapso de tempo que ainda havia decorrido desde a data da venda até à arguição da nulidade, quer também pelos significativos prejuízos causados pelas omissões inteiramente imputáveis à Fazenda Nacional, enquanto exequente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, uma vez que a 4.ª conclusão das alegações apresentadas enuncia facto não contemplado no probatório da decisão recorrida, do qual a recorrente pretende extrair consequência jurídica, pelo que, neste contexto, o STA é incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, sendo competente para o efeito o TCAS.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão suscitada pelo MP no seu parecer, nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 17/02/1997, foi instaurada contra Mário João Silva dos Reis o processo de execução fiscal n.º 2224-97/101998.8 que correu termos no Serviço de Finanças de Seixal 1 - (cfr. processo executivo junto aos autos);

2. Em 20/09/1999, foi celebrado entre o executado e a Caixa Geral de Depósitos, SA, um contrato de mútuo com hipoteca, incidindo esta sobre a fracção autónoma designada pela letra "D" do prédio urbano para habitação constituído em propriedade horizontal, sito na Av. …, n.º 57, 57-A e 57-B, …, …, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 917, descrita na Conservatória do Registo Predial do Seixal sob o n.º 00504/900522 - (cfr. docs. juntos a fls. 19 a 30 dos autos);

3. Em 99/07/05, foi registada provisoriamente a favor da Caixa Geral de Depósitos, SA, a hipoteca sobre a fracção autónoma designada pela letra "D" do prédio urbano para habitação constituído em propriedade horizontal, sito na Av. …, n.º 57, 57-A e 57-B, …, …, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 917, descrita na Conservatória do Registo Predial do Seixal sob o n.º 00504/900522, tendo a mesma sido convertida em definitivo em 16/12/1999 - (cfr. certidão do registo predial junta a fls. 31 a 37 dos autos);

4. Em 28/01/2002, no âmbito do processo executivo identificado no ponto 1, foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra "D" do prédio urbano para habitação constituído em propriedade horizontal, sito na Av. …, n.º 57, 57-A e 57-B, …, …, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 917, descrita na Conservatória do Registo Predial do Seixal sob o n.º 00504/900522, tendo esta penhora sido registada em 2/02/2002 na Conservatória do Registo Predial do Seixal para garantia da quantia de € 1.789,82 - (cfr. doc. junto a fls. 8, frente e verso, e fls. 22 do processo executivo junto aos autos);

5. Em 26/06/2004, foi registada a favor da Caixa Geral de Depósitos, SA, uma penhora datada de 26/04/2004 sobre o imóvel melhor descrito no ponto anterior, para garantia da quantia de € 70.965,02 - (cfr. doc. junto a fls. 53 do processo executivo junto aos autos);

6. Em 08/03/2005, a Caixa Geral de Depósitos, SA, apresentou espontaneamente no âmbito do processo executivo melhor identificado em 1 uma reclamação de créditos tendo por base a hipoteca que incidia sobre o imóvel penhorado - (cfr. processo de verificação e graduação de créditos que correu termos neste Tribunal sob o n.º 87/08.8BEALM, fls. 6 a 9);

7. Em 28/10/2005, foi registada a favor da Fazenda Pública uma penhora datada de 21/09/2005 sobre o imóvel melhor identificado em 4, para garantia da dívida exequenda de € 5.985,56 - (cfr. doc. junto a fls. 53 do processo executivo junto aos autos);

8. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Seixal 1 foi ordenada a citação dos credores desconhecidos, tendo também sido designada a data de 17/10/2007 para a venda do imóvel penhorado pelo valor base de € 36.204,00 - (cfr. doc. junto a fls. 61 dos autos);

9. Em 22 e 23 de Agosto de 2007, foram publicados no Correio da Manhã os anúncios de venda do imóvel - (cfr. doc. junto a fls. 64 do processo executivo junto aos autos);

10. A Caixa Geral de Depósitos não foi notificada para estar presente no acto de abertura das propostas;

11. Em 17/10/2007, foi lavrado Auto de Abertura das Propostas, do qual consta que a proposta mais elevada foi apresentada por Libânio Costa Construções - Unipessoal, Lda., pelo valor de € 41.000,00 - (cfr. doc. a fls. 85 dos autos);

12. Em 23/10/2007, foi pago o preço de € 41.000,00 pela sociedade Libânio Costa Construções - Unipessoal, Lda. - (cfr. doc. junto a fls. 94 dos autos);

13. Em data que não se pode precisar foi elaborado o Auto de Adjudicação do imóvel melhor identificado em 4 à sociedade Libânio Costa Construções - Unipessoal, Lda., pelo valor de € 41.000,00 - (cfr. doc. junto a fls. 95 do processo executivo junto aos autos);

14. Em 16/11/2007, deu entrada no Serviço de Finanças de Seixal 1 a presente petição inicial - (cfr. doc. junto a fls. 101 do processo executivo junto aos autos).

III – 1.- Importa a título prévio decidir da questão suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal, pois que o seu conhecimento precede o de qualquer outra (artigos 16.º do CPPT, 101.º e 102.º do CPC), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento das demais questões suscitadas no recurso.

Como resulta do seu parecer junto aos autos, entende este Ilustre Magistrado que este Supremo Tribunal deve julgado incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso, pois que

como se constata da 4.ª conclusão das alegações de recurso a recorrente vem enunciar facto não contemplado no probatório da sentença do qual pretende extrair consequência jurídica – era intenção da CGD apresentar uma proposta aquisitiva do valor da avaliação efectuada pelos seus serviços técnicos, que ascende a cerca de € 70.000,00.

Neste contexto, o recurso não tem, em seu entender, por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, por isso, o STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCAS.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público, nada disseram.

Vejamos. Como é sabido, das decisões de primeira instância apenas cabe recurso para o STA "quando a matéria for exclusivamente de direito", cabendo recurso para o TCA das restantes decisões judiciais que o admitam (artigos 280.º n.º 1 do CPPT e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do ETAF).

Entende a actual jurisprudência deste Supremo Tribunal (cfr., a título de exemplo, os recentes acórdãos de 21/4/2010, de 14/4/2010, e de 20/1/2010, proferidos nos recursos n.ºs 189/10, 1/10 e 950/09, respectivamente) que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas – caso em que se verifica excepção dilatória de incompetência deste Tribunal para conhecimento do recurso (artigos 101.º, 494.º, alínea a) e 493.º, n.º 2 do CPC) -, ou se, pelo contrário, estão em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados – caso em que este Supremo Tribunal será ainda competente para conhecer do recurso.

Ora, no caso dos autos, a afirmação da recorrente constante da 4.ª conclusão das suas alegações de recurso de que «era intenção da CGD apresentar uma proposta aquisitiva do valor da avaliação efectuada pelos seus serviços técnicos, que ascende a cerca de € 70.000,00», embora não constante do probatório fixado, em nada o contraria, e não parece que tal facto releve, em abstracto, para apreciar da questão de saber se deveria a ora recorrente, enquanto credora com garantia real sobre o imóvel vendido nos autos, ter sido citada para reclamar o seu crédito no processo de execução fiscal e também ter sido notificada da data da venda.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada, declarando-se este Tribunal competente para conhecer do recurso, pois que versa exclusivamente matéria de direito.

2.- A questão a decidir é, então, a de se saber se a falta de citação do credor com garantia real sobre os bens penhorados importa a anulação dos termos da execução fiscal posteriores à penhora, incluindo a venda, não obstante ter sido deduzida atempadamente a reclamação do crédito e, em caso negativo, se havia ou não ainda assim que notificar o credor com garantia real sobre o bem penhorado da venda por negociação particular, nos termos do artigo 886.º-A do Código de Processo Civil, pois caso se decida no sentido da aplicabilidade do normativo citado no processo de execução fiscal a omissão da notificação importará a nulidade da venda.

A sentença recorrida, atendendo a que tal matéria se mostra regulada nos artigos 239.º e 253.º do CPPT, e sendo estas normas especiais relativamente às normas constantes do CPC, entendeu que, não existindo norma análoga que obrigue à notificação dos credores dotados de hipoteca sobre o bem penhorado na execução fiscal, estes não têm que ser notificados.

Mas mesmo que se entendesse, como o faz a mais recente jurisprudência do STA, que os artigos 864.º e 886.º-A do CPC são de aplicação subsidiária, sempre se teria de atender ao disposto no artigo 864.º, n.º 11 do CPC, e, nesse sentido, não tendo a exequente sido beneficiária exclusiva da venda, não poderia esta ser anulada, pelo que assim julgou improcedente o pedido de anulação de venda formulado pela ora recorrente.

Com este entendimento se não conforma a recorrente, que alega que tais omissões tiveram influência decisiva no resultado da causa, porquanto o bem foi vendido por um preço bastante inferior àquele que poderia ter sido, tendo daí resultado um prejuízo significativo para a recorrente e para o executado.

Por outro lado, não obstante o disposto no artigo 864.º, n.º 10 do CPC, na redacção vigente à data da venda, esta deveria ter sido anulada pelos significativos prejuízos causados pelas omissões verificadas, inteiramente imputáveis à Fazenda Nacional, enquanto exequente.

Vejamos. Como se refere no acórdão deste Tribunal de 8/7/09, proferido no recurso 431/09 "A obrigatoriedade de citação dos credores dotados de garantia real sobre os bens penhorados em execução é imposta quer pela lei processual civil (artigo 864.º, n.º 3, alínea b) do CPC) quer pela lei processual tributária (artigos 239.º e 240.º do CPPT) e em ambos os casos visa permitir que estes venham às respectivas execuções reclamar os seus créditos.

Claro está que, havendo normas tributárias sobre a matéria são estas as aplicáveis à execução fiscal, pois que a aplicabilidade das normas processuais civis dependente em regra da constatação da existência de uma lacuna na lei processual tributária (artigo 2.º, alínea e) do CPPT), que no caso inexiste.

A citação dos credores com garantia real sobre os bens penhorados visa, dissemo-lo já, permitir-lhes que venham ao processo reclamar os seus créditos.".

No caso dos autos, embora a citação tenha sido omitida, o certo é que a finalidade da citação foi atingida, pois que o credor veio em tempo ao processo reclamar os seus créditos.

E, assim sendo, porque a omissão da citação devida não prejudicou a defesa do credor reclamante, pois que este pôde efectivamente reclamar o seu crédito, não há que anular todos os actos posteriores à penhora, pois que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT, a falta de citação só constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal "quando possa prejudicar a defesa do interessado".

Pelo exposto, improcedem, nesta parte, as alegações do recurso.

Quanto à falta de notificação do credor com garantia real sobre os bens a vender da modalidade de venda e do valor base dos bens (artigo 886.º-A do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT), vejamos.

Resulta do probatório supra transcrito apenas que a recorrente não foi notificada para estar presente no acto de abertura das propostas, o que significa que a venda do bem por negociação particular e o preço base daquele foram fixados pelo Serviço de Finanças sem que o credor tivesse sido ouvido e sem que pudesse ter tido a possibilidade de se pronunciar, salvaguardando os seus direitos.

Se concluímos quanto à questão anterior que a omissão da citação do credor com garantia real não importa a nulidade de todos os actos posteriores à penhora precisamente porque pôde fazer o seu direito através da reclamação do seu crédito, impõe-se aqui concluir de forma diversa, pois que ao não ter sido notificado da modalidade de venda e do valor base dos bens penhorados ficou a credora impedida de tomar conhecimento da modalidade de venda ou de tomar posição sobre a mesma, do valor de base dos bens, e de influir na venda, com vantagens manifestas e inequívocas que isso poderia trazer à valorização do bem na sua venda, como bem alega.

Embora esta não seja uma posição unânime deste Tribunal, entendemos na esteira do aresto deste Tribunal supra citado, "que o artigo 886.º-A do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, ex vi da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, pois que a decisão órgão de execução fiscal é potencialmente lesiva dos interesses do credor com garantia real sobre o bem a vender, razão pela qual a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da Constituição) e o princípio da boa-fé e da cooperação entre os intervenientes processuais justificam plenamente que valha também para o processo fiscal o dever de notificação imposto nas execuções comuns (que, além do mais, não põe em causa a celeridade do processo).

Valem também aqui os argumentos doutamente explanados no Acórdão deste Tribunal de 22 de Abril de 2009 (rec. n.º 146/09), que subscrevemos, e que segue no essencial o Acórdão deste Tribunal de 14 de Julho de 2008 (rec. n.º 222/08), para os quais se remete quanto à fundamentação do decidido.".

Assim, não tendo o credor com garantia real sobre o bem vendido sido notificado da venda por negociação particular e do valor base do bem a vender, essa omissão de notificação, que podia ter influência na decisão de venda, constitui nulidade processual (artigo 201.º n.º 1 do CPC), determinante da anulação de todos os actos processuais subsequentes ao despacho que ordenou a venda por negociação particular, incluindo a venda executiva (artigo 909.º n.º 1, alínea c) do CPC, aplicável ex vi da alínea c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT).

É verdade que na decisão recorrida se objecta com o disposto no n.º 10 do artigo 864.º do CPC que estipula que "a falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário, ficando salva à pessoa que devia ter sido citada o direito de ser indemnizada, pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo da responsabilidade civil, nos termos gerias, da pessoa a quem seja imputável a falta de citação".

Todavia, como a esse respeito já se escreveu no acórdão deste Tribunal de 22/4/2009, no recurso n.º 146/09, "esta disposição legal tem a ver com a estabilidade das relações jurídicas, impedindo assim que uma venda, efectuada por exemplo anos atrás, venha a ser anulada por falta de citação de algum dos interessados, que não o próprio executado (vide art. 909.º, n.º 1, b) do CPC).

Ao passo que a situação que analisamos tem a ver com uma nulidade processual, a arguir em prazo curto. O que é coisa diferente.".

O recurso merece, por isso, provimento.

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 anular todos os actos processuais subsequentes ao despacho que designou a venda por negociação particular, incluindo a venda executiva.

Custas pela Fazenda Pública, apenas em primeira instância, pois que não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Tributação autónoma. IRC. Despesas confidenciais.

Sumário:

I — Os cheques auto são títulos ou meios de pagamento de combustível ou de outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores.
II — Só no momento da aquisição do combustível ou desses outros produtos - seja através da entrega dos cheque auto ou da utilização de outro meio de pagamento - é que se concretiza o custo ou encargo, o qual deve ser comprovado com a factura/recibo emitido pela gasolineira/fornecedor.
III — Deixando esses meios de pagamento de estar na posse da Impugnante, devem os correspondentes encargos ser considerados como despesas não documentadas e/ou confidenciais, sendo, como tal, tributadas autonomamente nos termos do disposto no artº 4º do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de Junho

Processo n.º: 204/10-30.
Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.
Recorrido: Portucel Embalagem - Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, S.A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Magistrado do Ministério Público e o **Representante da Fazenda Pública** recorrem para este Supremo Tribunal da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade PORTUCEL EMBALAGEM – Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, S.A., contra os actos de liquidação de IRC e referentes aos exercícios de 1995 e 1996 e respectivos Juros Compensatórios.

As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1.2. <u>Recurso da Fazenda Pública</u>

I Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequência aí sufragadas, por vício de violação de lei, relativamente às correcções efectuadas pelo Serviços de Inspecção Tributária à Impugnante, relativamente ao IRC do exercício de 199 e 1996.

II Neste âmbito, thema decidendum, assenta em determinar se das correcções efectuadas à Impugnante, relativamente exercício de 1995 e 1996, pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Serviços de Prevenção Inspecção Tributária (DSPIT), subsiste o invocado vício de violação de lei, ou seja, impõem-se aquilatar se in casu, o Relatório de Inspecção tributária, sofre do invocado vício de violação de lei, tendo em conta o disposto no art.º 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art.º 41.º ambos do CIRC, e com o art.º 4.º do Dec. Lei 192/90 de 09 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo art.º 29º da Lei 39-B/94, de 27 de Dezembro.

III Relativamente às correcções efectuadas pelos Serviços de Inspecção Tributária, à sociedade Portucel Embalagem - Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, S.A. respeitantes a cheques-auto suportados por borderaux bancários, as quais foram consideradas como despesas confidenciais e/ou não documentadas, para efeitos de apuramento do lucro tributável, o douto Tribunal ad quo, aquilatou que tais correcções padeciam de vício de violação de lei.

IV Todavia, salvo o devido respeito, somos da opinião que a douta sentença procedeu à errónea interpretação dos preceitos legais aplicáveis, mormente do disposto no art.º 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art.º 41.º ambos do CIRC, e com o art.º 4.º do Dec. Lei 192/90 de 09 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo art.º 29.º da Lei 39-B/94, de 27 de Dezembro.

V Neste âmbito, o thema decidedum, consiste em aferir se os documentos que atestar as despesas realizadas com a aquisição de cheques-auto, junto das instituições bancárias consubstanciam despesas confidenciais, ou conforme assentiu o douto tribunal ad quo não são despesas confidenciais.

VI Neste pendor, importa sobremaneira assentir que a doutrina e a jurisprudência tem entendido, que as despesas confidenciais, são como a sua própria designação indica despesas não especificadas ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade (veja-se a este propósito, a vasta jurisprudência do qual se destaca o Acórdão do STA Pleno da Secção do CT, referente ao Processo 0600/08 datado de 18.02.2009 entendendo Vítor Faveiro (in Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português pág. 602) que se tratam de "...despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas".

VII No âmbito do Código de IRC, estatui a alínea h) do n.º 1 do art.º 41.º que "não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável... os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial; consagrando, o disposto no art. 4.º do Dec. Lei n.º 192/90 de 9 de Junho, que as despesas confidenciais são tributadas autonomamente a taxa de 25% (à data dos factos).

VIII Efectivamente, os documentos comprovativos de aquisição de cheques-auto às instituições bancárias, apenas demonstram a troca de meios de pagamento, nada demonstrando quanto à sua utilização, nem por quem foram utilizados, desconhecendo-se qual o seu destino.

IX Efectivamente, a comprovação de tal destino, apenas se concretiza pela respectiva abastecimento/compra.

X A este propósito entendeu o Acórdão do STA no âmbito do Rec. n.º 281/04 datado de 11.10.2005, «(...) os documentos existentes, ou seja, os "bordereaux" de aquisição dos aludidos cheques-auto, apenas consubstanciam e demonstram uma troca de meios de pagamento, sendo que a despesa em combustível, passível de ser paga por tal via, apenas se concretiza pelo respectivo abastecimento/compra; E sendo assim, então também se impõe, concluir, de igual forma que a razão está do lado da recorrente quanto à tributação autónoma, como despesas confidenciais, na esteira do que foi já decidido pelo STA, no recente Ac. de 05 JUN 15».

XI No âmbito da vasta jurisprudência tem vindo a ser acolhido que "Se tais recibos e extracto demonstram que a impugnante adquiriu tal montante em cheques auto, nada demonstra quanto à sua utilização, nem por quem foram utilizados e daí que não se possa falar em verdadeira despesa ou custo. Daí que se entenda que a referida quantia cabe na alçada do mencionado artº 4.º do DL 192/90 que tributa autonomamente, as despesas em causa como despesas confidenciais, à taxa de 25%..." (in Acórdão do STA Proc. 055/06 de 18/06/2006). Na mesma esteira "...podia e devia a impugnante documentar a despesa correspondente com a aquisição do combustível, pois que se a impugnante continuasse a ter na sua disposição os referidos cheques auto não teria suportado qualquer despesa. Se os mesmos deixaram de estar na sua posse sem se saber se foram utilizados na aquisição de combustível ou se tiveram qualquer outro destino, então não só se desconhece o caminho que os mesmos seguiram, como onde foram efectivamente parar, pelo que podem ser integrados nas denominadas despesas confidenciais" (Cf. Acórdão do STA proc. 045/05 de 15/06/2005).

XII Ainda no que contende ao thema decidendum, (veja-se o Acórdão do STA referente ao Rec. n.º 045/05 datado de 15.06.2005, mencionado no âmbito do Acórdão do STA referente ao Proc. n.º 055/06 datado de 28.06.2006 in www.dgsi.pt), no qual refere "De facto, os utilizadores dos respectivos cheques-auto, tanto podem trocá-los para aquisição de gasolina ou outros produtos proporcionados pelos fornecedores de combustíveis; bem como solicitar parte desses cheques em dinheiro, que é o mesmo que dizer que os cheques-auto mais não são que meios de pagamento à vista. A aquisição de cheques-auto consubstancia-se em meios de pagamento à vista, pelo que no caso em análise se verificou apenas uma troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária. O que está em causa é a comprovação do custo (aquisição de combustível!), através dos recibos das gasolineiras, a fim de se conhecer a quantidade, a identificação da viatura e o beneficiário. Assim, não se tendo verificado os referidos requisitos, os encargos suportados por cheques-auto consideram-se despesas confidenciais; sendo acrescidos ao lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do Código do IRC, bem como produzido o acréscimo à colecta, correspondente à tributação autónoma, nos termos do artigo 4º c/o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (sublinhado nosso).

XIII Também os recentes Acórdãos do STA Pleno da Secção, do CT, Processos n.ºs 0575/08, de 28/01/2009 e 0600/08, de 18/02/2009, se pronunciaram no mesmo sentido.

XIV Neste pendor, afere-se indubitavelmente que os documentos que atestam a aquisição de cheques-auto a instituições bancárias, nada demonstram quanto à sua utilização, nem por quem foram utilizados, desconhecendo-se qual o seu destino e consubstanciando somente a troca de meios de pagamento.

XV Daqui resulta claro, que os documentos que atestam a aquisição de cheques-auto adquiridos às instituições bancárias, não são suficientes para retirar a confidencialidade às respectivas despesas, pelo que são integradas em despesas confidenciais e por esse facto sujeitas a tributação autónoma.

XVI Pelo exposto, tendo em conta que os documentos com a aquisição do cheques auto, não titulam a sua utilização ou por quem os utilizou, desconhecendo-se concomitantemente qual o seu destino, pelo que consubstanciam despesas confidenciais, por esse facto sujeitas a tributação autónoma.

XVII Neste pendor, a douta sentença procedeu à errónea interpretação dos preceitos legais aplicáveis, mormente do disposto no art.º 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art.º 41.º, ambos do CIRC, e com o art.º 4.º do Dec. Lei 192/90 de 09 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo art.º 29.º, da Lei 39-B/94, de 27 de Dezembro.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a Impugnação improcedente, na parte referente à anulação do acto impugnado

referente às correcções efectuadas em sede de tributação autónoma, com as devidas consequências legais.

1.3. <u>Recurso do Ministério Público</u>

I O recurso ora em apreciação reporta-se à aliás douta sentença proferida na data de 26.10.2009, de fls. 207 a 218 dos autos, e na qual a Mmª. Juiz a quo julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela firma PORTUCEL EMBALAGEM - Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, SA.

II Na impugnação estavam em causa os actos tributários de liquidação de IRC e de juros compensatórios, relativos aos exercícios fiscais de 1995 e 1996, e ainda os juros compensatórios correspondentes ao indicado imposto, decorrentes do enquadramento fiscal efectuado pela Administração Fiscal relativamente ao valor de 44.060.000$00, e de 47.435.000$00, respeitante a cheques-auto adquiridos em instituições de crédito, nos exercícios de 1995 e 1996, respectivamente, e inexistindo qualquer comprovativo da efectiva aquisição de combustíveis.

III Decidiu-se na sentença que tais valores correspondem a despesas concretas e provadas por documentos válidos, e como tal a considerar como custo fiscal, pelo que entendeu no ser de qualificar os mesmos como despesa confidencial ou não documentada, e a tributar de forma autónoma à taxa de 25%, nos termos do disposto no artigo 4º n.º 1 do DL. 192/90, de 9 de Julho, e por isso determinou a anulação dos actos impugnados.

IV Porém, a nosso ver e na esteira da jurisprudência que se vem pronunciando sobre a tributação dos cheques-auto, entendemos que se impunha decisão em sentido justamente oposto à tomada, pois que tais documentos apenas comprovam uma saída de dinheiro em posse da empresa Impugnante mas não documentam a efectiva utilização dos mesmos.

V Daí que devam ser enquadrados como despesas confidenciais e a tributar desse modo, ou seja, como despesa confidencial ou não documentada, e a tributar de forma autónoma à taxa de 25%, nos termos do disposto no artigo 4º, n.º 1, do DL. 192/90, de 9 de Julho.

VI Do que fica exposto resulta pois que a sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei com violação das disposições combinadas dos artigos 23º, e 41º, n.º 1, alínea h), ambos do CIRC, e do artigo 4º, n.º 1, do DL 192/90, de 9 de Junho.

VII Assim sendo, deverá pois ser revogada a sentença em recurso, e, em consequência, mantidos na ordem jurídica os actos tributários impugnados na acção.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações dirigidas ao recurso interposto pela Fazenda Pública, que finalizou com as seguintes conclusões:

A A Fazenda Pública interpôs recurso da douta sentença proferida nos presentes autos, que deferiu parcialmente o pedido da Recorrida, anulando os actos de liquidação de IRC quanto aos exercícios de 1995 e 1996, relativamente à tributação autónoma das despesas suportadas com a aquisição de cheques--auto pela Recorrida ao Banco Sotto & Mayor - a título de despesas confidenciais e/ou não documentadas - e os juros compensatórios correspondentes ao imposto abrangido pela anulação.

B Tal decisão revela uma valoração correcta da matéria de facto dada como provada e sua subsunção nas normas aplicáveis, não violando qualquer disposição legal, pelo que deverá ser integralmente mantida.

C Pelo contrário, as alegações da Fazenda Pública enfermam de erro de direito e de facto: entende a Administração Fiscal que o Tribunal a quo procedeu a uma errónea interpretação dos preceitos legais aplicáveis, essencialmente, do art. 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art. 41.º, ambos do CIRC e, ainda, com o art. 4.º do DL n.º 192/90, de 9 de Junho.

D Considera a Administração Fiscal que os documentos comprovativos de aquisição dos cheques--auto pela Recorrida ao Banco Sotto & Mayor, apenas demonstram a troca de meios de pagamento, nada comprovando quanto à sua utilização, ou a identidade de quem os utilizou, "desconhecendo-se concomitantemente o seu destino, [pelo que] os mesmos consubstanciam despesas confidenciais, e por esse facto sujeitas a tributação autónoma".

E Para melhor sustentar a sua posição, a Fazenda Pública invoca jurisprudência do STA, segundo a qual a tributação autónoma, no caso dos cheques-auto, terá lugar se não for conhecido o destino dado àqueles pelo adquirente, bem como a identidade daqueles que os utilizaram, o que não acontece no caso sub judice.

F De facto, não obstante conhecer o sentido da jurisprudência invocada pela Fazenda a Recorrida também demonstrou, designadamente através de prova testemunhal, que conhecia a identidade dos funcionários a quem eram atribuídos os cheques-auto suportados por borderaux emitidos pelo Banco Sotto & Mayor: a sua atribuição aos colaboradores - para posteriormente serem convertidos em combustível) - baseava-se no pedido que o Sector do Pessoal dirigia à Tesouraria, segundo um conjunto de critérios relacionados, por exemplo, com as expectativas de deslocações a realizar. A Tesouraria, por seu turno, solicitava e adquiria os cheques-auto junto da instituição bancária.

G Deste modo, tinha a Recorrida perfeito conhecimento da quantidade de cheques-auto que eram requisitados, bem como da identidade dos funcionários a quem os mesmos eram depois atribuídos, desde

logo, porquanto apenas aqueles que cumpriam os requisitos de que dependia a solicitação poderiam usufruir dos borderaux.

H Ainda assim, aceita a Recorrida que a documentação que suportou as despesas seja insuficiente para que estas possam ser aceites como custos dedutíveis para efeitos fiscais e que, como tal, sejam acrescidas ao resultado liquido do exercício, nos anos de 1995 e de 1996, para determinação do lucro tributável, em sede de IRC.

I Porém, o facto de tais encargos não serem relevantes para a determinação do lucro tributável, não significa que sejam necessariamente considerados como despesas confidenciais e devam ser tributados autonomamente: "há que distinguir entre despesas não documentadas e despesas indevidamente documentadas, como as aqui em análise", tal como bem sublinha a sentença do Tribunal a quo.

J Veja-se, a este propósito, o Acórdão do TCAN, de 12.04.2007, processo n.º 00297/04 - VISEU (disponível em www.dgs.pt), nos termos do qual, "existiam e existem documentos, pelo que, se nos apresenta inviável afirmar estar-se em presença de despesas estritamente não documentadas. Mas, porque a documentação disponibilizada apresentava e apresenta as deficiências e carências que lhe apontamos, é adequado e legal reputar tais despesas como não devidamente documentadas".

K Mais refere o douto Aresto que "a circunstância de havermos assentado que estas despesas se devem qualificar como indevidamente e não como totalmente não documentadas, somente podendo cair no âmbito de aplicação do art. 4.º do DL. 192/90 de 9.6. as "despesas confidenciais ou não documentadas", na medida em que, aqui, estamos na presença de despesas suportadas por documentação insuficiente, não ocorre fundamento ("despesas não documentadas") para as sujeitar, além da não relevação como custos fiscais, a tributação autónoma."

L Por outro lado, é de sublinhar a inobservância, pela Administração Fiscal, do princípio do inquisitório, previsto pelo art. 58.º da LGT, na medida em que, após a mera análise dos borderaux bancários que lhe haviam sido exibidos pela Recorrida, assumiu que as despesas em apreço eram confidenciais e, bastando-se com tão parca investigação, procedeu à aplicação da tributação autónoma relativamente às mesmas.

M De facto, se é verdade que ao documento que titulava a despesa não estava anexa qualquer lista de utilizadores dos cheques-auto - já que essa não era uma informação essencial para a relevação contabilística do encargo - não é menos certo que a Administração Fiscal poderia, a partir dos documentos em causa, averiguar quais os beneficiários dos referidos cheques-auto e quais os comprovantes da respectiva utilização.

N Por outro lado, note-se que a utilização dos cheques-auto constituía prática corrente, não apenas nos exercícios em causa nos autos, como igualmente, e conforme prova testemunhal produzida, ao longo de toda a década de 90: com tal procedimento apenas se visava - como hoje acontece com os cartões GALP-FROTA, por exemplo - simplificar a aquisição de combustível, evitando que os colaboradores da Recorrida tivessem de desembolsar antecipadamente o valor do combustível necessário às suas deslocações.

O De todo modo, é inequívoco que existem documentos e que são conhecidas a natureza e a data das operações, estando o adquirente - a Recorrida - perfeitamente identificado. Apenas não se conheceram os efectivos utilizadores, mas não restam dúvidas que estão em causa custos reais suportados documentalmente.

P Mais se refira que, nos anos de 1997 e 1998, e apesar de ter a Administração Fiscal começado por entender que as aludidas despesas seriam confidenciais e, consequentemente, passíveis de tributação autónoma, acabou por reformular tal entendimento, tendo revogado as liquidações nesses termos emitidas, ao abrigo do disposto no artigo 112.º do CPPT.

Q De facto, e nos termos da informação proferida no âmbito da impugnação judicial apresentada quanto às liquidações de IRC dos exercícios de 1997 e 1998 - informação essa que acabaria por propor a anulação da tributação autónoma – "as despesas realizadas pelo impugnante relativamente à aquisição dos cheques-auto não são despesas confidenciais dado que estão suportadas através de documentos bancários, [...] pelo que entendemos que a tributação autónoma não deve ser aplicada ao caso concreto" - cfr. Doc. 1 junto aos autos com as Alegações Finais, para o qual ora se remete.

R Na esteira da sentença recorrida, realce-se que também no âmbito da impugnação judicial apresentada pela PORTUCEL FLORESTAL - EMPRESA DE DESENVOLVIMENTO FLORESTAL, S.A., referente aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, relativamente à tributação autónoma de senhas de gasolina, foi elaborada informação e posterior decisão no sentido de se considerar que "os encargos suportados com a aquisição de senhas de gasolina estão suportados por borderaux bancários [...]", não restando dúvidas da "existência de documentos de suporte da operação efectuada [...]", e do facto de "o documento identificar a operação efectuada, pelo que a mesma não pode ser reputada de confidencial ou não documentada, não ficando, desse modo, abrangida pela incidência do art. 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho e sujeita a tributação autónoma" - cfr. Doc. 2 junto aos autos com as Alegações Finais, para o qual ora se remete.

S No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido a 3/12/2003, no âmbito do processo n.º 1283/03 - relativo às referidas liquidações de IRC dos anos de 1993 e 1994 de uma entidade do mesmo Grupo da Recorrida, e citado pelo Tribunal a quo na sentença recorrida – "(...) as despesas em causa são relativas a cheques-auto e têm como suporte documental o talão de venda emitido pela instituição bancária, nele figurando como adquirente a impugnante", pelo que, "(...) uma vez que as ditas despesas se encontram documentadas (...) é forçoso concluir, por se surpreender a sua natureza, origem e finalidade que não estamos perante despesas confidenciais ou não documentadas, susceptíveis de tributação autónoma".

T Mais refere o douto Aresto que "(...) é este o entendimento da Direcção de Finanças de Lisboa, pois que considera que a dita tributação autónoma apenas em lugar quando se trate de despesas confidenciais ou não documentadas, natureza que não têm as efectuadas com a compra dos cheques-auto".

U Tal entendimento, perfilhado pela Administração Fiscal, apenas vem corroborar a posição da Recorrida, pois que em situações análogas à dos presentes autos, estando em causa cheques-auto suportados por borderaux bancários adquiridos pela Recorrida ou outras empresas pertencentes ao mesmo grupo, foi a própria Administração Fiscal a entender que, precisamente por ser possível destacar a sua origem, finalidade e natureza, não estavam em causa despesas confidenciais, não havendo, portanto, lugar a tributação autónoma.

V Acresce que, uma das vertentes do princípio da igualdade a que está vinculada a Administração Fiscal, nos termos e para os efeitos do art. 55.º da LGT, relaciona-se precisamente com a necessidade, por parte dos contribuintes, de estabilidade interpretativa, pelo que a Administração Fiscal não pode, sem mais, alterar a interpretação que faz da lei, aplicando-a de formas distintas em relação a casos com características em tudo idênticas.

W Em face do exposto, resulta provado ser possível, através do processo pelo qual eram solicitados e atribuídos os cheques-auto adquiridos pela Recorrida, identificar a sua natureza, origem e finalidade, não se tratando de meros meios de pagamento à vista, motivo pelo qual, apesar de indevidamente documentadas, não podendo as despesas suportadas com a sua aquisição ser entendidas como confidenciais, não estado sujeitas a tributação autónoma, por não se verificar o disposto pelo art. 4.º do DL n.º 192/90, de 9 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo art. 29.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

X Pelas razões expostas, é manifesto que a douta sentença, posta em crise pela Fazenda Pública, deve ser integralmente mantida.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

a) A ora Impugnante, Portucel Embalagem - Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, SA, no exercício de 1995, contabilizou na conta "622119010 - Gasolinas", o valor de 44.060.000$00, referente a cheques-auto adquiridos a instituições de crédito - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 59 a 62, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

b) Os registos contabilísticos referidos na alínea antecedente foram documentados pela Impugnante com os recibos emitidos pelas instituições de crédito - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 59 a 62;

c) No âmbito de procedimento de inspecção efectuado à contabilidade da Impugnante, a Administração Fiscal elaborou Relatório de Inspecção, onde consta o seguinte, relativamente ao exercício de 1995:

"(...) Aquando da aquisição de cheques-auto a empresa não incorre, nesse momento, em qualquer custo, mas procede apenas a uma troca de meios de pagamento, pelo que os documentos passados pela referida entidade bancária não são comprovantes justificativos de quaisquer encargos, para efeitos fiscais, como resulta da conjugação da alínea a) do n.º 3 do art. 98º com o n.º 3 do art. 17º, ambos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, não sendo, por conseguinte, tais encargos dedutíveis, por não documentados, para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do art. 41º, do mesmo Código. Sendo no momento da aquisição do combustível, seja através de cheque auto ou de outro meio de pagamento, que se efectiva o correspondente encargo, deverá o mesmo ser comprovado com a factura/recibo emitida pela gasolineira. A empresa acresceu à matéria colectável a importância de 8.812.000$00 (-0,2 x 44.060.000$00, L23 Q17 da declaração de rendimentos modelo 22), procedendo-se à correcção da diferença no montante de 35.248.000800 (= 44.060.000800 - 8.812.000800). (...).

Correcções ao cálculo do imposto (despesas confidenciais): - As despesas não documentadas são ainda tributadas autonomamente à taxa de 25% nos termos do n.º 1 do art. 4º do Dec. Lei n.º 192/90 de 9 de Julho, pelo que há apuramento de IRC no valor de 11.015.000$00 (= 44.060.000$00 x 0,25)" - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 59 a 62;

d) Na sequência da notificação das correcções efectuadas à matéria tributável referidas na alínea anterior, foi emitida a liquidação de IRC n.º 8310021196, de 8 de Dezembro de 1999, incluindo juros compensatórios no valor de 7.913.406$00, da qual resultou o valor a pagar de € 123.867,25 - Cfr. documento a fls. 19;

e) A ora Impugnante, Portucel Embalagem - Empresa Produtora de Embalagens de Cartão, SA, no exercício de 1996, contabilizou na conta "622119010 - Gasolinas", o valor de 47.435.000$00, referente a cheques auto adquiridos a instituições de crédito - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 27 a 30, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

f) Os registos contabilísticos referidos na alínea antecedente foram documentados pela Impugnante com os recibos emitidos pelas instituições de crédito - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 27 a 30;

g) No âmbito de procedimento de inspecção efectuado à contabilidade da Impugnante, a Administração Fiscal, elaborou Relatório de Inspecção, onde consta o seguinte, relativamente ao exercício de 1996:

"(...) Aquando da aquisição de cheques-auto a empresa não incorre, nesse momento, em qualquer custo, mas procede apenas a uma troca de meios de pagamento, pelo que os documentos passados pela referida entidade bancária não são comprovantes justificativos de quaisquer encargos, para efeitos fiscais, como resulta da conjugação da alínea a) do n.º 3 do art. 98º com o n.º 3 do art. 17º, ambos do CIRC, não sendo, por conseguinte, tais encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do art. 41º do mesmo Código.

Sendo no momento da aquisição do combustível, seja através de cheque auto ou outro meio de pagamento, que se efectiva o correspondente encargo, deverá o mesmo ser comprovado com a factura/recibo emitida pela gasolineira.

A empresa acresceu à matéria colectável a importância de 9.487.000$00 (-0,2 x 47.435.000$00, L23 Q17 da declaração modelo 22), procedendo-se à correcção da diferença no montante de 37.948.00000 (47.435.000$00 - 9.487.000$ 00). (...).

Correcções ao cálculo do imposto (despesas confidenciais): - As despesas não documentadas são ainda tributadas autonomamente à taxa de 25% nos termos do n.º 1 do art. 4º do Dec. Lei n.º 192/90 de 9 de Julho, pelo que há apuramento de IRC no valor de 11.858.750$00 (47.435.000$00 x 0,25) - Cfr. Relatório de Inspecção a fls. 27 a 30;

h) Na sequência da notificação das correcções efectuadas à matéria tributável referidas na alínea anterior, foi emitida a liquidação de IRC n.º 8310021195, de 8 de Dezembro de 1999, incluindo juros compensatórios no valor de 7.290.230$00, da qual resultou o valor a pagar de € 167.516,54 — Cfr. documento a fls. 25;

i) Constam dos autos cópias de recibos emitidos pelo Banco Pinto e Sotto Mayor relativos à aquisição de cheques-auto pela ora Impugnante, datados de 28/03/95, 26/09/95, 26/03/96 e 18/12/1996 - Cfr. documentos a fls. 31 a 34, não impugnados, os quais se dão por integralmente reproduzidos;

j) Em 20 de Abril de 2000 deu entrada a presente Impugnação Judicial - Cfr. carimbo aposto a fls. 2;

k) Consta dos autos cópia de informação prestada pela AF em relação à ora Impugnante, quanto à não sujeição a tributação autónoma das despesas relativas a cheques-auto documentadas com recibos da instituição bancária, a qual mereceu despacho de deferimento e consequente anulação dos actos de liquidação relativos aos exercício de 1997 e 1998 — Cfr. documentos a fls.158 a 161;

l) Consta dos autos cópia de informação prestada pela AF em relação ao sujeito passivo Portucel Florestal - Empresa de Desenvolvimento Florestal, S.A., quanto à não sujeição a tributação autónoma das despesas relativas a cheques-auto documentadas com recibos da instituição bancária, a qual mereceu despacho de deferimento e consequente anulação dos actos de liquidação relativos aos exercício de 1993, 1994 e 1995 - Cfr. documentos a fls.158 a 161;

3. A única questão que cumpre apreciar e decidir nestes dois recursos consiste em saber se a sentença padece de erro de julgamento por ter sufragado o entendimento de que as correcções subjacentes aos actos de liquidação de IRC impugnados (referentes aos exercícios de 1995 e 1996) padeciam do vício de violação de lei que a Impugnante lhes imputa, tendo em conta que tais correcções resultaram da ponderação efectuada pela Administração Tributária no sentido de que as despesas com a aquisição de cheques auto de combustível deviam ser qualificadas como despesas confidenciais ou não documentadas para efeitos de apuramento do respectivo lucro tributável, o que ofenderia o disposto no artigo 23.º conjugado com a alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º, ambos do CIRC, e com o artigo 4.º do Dec. Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 29º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

Vejamos.

A questão de saber se a aquisição de senhas de combustível, concretizada em cheques-auto, constitui ou não uma despesa confidencial obteve, no passado, decisões divergentes por parte dos Tribunais Superiores.

No sentido afirmativo, isto é, de que não constituíam despesas confidenciais os montantes dispendidos com a aquisição de cheques auto titulados por documentos que identificassem o vendedor, o adquirente, a designação do bem transmitido e respectivo preço, pronunciou-se o STA no acórdão preferido em 3/12/2003, no recurso n.º 1283/03, o TCA Sul no acórdão proferido em 15/06/2005, no recurso n.º 563/05, e o TCA Norte no acórdão proferido em 30/03/2006, no recurso n.º 31/01.

Em sentido negativo, pronunciara-se também o STA, em 15/06/2005 e 28/06/2006, nos recursos nºs 45/05 e 55/06, respectivamente.

Em face de tal discrepância de soluções jurídicas, a Secção de Contencioso Tributário do STA, reunida em Pleno, veio finalmente decidir, no âmbito dos recursos por oposição de acórdãos nºs 55/06 e 488/07, proferidos em 26/09/2007 e 24/10/2007, respectivamente, que a aquisição dos cheques auto consiste numa mera troca de meios de pagamento, não traduzindo um custo, pois que só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. Como tal, sendo desconhecido o destino dado a esses cheques, eles devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, tributados autonomamente.

E, a partir daí, a jurisprudência consolidou-se nesse sentido, como se pode constatar através da leitura dos acórdãos proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em 28/01/2009 e 18/02/2009, nos recursos ns.º 575/08 e 600/08, e por esta Secção em 7/01/2009 e 18/10/2010, nos recursos ns.º 893/08 e 18/10.

E porque, em face da bondade da sua fundamentação, não hesitamos em acompanhar a posição que tem vindo a ser sufragada, de forma pacífica e reiterada, pela actual jurisprudência deste Tribunal, iremos, com a devida vénia, reproduzir o discurso fundamentador do acórdão proferido em 28/1/2009 (Pleno), no recurso n.º 575/08.

«Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade» ([1]). *Trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas* ([2]).

No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente.

Na alínea h) do n.º 1 do art. 41.º do C.I.R.C. em vez da terminologia «despesas confidenciais ou não documentadas» utiliza-se a de «encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial».

*As expressões «**despesas confidenciais**» e «**despesas de carácter confidencial**» têm um alcance claramente idêntico.*

*No que concerne às expressões «**despesas não documentadas**» e «**encargos não devidamente documentados**», embora em termos literais esta expressão seja de alcance mais vasto (pois abrangerá além das despesas relativamente às quais não existem documentos também aquelas referenciadas em documentos mas que não obedecem aos requisitos exigidos por lei), não haverá um alcance jurídico distinto uma vez que, para efeitos jurídicos, já se deveriam considerar como despesas não documentadas as que não estivessem **devidamente** documentadas. (...)*

Assim, na referida alínea h) do n.º 1 do art. 41.º incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade.

Em qualquer caso, porém, tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afectam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o, sendo o objectivo daquela alínea h) o de estabelecer que essa diminuição não é relevante para efeitos de determinação do lucro tributável.

Porém, com o referido art. 4.º do DL n.º 192/90, para além de aquelas despesas confidenciais e não documentadas não serem consideradas como custos para efeitos de determinar o lucro tributável, passaram a ser tributadas autonomamente com as taxas nele indicadas.

A apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC.

Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

No caso em apreço, sabe-se que foram despendidas quantias com a aquisição de cheques-auto, mas, como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, tal aquisição não consubstancia despesa, pois trata-se apenas de mera troca de meios de pagamento.

Como se refere no acórdão fundamento, «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».

Assim, desconhecendo-se o destino que foi dado aos referidos «cheques-auto», está-se perante despesas não identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade, o que justifica que sejam qua-

lificadas como despesas confidenciais, para efeitos do art. 4.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (redacção inicial) e art. 4.º do DL n.º 192/90.».

No caso vertente, as correcções efectuadas pela Administração Fiscal têm precisamente por suporte fundamentador este entendimento de que no momento da aquisição de cheques auto a empresa não incorre em qualquer custo, procedendo apenas a uma troca de meios de pagamento, pelo que os documentos passados pela entidade bancária não são comprovantes justificativos de quaisquer encargos para efeitos fiscais, não sendo, por conseguinte, tais encargos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do art. 41º do CIRC. E só no momento da aquisição do combustível - seja através da entrega dos cheque auto, seja através da utilização de outro meio de pagamento - é que se efectiva o correspondente encargo, o qual deve ser comprovado com a factura/recibo emitida pela gasolineira.

Ora, não dispondo a Impugnante de quaisquer documentos justificativos dos referidos valores que não sejam os recibos emitidos pelas instituições de crédito relativas à aquisição de cheques auto, e sendo desconhecido o destino dado a tais cheques, não pode deixar de concluir-se pela bondade da actuação da Administração Tributária ao considerar tais cheques como despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, ao tributá-las autonomamente.

Com efeito, a Impugnante podia e devia ter documentado os valores correspondentes ao combustível que terá adquirido com os cheques auto. Isto porque se continuou a ter na sua posse esses cheques não terá suportado qualquer despesa, e se deixou de os ter na sua disponibilidade tinha de comprovar o destino que lhes deu sob pena de a respectiva despesa ter de ser considerada como não documentada ou confidencial.

E assim sendo, não pode subsistir a sentença recorrida, merecendo provimento ambos os recursos.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento a ambos os recursos, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação judicial.

Custas pela Impugnante/Recorrida, na instância e neste STA, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Dulce Neto* (relatora) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

([1]) *Neste sentido, podem ver-se os acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-3-94, proferido no recurso n.º 17812, publicado em Apêndice ao Diário da República de 28-11-96, página 1145, e de 5-7-2000, recurso n.º 24632, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 499, página 163, e em Apêndice ao Diário da República de 17-1-2003, página 2963.*

([2]) *Neste sentido, pode ver-se VÍTOR FAVEIRO, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, volume II, página 602, nota (1).*

Confirmando que todas as despesas referidas no Decreto-Lei n.º 375/74, tanto as denominadas como «confidenciais» como as denominadas «não documentadas», eram despesas não documentadas, podem ver-se os preâmbulos dos Decretos-Lei n.ºs 235-F/83, de 1 de Junho, e 167/86, de 27 de Junho, que se referem àquele primeiro diploma como o definidor do «regime das despesas não documentadas por parte das empresas».

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Tempestividade. Convolação.

Sumário:

I — A referência feita no art. 203.º, n.º 1, do CPPT à primeira penhora, reproduzindo idênticas referências feitas no art. 285.º, n.º 1, alínea a), do CPT, art. 175.º, alínea a), do CPCI, constitui apenas a atribuição ao executado de uma faculdade de defesa contra um acto que atinge a sua esfera jurídica, não tendo efeito preclusivo do direito de deduzir oposição, pois, à face do CPPT, mesmo nos casos em que a penhora não é precedida de citação, esta nunca é dispensada, como se conclui do regime dos n.ºs 2 e 3 do art. 193.º do CPPT.

II — Como faculdade que é, a dedução de oposição na sequência da penhora, antes da citação, não está sujeita ao prazo previsto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

III — O regime da sanação da falta de citação previsto no art. 196.º do CPC, não é aplicável ao processo de execução fiscal, pois o art. 165.º, n.º 1, alínea a), do CPPT é uma norma expressa sobre o efeito da falta de citação nestes processos

executivos, de que resulta que, se for de concluir que a falta de citação pode ter prejudicado a defesa de quem devia ser citado, estar-se-á perante uma ***nulidade insanável****, que nunca poderá considerar-se sanada, independentemente das intervenções processuais que essa pessoa tenha concretizado.*

IV — Se o oponente apenas vem arguir nulidades processuais, deve ser convolada a petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades, a ser apreciado no processo de execução fiscal.

Processo n.º 214/10-30.
Recorrente: Gercim SGPS, S.A
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – GERCIM SGPS, S.A., deduziu oposição a execuções fiscais que contra si correm termos no Serviço de Finanças de Lisboa-10.

O Tribunal Tributário de Lisboa entendeu que a oposição foi deduzida fora do prazo legal e absolveu a Fazenda Pública do pedido.

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

1. Não está assente nos autos que a recorrente tenha sido citada, logo a decisão "a quo" pronunciou-se sobre questão que não se podia pronunciar;

2. Por outro lado, a citação da recorrente só ocorreu em 27.05.2008. tendo o prazo para se opor à execução começado a correr desde essa data (al. a) do n.º 1 do artº 203.º do CPPT)

3. Logo, estava a recorrente em tempo para deduzir oposição à execução;

4. Considerou o tribunal "a quo" que a recorrente não poderia opor-se à execução por não ter arguido a nulidade da "suposta" citação,

3. Ora, nessa data não havia qualquer penhora, sendo, por isso, inadmissível à recorrente, por falta de objecto, deduzir oposição;

6. Veda a sentença proibida o acesso da recorrente aos princípios da legalidade e da boa-fé (art. 55.º da LGT), do contraditório (art. 45.º do CPPT e art. 3.º do CPC, "ex vi" art. 2.º, alínea e) do CPPT) e ao princípio de igualdade de armas (art. 55.º da LGT e art. 20.º da CRP);

7. No entanto, não entendendo assim o tribunal, deveria ter sido o processo convolado (art. 52.º do CPPT e art. 190.º do CPC, "ex vi" art. 2.º, alínea e) do CPPT e Ac. Supremo Tribunal Administrativo, de 25.06.2009, Proc. 0522/09, http://www.dgsi.pt) e aproveitada a nulidade invocada.

8. Normas jurídicas violadas:

– arts. 36.º, n.º 1; 45.º; 52.º e 203º, n.º 1 alínea a) todos do CPPT

– arts. 55.º da LGT;

– arts. 3.º; 199.º e 668.º, n.º 1 alínea d), todos do CPC;

– arts. 20º e 268, n.º 4, ambos da CRP.

Deve julgar-se o presente recurso como provado, revogando-se a sentença proferida, com as demais consequências legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Do probatório da sentença recorrida não consta a data em que a Recorrente foi citada no processo executivo. No seu parecer, a fls. 79, o Ministério Público afirma ter a citação ocorrido a 25/6/2007, enquanto a Recorrente nas suas alegações de recurso, a fls. 107, afirma ter aquele acto ocorrido a 27/05/2008.

Nos termos do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT "a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar:

a) Da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora;

b) Da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou o seu conhecimento pelo executado.

A propósito da contagem do prazo para deduzir a oposição a partir da primeira penhora diz o Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, II volume, 5.ª edição, anotação 4 ao artigo 203.º, página 313, "No entanto, a entender-se que aquela referência à primeira penhora tem algum campo de aplicação, ela deverá ser interpretada como estabelecendo apenas uma faculdade para o executado que, sem que tenha havido citação, vê concretizado um acto de penhora.

Porém, se o executado não vem opor-se à execução fiscal após ter conhecimento da primeira penhora, aguardando pela efectivação da necessária citação, não fica por isso precludido o seu direito de oposição à execução fiscal, a contar desta citação.

Na verdade, perante a exigência legal de comunicação formal aos executados das possibilidades que têm para reagir à execução (deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento), feita no artigo 190.º, não seria razoável a consagração legal da preclusão de todos esses direitos sem tal comunicação.

Isto é, não seria compreensível que o mesmo legislador que no artigo 190.º aparece preocupado com a comunicação expressa ao executado das possibilidades de defesa, aparecesse transfigurado no artigo 203.º fulminando o executado com a preclusão de todos aqueles direitos apesar de tal comunicação não ter sido efectuada.

Aliás, em várias outras normas deste Código se constata que se parte do pressuposto de os meios de defesa do executado deverem ser exercidos em prazo a contar da citação e não a contar de qualquer outro momento:

– Os artigos 189.º, e 190.º, n.º s 1 e 2, que estabelecem que as citações comunicarão ao devedor o prazo para a oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento e que deve ser entregue ao executado, no momento da citação uma nota com indicação desse prazo (o que pressupõe que tal prazo não tenha começado em momento anterior à concretização da citação);

– Os artigos 193.º, n.º 2, e 194.º, n.º 3, em que se prevê que, após a realização da penhora, se cite pessoalmente o executado com indicação do prazo referido.

Por isso, a entender-se que a indicada alusão à primeira penhora ainda tem algum alcance útil, a interpretação acertada da alínea a) do n.º 1 deste art. 203.º é a de que a consagração da possibilidade de oposição a partir da primeira penhora é uma mera faculdade para o executado.

A perda dos direitos de defesa, essa, porém, apenas ocorrerá na sequência da citação."

Não estando fixada no probatório a data em que foi efectuada a citação, não é possível concluir-se como se concluiu na sentença recorrida, que a oposição tenha sido intempestiva. Na verdade, como conclui o Ilustre Magistrado atrás citado "o mero conhecimento da existência da execução ou a prática, pelo executado de qualquer acto no processo não foram legislativamente consagrados como termos iniciais do prazo de oposição e, por isso, não podem ter qualquer relevo para esse efeito."

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

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) Corre termos no Serviço de Finanças de Loures 10 o processo de execução fiscal n.º 3255200601043080 e apensos, instaurados contra a executada, ora oponente, por dívidas de IRS, IRC, IVA e Coimas;

B) A executada efectuou vários pagamentos no processo executivo, nomeadamente, em 10-12-2007, 10-09-2007, 31-08-2007, 10-03-2008, 20-02-2008, 24-01-2008, 29-01-2009, conforme prints a fls. 43 e 44 dos autos, tendo sido enviada a notificação constante de fls. 14 dos autos: informando que o montante dos pagamentos por conta era manifestamente inferior ao valor da dívida, pelo que, a manter-se a situação, se prosseguiria para a penhora;

C) Foram feitas penhoras aos veículos de matrícula 84-40-LM e 75-68-QZ por via electrónica, nos termos do art. 230º do CPPT, conforme fls. 33 a 40 dos autos;

D) A petição inicial de oposição à execução fiscal deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa 10 no dia 26-06-2008.

3 – Na sentença recorrida entendeu-se que a oposição foi apresentada intempestivamente, apesar de não se ter dado como provado que tenha sido efectuada citação, porque, em suma, a Recorrente interveio no processo de execução fiscal, efectuando vários pagamentos de dívidas, sem ter arguido a falta da sua citação.

O único acto de comunicação à ora Recorrente que se deu como provado foi a notificação, que consta de fls. 14, em que é aquela é informada de que os pagamentos que efectuou são de montante muito inferior à quantia em dívida.

Para além disso, deu-se como provado que foram efectuadas duas penhoras por via electrónica.

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, nestas condições, a petição de oposição, que foi apresentada mais de 30 dias a contar das intervenções processuais da Recorrente, efectuando os referidos pagamentos, deve considera-se intempestiva.

4 – O art. 203.º do CPPT estabelece, no que aqui interessa, que a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a referência feita nesta norma à primeira penhora, reproduzindo idênticas referências feitas no art. 285.º, n.º 1, alínea a), do CPT, art. 175.º, alínea a), do CPCI, constitui apenas a atribuição ao executado de uma faculdade de defesa contra um acto que atinge a sua esfera jurídica, não tendo efeito preclusivo do direito de deduzir oposição.

Na verdade, à face do CPPT, mesmo nos casos em que a penhora não é precedida de citação, seja pessoal ou edital, esta nunca é dispensada, como se conclui do regime dos n.ºs 2 e 3 do art. 193.º do CPPT.

De resto, na sentença recorrida também não foi por se ter excedido o prazo de oposição contado da data da primeira penhora que se concluiu pela intempestividade, pelo que se está perante um ponto que nem é objecto de controvérsia, no presente recurso jurisdicional.

5 – Na verdade, o que foi decisivo para que na sentença recorrida se tenha concluído pela intempestividade foram os factos de a ora Recorrente ter tido intervenção no processo de execução fiscal, efectuando vários pagamentos, não ter arguido a falta de citação, o que se entendeu implicar que esta se deva considerar sanada, em conformidade com o disposto no art. 196.º do CPC, que se considerou subsidiariamente aplicável, por via do art. 2.º, alínea e), do CPPT.

Porém, esta tese jurídica não tem suporte legal, no processo de execução fiscal.

Com efeito, só se poderia fazer apelo à legislação subsidiária se se estivesse perante um caso omisso, como resulta do teor expresso do corpo daquele art. 2.º.

E, no caso em apreço, não se está perante uma omissão de regulamentação, pois o CPPT inclui, no seu art. 165.º, n.º 1, alínea a), uma norma expressa sobre o efeito da falta de citação, estabelecendo que ela constitui uma nulidade insanável, quando possa prejudicar a defesa do interessado.

Assim, se se concluir que a falta de citação pode ter prejudicado a defesa da ora Recorrente, estar-se-á perante uma ***nulidade insanável***, que, naturalmente, por o ser, nunca poderá considerar-se sanada, independentemente das intervenções processuais que o executado tenha concretizado.

No caso em apreço, é manifesto que não se pode afastar a possibilidade de a falta de citação prejudicar a defesa da ora Recorrente.

Na verdade, o facto de não ter vindo deduzir oposição na sequência da primeira intervenção que teve no processo, aponta no sentido de a ora Recorrente não se ter apercebido de que, eventualmente, se poderia vir a entender que se contasse desse momento o prazo de oposição, conclusão esta que é reforçada pela constatação de a norma que fixa o prazo de oposição e os seus termos iniciais não fazer referência a essa possibilidade.

Por outro lado, está-se perante uma execução fiscal com sete apensos, em que se visa a cobrança de dívidas de IRS, IRC, IVA e coimas, pelo que nem sequer se pode concluir com segurança, por terem sido efectuados pagamentos, que a ora Recorrente, sem a citação, se pudesse aperceber de toda a informação que desta lhe podia advir, não só sobre os montantes exactos e origem de cada uma das dívidas, mas também sobre as faculdades processuais de que dispõe (além da oposição, também a possibilidade de requerer dação em pagamento ou pagamento em prestações, como se estabelece no art. 189.º, n.º 1, do CPPT).

Sendo assim, é de concluir que não se pode concluir que esteja sanada a falta de citação sem que esta seja efectuada.

6 – Na sentença recorrida não se faz referência à efectivação da citação. ([1])

A existência desta nulidade insanável imporá, naturalmente, que o processo de execução fiscal não possa prosseguir contra a ora Recorrente enquanto não for efectuada a citação.

No entanto, como pertinentemente referem o Recorrente e o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, independentemente de já ter ou não sido efectuada citação, o art. 203.º, n.º 1, alínea a), deve ser entendido como atribuindo ao executado a faculdade de deduzir oposição, por a penhora ser um acto que afecta a sua esfera jurídica.

Trata-se da possibilidade de reacção contra actos lesivos praticados pela Administração, que é corolário do direito constitucionalmente reconhecido à tutela judicial efectiva (arts 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP) ([2]).

Por outro lado, como faculdade que é, a dedução de oposição na sequência da penhora, antes da citação, não está sujeita ao prazo previsto no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

Por isso, independentemente da necessidade de efectuar a citação para prosseguimento da execução fiscal contra a Recorrente, tendo sido efectuada a Recorrente utilizado a faculdade de deduzir oposição, esta pode prosseguir, se não houver qualquer outra razão que imponha a rejeição liminar.

7 – A Recorrente coloca a questão da convolação do processo, que só tem pertinência se se estiver perante erro na forma de processo (arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT).

As pretensões da ora Recorrente consubstanciam-se na arguição de nulidades, por ineptidão da petição inicial (ininteligibilidade do pedido), por falta de requisitos do título executivo e por deficiências das penhoras.

Embora na sentença recorrida não se tenha apreciado a questão da adequação do processo de oposição à execução fiscal à pretensão da Recorrente, a questão pode ser apreciada no pressente recurso jurisdicional, por se tratar de questão de conhecimento oficioso.

Existe, efectivamente, erro na forma de processo, pois o processo de oposição à execução fiscal apenas pode ter fundamentos enquadráveis no n.º 1 do ar. 204.º do CPPT, como decorre do seu teor

expresso («*a oposição* **só** *poderá ter algum dos seguintes fundamentos:...*») e a arguição de nulidades processuais não se enquadra em nenhuma das situações. ([3])

Assim, é de decidir a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades, a apreciar no âmbito do processo de execução fiscal, que é o meio processual próprio para o efeito.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– convolar a petição de oposição em requerimento de arguição de nulidades;

– ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de Lisboa a fim de a pretensão da Recorrente ser apreciada no âmbito do processo de execução fiscal.

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

([1]) A Recorrente refere ter sido citada em 27-5-2008 (conclusão 2.ª), o que não está documentado no presente processo de oposição.

([2]) Situações paralelas, em que se admite a possibilidade utilização do meio de defesa adequado sem que tenha sido praticado o facto que constitui o termo inicial do prazo, encontram-se no art. 29.º, n.º 2, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e no 59.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos em que se estabelece que, apesar de o prazo a impugnação pelos destinatários a quem o acto administrativo deva ser notificado só corra a partir da data da notificação (ou publicação, no caso da LPTA), o destinatário tem a faculdade de o impugnar, desde que haja começo de execução.

([3]) Quanto à falta de requisitos do título executivo, a jurisprudência do STA, embora inicialmente tenha afirmado a possibilidade de arguição desta nulidade e seu conhecimento em processo de oposição, tem entendido, mais recentemente que tal nulidade só pode conhecer-se no processo de execução fiscal.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– do Pleno de 23-2-2005, processo n.º 574/04;

– da Secção de 28-2-2007, processo n.º 1178/06;

– da Secção de 14-3-2008, processo n.º 950/06;

– da Secção de 23-10-2007, processo n.º 26762;

– do Pleno de 19-11-2008, processo n.º 430/08.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Incompetência territorial. Impugnação judicial.

Sumário:

Determinando a alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º do CPPT que em processo de impugnação judicial a incompetência relativa só pode ser arguida pelo representante da Fazenda Pública até ao início da produção de prova, está vedado ao Tribunal conhecer oficiosamente da questão da sua incompetência territorial para conhecer da impugnação judicial.

Processo n.º 235/10-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Contimobe — Imobiliária de Castelo de Paiva, S.A. e Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel recorre para este Supremo Tribunal da decisão que julgou esse tribunal incompetente, em razão do território, para o conhecimento da impugnação judicial deduzida pela CONTIMOBE–Imobiliária de Castelo de Paiva, S.A., contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis.

As alegações do recurso mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. Nos termos do art.º 13.º do CPTA, a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria.

2. Todavia, por força do teor do art.º 2.º e) do CPPT, esse regime não é aplicável ao processo de impugnação judicial a que se reportam os autos, por se prever quanto a essa matéria uma norma especial no CPPT

3. De facto, nos termos do seu art.º 17.º n.º 1, a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal ou serviço periférico local ou regional onde correr o processo.

4. Todavia, face ao teor do n.º 2 alínea a) daquela norma legal, em processo de impugnação judicial, a incompetência relativa só pode ser arguida pelo representante da Fazenda Pública antes do início da produção de prova;

5. O representante da Fazenda Publica não arguiu nos autos a incompetência territorial deste Tribunal.

6. Assim, estava vedado ao M.º Juiz, ora recorrido, conhecer oficiosamente da incompetência territorial deste TAF.

7. Foi violado o disposto no art.º 17.º n.º 1 e n.º 2 alínea a) do CPPT.

8. As normas jurídicas que foram aplicadas no despacho recorrido deviam ter sido interpretadas no sentido de que seriam aplicáveis a todos os processos judiciais tributários, com excepção do processo de impugnação judicial e de execução fiscal nas condições e nos termos previstos no art.º 17.º n.º 2 alíneas a) e b) do CPPT.

9. Deve pois o despacho recorrido ser revogado e substituído por outro que determine o prosseguimento do processo com vista a que seja proferida decisão fazendo-se dessa forma a habitual JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. É do seguinte teor a decisão recorrida:

«Compulsados os autos constatamos que o acto impugnado é o despacho do Exm.º Senhor Chefe do 1.º Serviço de Finanças do Seixal, proferido em 316/2008, que indeferiu a reclamação graciosa apresentada em 25/1/2008, contra as liquidações de IMI nºs 2006015081503 e 2006015081603, de 23/2/2007 (fls. 23, 64 a 66 dos autos e 130 a 135 do apenso).

Os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação (art.12.º, n.º1, do CPPT).

Para efeitos do CPPT as repartições/serviços de finanças consideram-se órgãos periféricos locais (art. 6.º, n.º 1,do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro).

O tribunal territorialmente competente para julgar em 1ª instância a presente impugnação judicial é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada (arts. 45.º, n.º 1, do ETAF e 3, nºs 1 e 2, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e respectivo mapa anexo).

Pelo exposto, julgo este Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel territorialmente incompetente para julgar em 1ª instância a presente impugnação judicial.

Em consequência julgo territorialmente competente para julgar em 1ª instância a presente impugnação judicial o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada (art. 12.º, n.º 1, 17.º, n.º 1, e 18º, n.º 3, do CPPT art. 6.º, n.º 1,do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro arts. 45º, n.º 1, do ETAF e 3.º, nºs 1 e 2, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e respectivo mapa anexo).»

3. A questão que cumpre apreciar e decidir neste recurso consiste unicamente em saber se a sentença proferida pelo TAF de Penafiel padece de erro por ter julgado, oficiosamente, que esse tribunal era incompetente, em razão do território, para julgar em 1.ª instância a presente impugnação judicial, e por ter determinado a remessa dos autos ao TAF de Almada no pressuposto de que era esse o territorialmente competente para a decisão da causa.

Segundo o Magistrado do Ministério Público, ora Recorrente, esse erro de julgamento provém do facto de a Fazenda Publica nunca ter arguido essa questão da incompetência territorial e de a alínea *a)* do n.º 2 do artigo 17.º do CPPT determinar que em processo de impugnação judicial a incompetência relativa só pode ser arguida pelo representante da Fazenda Pública até ao início da produção de prova, pelo que o julgador não podia ter conhecido oficiosamente da questão da incompetência territorial do TAF de Penafiel.

E assiste-lhe inteira razão, pois o CPPT estabelece para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal um regime especial sobre a arguição da incompetência territorial.

Com efeito, nos termos do artigo 17.º do CPPT a infracção das regras de competência territorial determina a incompetência relativa do tribunal (n.º 1), mas essa incompetência, no processo de impugnação, apenas pode ser arguida pelo representante da Fazenda Pública e antes do início da produção da prova (alínea a) do n.º 2).

Ora, no presente caso, resulta da consulta dos autos que, efectivamente, o representante da Fazenda Pública nunca arguiu a incompetência territorial do tribunal, pelo que o Mmº Juiz não podia ter conhecido oficiosamente dessa questão de incompetência relativa, pois só as questões de competência

absoluta (em razão da hierarquia e da matéria) são de conhecimento oficioso, como dimana do preceituado nos artigos 16.º e 17.º do CPPT.

E assim sendo, não pode subsistir a decisão recorrida, merecendo provimento o recurso.

4.Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao TAF de Penafiel a fim de ser proferida decisão quanto ao mérito da impugnação judicial, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Dulce Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira — João Valente Torrão.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Anulação de venda. Irregularidade relativa à publicitação da venda. Prazo.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 257.º do CPPT e 909.º e 201.º do CPC, pode ser requerida a anulação da venda se tiver ocorrido relativamente ao acto de venda ou aos actos preparatórios a ela respeitantes qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, desde que essa irregularidade possa ter influência na venda.

II — De acordo com a regra do artigo 201.º, n.º 1 do CPC, o vício do acto processual só deve produzir nulidade quando dele resulte prejuízo para a relação jurídica contenciosa.

III — Estão nestas condições, por exemplo, as irregularidades relativas à publicidade da venda, designadamente as que respeitam ao tempo e locais de afixação de editais, à publicação de anúncios e seu conteúdo e as relativas às notificações das pessoas que devem ser notificadas para a venda.

IV — Tais irregularidades, a verificarem-se, constituem fundamento de anulação da venda, nos termos dos artigos 909.º e 201.º do CPC, a qual terá que ser requerida no prazo de 15 dias a contar da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação (subentendendo-se que esta seja posterior à venda — v. artigo 908.º do CPC), competindo-lhe provar a data desse conhecimento (artigo 257.º, n.ºs 1, alínea c) e 2 do CPPT).

Processo n.º 316/10-30.
Recorrente: Fernando Manuel Fonseca Araújo.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Fernando Manuel Fonseca Araújo, residente na Guarda, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente o pedido de anulação da venda de uma fracção de um imóvel, por si formulado no processo de execução fiscal n.º 1228200001016350 e apensos, em que é executado, dela veio interpor recurso para o TCAS, formulando as seguintes conclusões:

1)- Os motivos aduzidos pelo recorrente para a pretendida anulação da venda do imóvel em apreço consubstanciam nulidades que têm como consequência a anulação de actos judiciais;

2)- Ou seja, trata-se de nulidades que, uma vez invocadas, determinam a anulação de actos judiciais determinados, e que, em consequência, determinam a anulação de todos os actos posteriores, inclusivamente a venda;

3)- Daí que, sem ulteriores considerações, estejam tais motivos abrangidos na previsão da norma das alíneas b) e c) do art,º 257.º CPPT; e daí, também, a sua pertinência e não existência da indicada (na sentença revidenda) caducidade.

Contra-alegando, veio o representante da Fazenda Pública defender que deve ser negado provimento ao recurso e julgado totalmente improcedente o pedido de anulação de venda, quer por não cumprimento do prazo de interposição do pedido, quer por não assistir qualquer razão ao recorrente nos fundamentos invocados.

O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Castelo Branco veio emitir parecer no sentido de que o recurso não merece qualquer provimento.

Por despacho do Mmo. Juiz Relator do TCAS foi declarada a incompetência do tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por ser competente, para o efeito, a Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que não julgue intempestivo o pedido de anulação da venda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

- Foi instaurada execução fiscal contra Fernando Manuel Fonseca Araújo para pagamento de dívidas decorrentes de IRS de 1995 e 1996.
- Os valores parcelares em questão são de 1.350,39 € relativamente a 1995 e 688,15 € relativos a 1996.
- Em 05/12/2000 foi o requerente/executado citado para a execução.
- Relativamente a este processo de execução veio o executado efectuando pagamentos faseados.
- Em 2005 foram instauradas novas execuções fiscais, as quais foram apensadas a um processo principal, para o qual foi citado em 12/05/2005.
- Nesta execução encontravam-se em dívida IRS, CA e IVA sendo a quantia exequenda 16.358,68 € e os acrescidos 4.976,90 €, perfazendo o total de 21.335,58 €.
- Nesse processo foi penhorado, em 12 de Maio de 2005, um imóvel propriedade do executado, designadamente a fracção D do prédio urbano inscrito na freguesia de …, Guarda, sob o art.º 4115, sito na Urbanização …, …, Guarda.
- Neste acto de penhora encontrava-se presente o executado, tendo sido designado depositário do bem penhorado.
- A penhora foi registada na Conservatória do Registo Predial, através da ap. 42 de 16/05/2005 na ficha relativa ao imóvel a que corresponde o n.º 1182/19890316-D.
- O executado/requerente contraiu casamento com Maria José dos Santos Tomé Araújo no regime de comunhão de adquiridos anteriormente à aquisição do imóvel, a qual ocorreu em 16/06/1999.
- Maria José dos Santos Tomé Araújo foi citada para o processo de execução em 21/06/2006.
- A Caixa Geral de Depósitos, SA, foi citada nos termos do disposto no art.º 239.º, n.º 1 do CPPT na qualidade de credora em 27/06/2006.
- Foi decidida a venda do bem penhorado através de propostas em carta fachada pelo Chefe do Serviço de Finanças em 07/09/2006 e então fixado o valor base e determinado o cumprimento das disposições legais aplicáveis.
- Em 12/09/2006 foi elaborado o anúncio da venda e o edital para convocação de credores e venda judicial tendo sido afixado, nomeadamente na Junta de Freguesia da localização do imóvel, e remetido a um jornal para publicação.
- Através de uma segunda notificação foi o executado/reclamante notificado da venda determinada e modalidade da mesma bem como de todo o teor do anúncio/edital em 06/10/2006.
- Aquando da abertura das propostas, na data fixada, isto é, em 22/11/2006, foram verificadas 9, entre as quais à mais elevada foi adjudicado o imóvel.
- Nessa sequência procedeu o proponente adjudicatário ao pagamento imediato de 1/3 do preço.
- Em 07/12/2006 deu o reclamante/executado entrada no Serviço de Finanças da Guarda ao presente pedido de anulação da venda, o qual remeteu por correio registado em 06/12/2006.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Castelo Branco que concluiu pela extemporaneidade do pedido de anulação da venda de uma fracção de um imóvel efectuada em processo executivo instaurado contra o próprio requerente.

Alega o recorrente que os motivos aduzidos para a pretendida anulação da venda do imóvel em apreço consubstanciam nulidades que têm como consequência a anulação de actos judiciais determinados e que, em consequência, determinam a anulação de todos os actos posteriores, inclusivamente a venda.

Daí que, em seu entender, estejam tais motivos abrangidos na previsão da norma das alíneas b) e c) do artigo 257.º do CPPT e, por esse motivo, se não possa concluir, como fez a Mma. Juíza *a quo*, pela verificação da caducidade do seu direito a deduzir pedido de anulação da venda.

Vejamos. Nos termos das disposições legais aqui aplicáveis (artigos 257.º do CPPT e 909.º e 201.º do CPC), pode ser requerida a anulação da venda se tiver ocorrido relativamente ao acto de venda ou aos

actos preparatórios a ela respeitantes qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, desde que essa irregularidade possa ter influência na venda.

A regra do artigo 201.º, n.º 1 do CPC é, como bem salienta o Exmo. PGA no seu parecer, a de que, se a lei não prescrever expressamente que ele tem como consequência a invalidade do acto, o vício do acto processual só deve produzir nulidade quando dele resulte prejuízo para a relação jurídica contenciosa.

Ora, estão nestas condições, como refere Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, a fls. 588, por exemplo, as irregularidades relativas à publicidade da venda, designadamente as que respeitam ao tempo e locais de afixação de editais, à publicação de anúncios e seu conteúdo e as relativas às notificações das pessoas que devem ser notificadas para a venda.

Porém, nestes mesmos casos, a anulação da venda só deve ser decretada se, no circunstancialismo em que ocorreram as irregularidades, se puder afirmar a sua susceptibilidade para influenciar a venda.

No caso em apreço, o recorrente veio arguir, entre outros fundamentos de anulação, a não afixação de editais para venda do imóvel penhorado à porta do respectivo prédio.

Tal irregularidade, a verificar-se, constitui fundamento de anulação da venda, nos termos dos artigos 909.º e 201.º do CPC, a qual terá que ser requerida no prazo de 15 dias a contar da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação (subentendendo-se que esta seja posterior à venda – v. artigo 908.º do CPC), competindo-lhe provar a data desse conhecimento (artigo 257.º, n.ºs 1, alínea c) e 2 do CPPT).

Tendo-se, neste caso, realizado a venda em 22/11/2006, o pedido de anulação de venda remetido por correio registado em 6/12/2006 ao Serviço de Finanças da Guarda, onde deu entrada no dia seguinte, é manifestamente tempestivo, por ter sido apresentado no prazo de 15 dias estipulado no artigo 257.º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

Razão por que a decisão recorrida, que assim não entendeu, se não possa, por isso, manter.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que não seja de improcedência do pedido, por extemporâneo.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Impugnação. Caducidade do direito à liquidação. Suspensão do prazo de caducidade. artigos 84.º do CIMSISD e 46.º, n.º 2, alínea a) *da LGT. Imposto sobre Sucessões e Doações.*

Sumário:

I — A suspensão do processo de liquidação do Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD) prevista no artigo 84.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISD) não opera ex lege, antes depende de requerimento do interessado, acompanhada de certidão do estado da causa (cfr. o corpo do artigo 84.º do CIMSISD), sendo a «causa» pendente susceptível de permitir tal suspensão, nos termos do mesmo preceito, «litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação».

II — Não tendo estado pendente litígio judicial com esse objecto, nem tendo sido requerida a suspensão do processo de liquidação do imposto, não poderá proceder a pretensão da recorrente no sentido da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação com base naquele dispositivo legal.

III — A transmissão de um crédito e a sua realização são conceitos que se não confundem e não estando a liquidação do ISD dependente da sorte que um crédito não

impugnado venha a ter na sentença de verificação e graduação, não se verifica entre esta e o processo de liquidação, a "prejudicialidade" justificativa da suspensão do prazo de caducidade prevista na alínea a) *do n.º 1 do artigo 46.º da LGT.*

Processo n.º 341/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: Orlanda Narcisa Pereira Martins Ferreira e Outros.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 19 de Outubro de 2009, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre Sucessões e Doações, anulando-a, para o que apresentou as seguintes conclusões:

1ª – O processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, previsto nos artigos 97º n.º 1 alínea o) e 247º do CPPT, não obstante o carácter instrumental em relação à execução fiscal, é um litígio judicial, de partes, declarativo, no qual se identificam e credenciam os credores e se procede à graduação dos mesmos, no produto da venda (s) resultante da execução.

2ª – Assim, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos – não sendo meio próprio para a discussão da titularidade, existência ou montante do crédito – tem uma influência decisiva no resultado da cobrança do crédito. Que se pode traduzir no recebimento total, parcial ou, inclusivamente, no não recebimento do crédito.

3ª – Para efeitos de incidência do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, usualmente designado por Imposto Sucessório – o artigo 3º, parágrafo 1º, do CIMSISSD define que: "Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens".

4ª – No caso dos autos, para efeitos de liquidação do imposto sucessório, foi apresentada na relação de bens, como verba do activo, um crédito por sub-rogação em processo de execução fiscal no montante de 108 709,40 euros. Crédito em discussão judicial no processo de reclamação e verificação de créditos, em curso, no então Tribunal Tributário de 1ª instância de Bragança, sob o n.º 8/1999. Processo que só veio a ser resolvido, já no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, em 14 de Julho de 2008, tendo a mencionada verba n.1 – crédito sub-rogado – sido admitida e graduada em 1º lugar, no montante de 206 640,98 euros.

5ª – Ou seja, desde a data da abertura da sucessão, ocorrida em 16 de Abril de 2000, até ao trânsito em julgado do processo de reclamação e verificação de créditos n.º 8/1999, com sentença em 14 de Julho de 2008, a administração tributária não sabia – nem podia saber – e este crédito seria admitido e graduado; e em caso de graduação qual seria o montante a receber em função do produto da venda obtido e da graduação sentenciada.

6ª – E, existindo essa incerteza acerca de qual o real e efectivo montante do crédito iria ser transmitido aos beneficiários da herança, a incidência e base tributável do Imposto sobre as Sucessões e Doações carecia da necessária estabilidade e segurança jurídica que possibilitasse a liquidação do imposto.

7ª – Por isso, o litígio judicial – O processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos – condicionando o processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, constitui-se, até à sua resolução e trânsito em julgado, como uma causa de suspensão do prazo de caducidade, nos termos dos artigos 46º n.º 2 alínea a) da LGT e do artigo 84º do CIMSISSD.

Nestes termos, e nos melhores de Direito, que serão por V. Exas Doutamente supridos, ***deve o presente recurso ser julgado procedente, e em consequência, revogada a Douta Sentença, declarando-se inválida a liquidação adicional de Imposto sobre as Sucessões e Doações, por ter sido efectuada dentro do prazo legal de caducidade do imposto, prazo suspenso por motivo de pendência de litígio judicial condicionante da liquidação****, com todas as consequências legais.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto*: Sabe se a pendência de uma reclamação de créditos em que vai ser verificado e graduado um crédito por sub-rogação, constante de relação de bens apresentada em processo de liquidação de imposto sucessório, constitui motivo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar aquele imposto.*

FUNDAMENTAÇÃO

Em nosso entender a decisão recorrida não merece censura, tendo feita correcta interpretação e aplicação da lei.

Na verdade, 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 (artigo 45.º da LGT).

Relativamente ao imposto sucessório, a lei estabelece outro prazo no artigo 92.º do CIMSISSD, concretamente os oito anos seguintes à transmissão.

No caso "sub judicio" a liquidação teve lugar já depois de decorrido aquele prazo. A Recorrente, porém, defende ter-se suspendido o prazo de caducidade, nos termos do artigo 84.º do CIMSISSD e 46.º, n.º 2, alínea a) da LGT, dado ter havido litígio referente a verba constante da relação de bens, que só veio a ser judicialmente resolvido em 14/07/2008.

Estatui o artigo 328.º do Código Civil que o prazo de caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos em que a lei o determine.

Será que os normativos legais invocados pela Recorrente são aplicáveis ao caso concreto e, consequentemente, o prazo de caducidade de liquidar o imposto ficou suspenso?

Pensamos que não.

O artigo 84.º do CIMSISSD apenas refere como causa de suspensão do processo de liquidação, a pendência de "litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação", o que não é manifestamente o caso. E, esta suspensão não opera "ope lege", mas apenas a requerimento dos interessados, o que, também, não aconteceu.

A alínea a) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, por sua vez, prevê a suspensão "em caso de litígio judicial de cuja resolução depende a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão", o que, também não nos parece ser o caso. Na verdade, como bem se salienta na decisão recorrida a Recorrente não alegou ***"factualidade da qual resulte existência de litígio judicial referente à verba em causa e do qual dependesse a liquidação do imposto"*** *e, a pendência de um processo de reclamação de créditos não configura qualquer litígio sobre o crédito, cuja existência e montante não foi objecto de discussão.*

Não sendo o processo invocado pela Recorrente próprio para discutir a titularidade, existência ou montante do crédito constante da relação de bens, não existe causa de suspensão da caducidade do direito de liquidar o imposto.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

4 - Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 70 a 72 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se o prazo de caducidade do direito à liquidação do Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD) impugnado se suspendeu em virtude da pendência, ao tempo da transmissão, de processo de verificação e reclamação de créditos, até ao trânsito em julgado da decisão aí proferida.

6 - Matéria de facto

Constam do probatório fixado na sentença recorrida os seguintes factos:

1) As impugnantes são herdeiras na Herança Aberta por óbito de Ana Maria Martins, que faleceu em 16-04-2000.

2) Na relação de bens apresentada no processo de liquidação do imposto sucessório n.º 15189 do Serviço de Finanças do Mogadouro, em activo – créditos, aparece relacionado "crédito por sub-rogação no Processo Executivo n.º 0540/93/100156.6 e a Apensos, instaurado na Repartição de Finanças de Mogadouro, no montante de (...) 21 794 278$00".

3) O imposto sucessório relativo a essa verba, aqui impugnado, foi liquidado em 26-08-2008, tendo sido notificado às impugnantes em 04-09-2008 e 08-09-2008.

7 – Apreciando

7.1 Da caducidade do direito à liquidação

A sentença recorrida, a fls. 40 a 45 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida, anulando a liquidação de ISD impugnada, por ter considerado que o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, previsto no artigo 92.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) se havia esgotado já *quando a liquidação foi efectuada, e por maioria de razão quando foi notificada às impugnantes* (cfr. sentença recorrida, a fls. 44 dos autos).

Isto porque, ao contrário do alegado pela Fazenda Pública em primeira instância, o prazo de 8 anos não se suspendeu nos termos do artigo 84.º do CIMSISD e 46.º n.º 2, alínea a) da Lei Geral Tributária (LGT), pois que *pressuposto comum a ambas as normas da suspensão do prazo de caducidade é a existência de litígio de que dependa a liquidação do imposto* e *no caso dos autos a administração tributária não alega factualidade da qual resulte a existência de um litígio judicial referente à verba em causa e do qual dependesse a liquidação do imposto*, nem essa litigiosidade resulta da subrogação da autora da sucessão no crédito da Fazenda Pública no processo executivo, onde *a existência e montante do crédito não é discutido,* nem *se vislumbra que a existência de um processo de reclamação de créditos signifique a existência de um litígio sobre o crédito.* Conclui, pois, que *os processos invocados pela Fazenda Pública – o processo de execução fiscal e o processo de reclamação de créditos – não*

são processos judiciais próprios para a discussão da titularidade, existência ou montante do crédito indicado na relação de bens e que *sendo assim, não existe causa de suspensão da caducidade do direito de liquidar o imposto* (cfr. sentença recorrida, a fls. 42 a 44 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando, em síntese (cfr. conclusão 7.ª das suas alegações de recurso), que o *processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos – condicionando o processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, constitui-se, até à sua resolução e trânsito em julgado, como uma causa de suspensão do prazo de caducidade, nos termos dos artigos 46º n.º 2 alínea a) da LGT e do artigo 84º do CIMSISSD.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, no seu parecer junto aos autos e supra transcrito, pronuncia-se no sentido do não provimento do recurso.

Vejamos.

Não oferece dúvidas a este Tribunal, e nem a recorrente o questiona, a aplicabilidade ao caso dos autos do prazo de caducidade de oito anos previsto no artigo 92.º do CIMSISD (na redacção do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro), contado da data da transmissão, ou seja a data da morte da autora da sucessão – 16 de Abril de 2000, conforme fixado no n.º 1 do probatório *supra* -, norma especial relativamente ao disposto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, cujo n.º 1 prevê expressamente a possibilidade de especialidades legais quanto ao prazo de caducidade.

É, também, inequívoco que esse prazo se completou em momento anterior ao da liquidação do imposto do imposto impugnado - que teve lugar em 26 de Agosto de 2008 (cfr. o n.º 3 do probatório fixado)-, a não ser que se reconheça, como pretendido e alegado, ter o prazo de caducidade do direito à liquidação estado suspenso entre o momento da transmissão e o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, alegando a recorrente Fazenda Pública que tal suspensão se verificou *ex vi* dos artigos 84.º do CIMSISD e 46.º n.º 2, alínea a) da LGT.

Desde já se diga, porém, que a invocação do artigo 84.º do CIMSISD como fundamento legal para a pretendida suspensão do prazo de caducidade é, no caso dos autos, destituída de fundamento, pois que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal no seu parecer, a suspensão prevista naquele preceito legal não opera *ex lege,* antes depende de requerimento do interessado, acompanhada de certidão do estado da causa (cfr. o corpo do artigo 84.º do CIMSISD), sendo a "causa" susceptível de permitir tal suspensão, nos termos do mesmo preceito, "litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação".

Ora, que se saiba, nem esteve pendente litígio judicial com esse objecto, nem a suspensão do processo de liquidação foi requerida (e deferida) por ninguém, sendo, por isso, manifesto que a pretensão da recorrente quanto à suspensão do prazo de caducidade é insusceptível de encontrar guarida no artigo 84.º do CIMSISD, por inobservância dos seus pressupostos legais.

Encontrará, porém, tal guarida na norma contida na alínea a) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, que dispõe que «o *prazo de caducidade suspende-se ainda em caso litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão»?*

Não nos parece que assim seja, pelas razões que passamos a expor.

Embora seja incontroverso que o processo de *verificação e graduação de créditos* tem natureza judicial (cfr. o artigo 49.º, n.º 1, alínea d) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – ETAF – e o n.º 1 do artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT), está por demonstrar que da decisão aí tomada dependa a liquidação do ISD sobre o crédito por subrogação incluído na relação de bens.

É que, no caso, o "bem" transmitido é um direito, *um crédito*, e este crédito, embora ainda não realizado, não é, que se saiba, litigioso (não consta, designadamente, que tenha sido impugnado na fase declarativa do processo de verificação e graduação de créditos – cfr. o artigo 866.º números 2 e 4 do Código de Processo Civil), sendo objecto de transmissão *real e efectiva* (cfr. o artigo 3.º § 1.º do CIMSISD), à data da abertura da sucessão (melhor dizendo, com efeitos que se reportam a essa data, *ex vi* do disposto no artigo 2050.º n.º 2 do Código Civil), não estando a respectiva sujeição a imposto dependentemente da sorte que lhe coubesse na graduação de créditos.

A transmissão de um crédito e a realização deste são conceitos que se não confundem e não estando a liquidação do imposto dependente da sorte que o crédito, que não há razão no caso dos autos para considerar litigioso, venha a ter na sentença de verificação e graduação, não se verifica entre esta e o processo de liquidação a "prejudicialidade" justificativa da suspensão do prazo de caducidade prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 46.º da LGT (cfr. quanto à prejudicialidade justificativa da solução legal JOAQUIM GONÇALVES, «A Caducidade face ao Direito Tributário», *in* AAVV, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, Vislis, 1999, p. 248).

Se a Administração fiscal o entendeu de outra forma e aguardou o desfecho daquele processo para proceder à liquidação do imposto sobre o crédito subrogado, fê-lo, contudo, sem base legal e não acautelando que o tempo a poderia privar, a final, da possibilidade de o vir então a liquidar dentro do prazo que para tal a lei lhe faculta.

Tendo procedido à liquidação do imposto quando o prazo de oito anos, contados da data da abertura da sucessão, se havia já esgotado, impõe-se a conclusão de que o fez ilegalmente, devendo essa liquidação ser anulada.

A sentença recorrida que assim o decidiu não merece qualquer censura, estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho — António Calhau.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Título executivo. Falsidade. Fundamento de oposição. Manifesta improcedência. Rejeição liminar.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal tem por fundamentos apenas aqueles susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II — A falsidade do título executivo constitui fundamento de oposição à execução fiscal apenas quando possa influir nos termos da execução – nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

III — A falsidade do título executivo traduz-se na falta de correspondência da atestação nele firmada em relação ao acto que esse título se destina a certificar.

IV — E, assim, a alegação de que, "violando o título executivo o pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes, é falso o título executivo", manifestamente, não integra o conceito de falsidade do título executivo.

V — A petição inicial de oposição à execução fiscal deve ser alvo de rejeição liminar, no caso de «não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º», e, ou, de «ser manifesta a improcedência» – nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 342/10-30.
Recorrente: Maria Luísa Dias da Silva
Recorrido: IFAP — Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Maria Luísa Dias da Silva vem interpor recurso do despacho liminar proferido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel nestes autos de oposição à execução fiscal, em que se rejeita a oposição, por manifestamente improcedente.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1 A divergência essencial que temos com a douta decisão recorrida tem a ver com o facto de considerarmos que a presente execução emerge do contrato celebrado entre o IFAP e a recorrente;

2 Para nós é óbvio que emerge deste contrato já que se trata de eventual crédito reclamado por eventual incumprimento de contratos;

3 Ora foi o IFAP quem pôs no contrato a sujeição ao foro cível de Lisboa de qualquer questão emergente do contrato;

4 Daí que não tem relevância que os contratos do IFAP sejam contratos de direito administrativo para a boa decisão da causa;

5 Violando o título executivo o pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes o mesmo, embora com a aparência de verdadeiro, é falso.

Termos em que se conclui pela procedência do presente recurso e da oposição deduzida. A decisão recorrida violou entre outros os artigos 405º do CC, 162º e 204º do CPPT.

1.3 A entidade recorrida contra-alegou e apresentou as seguintes conclusões.

A. A execução fiscal subjacente ao presente Recurso, funda-se em certidão de dívida emitida em conformidade com o disposto conjugadamente no n.º 3 do artigo 149º e no artigo 155º, ambos do CPA, com vista à recuperação de subsídio tido por indevidamente pago à Oponente/Recorrente, acrescido de juros vencidos e vincendos até integral pagamento, calculados à taxa legal.

B. De acordo com o disposto nas alíneas, a) e f) do n.º 2 do artigo 21º do Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o INGA e o IFADAP viriam a ser extintos, sendo objecto de fusão, havendo as suas atribuições sido integradas no Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP IP), com excepção das atribuições no domínio dos controlos ex-post, criado pelo Decreto-Lei n.º 87/2007, de 27 de Março.

C. O IFAP, IP, enquanto sucessor dos ex-IFADAP e do ex-INGA, é a entidade credora dos montantes indevidamente atribuídos e pagos decorrentes dos incumprimentos contratuais dos beneficiários.

D. De acordo com a Jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional os contratos de atribuição de ajuda celebrados entre o extinto IFADAP e os respectivos beneficiários dos subsídios neles mencionados são contratos administrativos e os actos da sua rescisão e/ou modificação unilateral com a consequente ordem de devolução das quantias correspondentes aos valores dos subsídios tidos por indevidamente recebidos constituem actos administrativos cuja legalidade é jurisdicionalmente sindicável graciosa e contenciosamente nos termos prescritos, respectivamente, no CPA e no CPTA.

E. Tratando-se, o acto de rescisão e/ou modificação unilateral de contrato de atribuição de ajuda, de acto administrativo por força do qual devam ser pagas a pessoa colectiva pública (in casu, ao IFAP, IP) por ordem desta, prestação pecuniária, rege o disposto no art. 155º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que prescreve que, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, seguir-se-á o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário.

F. Resulta, assim, ser, a própria lei, no caso o CPA, que determina que a cobrança das quantias devidas por força de tal acto administrativo deva ser efectuada mediante o recurso ao Código de Processo e de Procedimento Tributário (CPPT) sendo vedada à Administração, a cobrança mediante o recurso às execuções comuns nos termos previstos no Código de Processo Civil (CPC).

G. Como tal, fundando-se a dívida exequenda nos presentes autos em prática de acto administrativo por força do qual o beneficiário, por ordem do IFAP, IP deve devolvê-la, a respectiva cobrança pode ser efectuada mediante o processo de execução fiscal, conforme o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 148º do CPPT.

H. Quanto ao facto de não existir norma que expressamente preveja a possibilidade de cobrança da dívida em causa com recurso ao processo de execução fiscal, também o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou no sentido de que o disposto no já citado artigo 155º do CPA, apesar de norma de carácter geral, satisfaz a exigência de lei expressa, e inequivocamente legítima a cobrança dos créditos em causa mediante o processo de execução fiscal.

I. A falsidade do título executivo, fundamento de oposição à execução fiscal vertido na alínea c) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, é a que decorre da discrepância entre o título executivo e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se diz estarem-lhe subjacentes.

J. Nos presentes autos, uma eventual desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental, não foi sequer alegada ou demonstrada pela Recorrente, que confunde a «mens legislatoris» da falsidade do título executivo como fundamento de oposição à execução fiscal, com a admissibilidade do IFAP, IP cobrar os seus créditos, através do processo de execução fiscal.

K. Não estando em causa que a decisão de rescisão unilateral tem a natureza de acto administrativo, a certidão emitida em consequência de tal decisão tem valor de título executivo, por força do disposto no artigo 155º, n.º 2 do CPC.

L. A certidão de dívida que serviu de base à execução adveio de acto de rescisão unilateral de contrato administrativo e foi emitida pelo IFAP, IP que, nos termos do DL n.º 87/2007, de 29 de Março, sucedeu nas atribuições do IFADAP e do INGA e, conforme artigo n.º 1 daquele diploma, é também uma pessoa colectiva de direito público, pelo que tem valor de título executivo, nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 155º do CPA.

M. Após a emissão da certidão de dívida pelo IFAP, IP para reposição dos montantes indevidamente recebidos, esta reúne todos os requisitos legalmente preceituados para a sua legal constituição e tramitação estipulados na alínea a) do n.º 2 do artigo 148º do CPPT, em conjugação com o disposto na alínea c) do artigo 162º do CPPT.

N. Foram, assim, violados os artigos 148º, n.º 2 do CPPT e n.º 1 do 155º do CPA.

Termos em que não deve ser dado provimento ao presente Recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e a decisão impugnada deve ser confirmada – apresentando a seguinte fundamentação.

1. O contrato de atribuição de ajuda celebrado entre o IFADAP (antecessor do IFAP) e a oponente tem a natureza de contrato administrativo: insere-se numa relação jurídica administrativa, visando a prossecução de um interesse público ligado ao desenvolvimento da agricultura, vinculando o particular ao cumprimento de obrigações previamente acordadas com a entidade pública para realização daquele interesse público (art. 178º n.º 1 CPA; acórdão Tribunal Constitucional 23.03.2007 processo n.º 859/03).

O citado acórdão julgou organicamente inconstitucional, por violação do art. 168º n.º 1 alínea q) CRP (texto decorrente da RC/89; actualmente art. 168º n.º 1 alínea p) RC/97) a norma constante do art. 53º n.º 2 DL n.º 81/91, 19 Fevereiro, que determina a competência dos tribunais civis para as execuções instauradas pelo IFADAP, em virtude do não cumprimento pelos particulares dos respectivos contratos de atribuição de ajudas.

2. O acto de rescisão do contrato por incumprimento das obrigações assumidas tem a natureza de acto administrativo, na medida em que traduz uma estatuição autoritária do IFADAP fundada no regime jurídico aplicável (art. 52º DL n.º 81/91, 19 Fevereiro, art. 120º CPA; acórdãos STA SCA 2.05.2000 processo n.º 45.774; 24.06.2004 processo n.º 1229/03).

A cobrança coerciva da reposição das quantias atribuídas no âmbito do contrato objecto de rescisão unilateral pela entidade pública deve ser efectuada em processo de execução fiscal (arts. 155º, n.º 1 CPA e 148º, n.º 2, alínea a) CPPT).

A jurisprudência do STA SCT tem-se pronunciado sem divergência no sentido propugnado (acórdãos STA SCT 31.01.2008 processo n.º 727/07; 13.05.2009 processo n.º 187/09; 20.05.2009 processo n.º 427/09; 25.06.2009 processo n.º 416/09; 26.08.2009 processo n.º 609/09; 23.09.2009 processo n.º 650/09; 24.10.2009 processo n.º 462/09).

3. Não se verifica a alegada falsidade do título executivo, por falta de demonstração da desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental que exprime; como se afirma nas alegações da recorrida, a recorrente «confunde a *mens legislatoris* da falsidade do título executivo como fundamento de oposição à execução fiscal com a admissibilidade do IFAP, IP cobrara os seus créditos através do processo de execução fiscal» (alegações do IFAP, IP conclusão J) fls. 121).

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se, para efeitos de oposição à execução fiscal, a alegação de violação de "pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes" integra o conceito de "falsidade do título executivo"; e, na hipótese de resposta negativa, se o presente é caso de rejeição liminar, por manifesta improcedência da oposição.

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

A) A oponente celebrou com o Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP), pessoa colectiva de direito público n.º 500 957 584, o contrato de atribuição de ajuda ao abrigo do VITIS regime de apoio à reconversão e reestruturação das vinhas com o n.º 2000110016862 (fls. 58 e 59).

B) Desse contrato fazia parte, entre outras, a seguinte cláusula: «Para todas as questões emergentes deste contrato ou da sua execução é sempre competente o foro cível da comarca de Lisboa» (fls. 59 verso). - - -

C) Por carta de 26/2/2007, a executada foi notificada da decisão do IFADAP de rescisão do referido contrato e da obrigação de reposição da quantia em dívida de 15.143,50 €, correspondente à soma das ajudas/incentivos, no valor de 13.826,88 €, e ao prémio de compensação pela perda de receita, no valor de 1.316,82 € (fls. 60 e 61). - - -

D) Em 29/5/2009, o Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP), que sucedeu ao IFADAP, extraiu uma certidão de dívida no montante de 14.143,50 €, por falta de reembolso de ajudas indevidamente recebidas, acrescido de 1.309,39 €, de juros de mora vencidos, contabilizados à taxa legal, desde 1/4/2007 e de 1.514,35 €, correspondente a 10% do montante das ajudas a devolver de acordo com o disposto no ponto F.5. do referido contrato, tudo no montante global de 17.967,24 € (fls. 57 a 63). - - -

E) Com essa certidão de dívida, o Serviço de Finanças de Paços de Ferreira instaurou contra a executada, em 23/6/2009, o processo de execução fiscal n.º 1830-2009/01026623, no valor de 17.967,24 € (fls. 56). - - -

F) Em 3/7/2009, a executada foi citada por carta registada (fls. 4). - - -

G) Em 17/8/2009 foi penhorado o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Amarante sob o n.º 222/930607 – Várzea, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo 240 (fls. 64 e 65). - - -

H) A oponente foi notificada da penhora em 1/9/2009 (fls. 66). - - -

I) A oponente deduziu oposição em 4/9/2009 (fls. 3). - - -

2.2 Como é sabido, a oposição à execução fiscal é permitida com os fundamentos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – cf., correspondentemente, o

artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e também o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Em execução fiscal, mormente por meio de oposição a ela, atendendo ao carácter especial e sumário deste instrumento processual, não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda. 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 de entidade exequente – cf., por todos, Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 257.

A falsidade do título executivo constitui fundamento de oposição à execução fiscal, quando possa influir nos termos da execução – nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A falsidade do título executivo – como, de resto, a falsidade em geral de um documento autêntico – pode consistir na suposição dele; na viciação do contexto, data ou assinatura; na suposição de alguma das pessoas que nele são mencionadas como partes ou como testemunhas; em se mencionar nele, como praticado no acto da celebração algum facto que realmente não se verificou; ou, nos termos do n.º 2 do artigo 372.º do Código Civil, «quando nele se atesta como tendo sido objecto de percepção da autoridade ou oficial público qualquer facto que na realidade se não verificou, ou como tendo sido praticado pela entidade responsável qualquer acto que na realidade o não foi».

Segundo José Lebre de Freitas, *in A Falsidade no Direito Probatório*, 1984, especialmente, pp. 21 a 52, e 212 e ss., a falsidade tanto pode ser a falsidade material, gráfica ou documentária (diz respeito ao documento em si), como a falsidade ideológica, intelectual ou intrínseca (diz respeito ao conteúdo do documento), ambas imputáveis ao funcionário documentador.

A falsidade aqui considerada é tão-somente a que resulta do título executivo, ou seja, do instrumento formal que serve de base ou que constitui a causa do pedido de execução. A falsidade do título executivo traduz-se, pois, na falta de veracidade da atestação firmada no documento, e não na falta de veracidade dos próprios factos ou actos que no título executivo se declararam.

Assim, a falsidade do título executivo – relevante para efeitos de oposição à execução fiscal, de acordo com o disposto na dita alínea c) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – consiste na discordância entre os seus termos formais e a realidade do acto de liquidação que esse título se destina a provar (cf., a este respeito, Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, em anotação 24. ao artigo 204.º.)

Cf., neste sentido, por todos, o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 4-6-2003, proferido no recurso n.º 596/03.

Portanto, a falsidade aqui relevante será tão-somente a que resultar do título executivo em comparação com o acto administrativo (de liquidação, por exemplo) que deva retratar; e não a eventual divergência com a realidade dos actos ou factos que do título se fazem constar.

Por outro lado, sob a epígrafe "*Rejeição liminar da oposição*", diz o artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que, recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição no caso de «*Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º*»; e de «*Ser manifesta a improcedência*» – cf. as alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º.

2.3 No caso sub judicio, não se alega sequer que a certidão de dívida, a titular a execução fiscal em causa, sofra de alguma discordância entre os seus termos e o teor do acto administrativo subjacente: a decisão do IFADAP de rescisão do contrato e da obrigação de reposição da quantia em dívida, que se assenta na alínea C) do probatório.

Na verdade, a oponente, ora recorrente, não alega qualquer viciação material ou ideológica do título, por modo a torná-lo desconforme com a substância do acto administrativo que esse título se destina a documentar para efeitos de execução fiscal.

A oponente, ora recorrente, limita-se a alegar que o título executivo é falso por ter violado «o pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes» [o despacho recorrido demonstra bem que, na circunstância, não há qualquer violação do «pacto de jurisdição firmado»].

De todo o modo, não é este "tipo de falsidade" que a lei prevê como fundamento de oposição à execução fiscal.

E o que é certo é que a oponente, ora recorrente, não põe em causa a existência do acto (registado no probatório) de rescisão do contrato e da obrigação de reposição da quantia em dívida, nem invoca qualquer discrepância do título executivo com esse acto administrativo.

Como assim, havemos de concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que, para efeitos de oposição à execução fiscal, a alegação de violação de "pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes" não integra o conceito de "falsidade do título executivo"; e, sendo isso evidente, como é, afigura-se manifesta a improcedência da oposição, pelo que é de rejeição liminar o presente caso – razão por que deve ser confirmado o despacho recorrido que tomou tal decisão.

De todo o exposto podemos extrair, entre outras, as seguintes proposições, que se alinham em súmula.

A *oposição à execução fiscal* tem por *fundamentos* apenas aqueles susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A *falsidade do título executivo* constitui *fundamento de oposição à execução fiscal* apenas quando possa influir nos termos da execução – nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A *falsidade do título executivo* traduz-se na *falta de correspondência da atestação nele firmada* em relação ao *acto* que esse título se destina a certificar.

E, assim, a alegação de que, "violando o título executivo o pacto de jurisdição firmado voluntariamente pelas partes, é falso o título executivo", *manifestamente*, não integra o conceito de falsidade do título executivo.

A petição inicial de oposição à execução fiscal deve ser alvo de rejeição liminar, no caso de «*não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º*», e, ou, de «*ser manifesta a improcedência*» – nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Nulidade insuprível. Não consideração de elementos invocados na defesa. Dispensa de coima. Nulidade de sentença. Conhecimento oficioso.

Sumário:

I — À face do preceituado no artigo 63.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, não constitui nulidade insuprível da decisão administrativa de aplicação de coima por contra-ordenação tributária a não consideração de elementos invocados na defesa pelo arguido.

II — Designadamente, no que concerne à fundamentação, apenas se exige que a decisão de aplicação de coima contenha a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas e a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação das coimas e sanções acessórias, não se impondo, assim, que sejam indicadas as razões por que se não atendeu aos elementos apresentados na defesa.

III — A falta de consideração dos elementos invocados na defesa apenas poderá ter relevância como vício da decisão de aplicação de coima se essa falta afectar a correcção da decisão, designadamente se se verificar uma situação em que, se esses elementos tivessem sido considerados, deveria ter sido aplicada uma coima diferente da que foi aplicada ou deveria ter sido decidida a sua dispensa.

IV — No que concerne à possibilidade de dispensa de coima, ao abrigo do disposto nos artigos 32.º e 33.º do RGIT, a exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à conclusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.

V — Em processo de contra-ordenação tributária, o Tribunal de recurso pode alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos seus termos e ao seu sentido (artigo 75.º do Regime Geral das Contra-ordenações, subsidiariamente aplicável, podendo, inclusivamente, apreciar oficiosamente se ocorrem nulidades da sentença recorrida.

Processo n.º: 356/10-30.
Recorrente: M. D. Moldes — Manuel Domingues, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – M. D. MOLDES – MANUEL DOMINGUES, LDA, interpôs no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima, por falta de pagamento de uma quantia devida a título de pagamento especial por conta.

O recurso foi julgado improcedente.

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

1 – A Administração Fiscal, apesar da arguida ter atempadamente apresentado defesa escrita, não proferiu qualquer decisão fundamentada, razão porque a mesma enferma das nulidades insupríveis dispostas nas alíneas c) e d) do artº 63º do R.G.I.T., anulando-se em consequência aquele processo administrativo.

2 – "Mutatis mutandis" se diga em relação à D. decisão proferida pela Mma. Senhora Juíza "a quo" por simples despacho e sem audiência de discussão.

3 – Sem conceder, sempre se dirá ainda que, porque a arguida não causou qualquer prejuízo à receita tributária ao satisfazer de imediato à solicitação da Administração Fiscal o pagamento do respectivo tributo acrescido dos juros devidos,

4 – agiu com diminuto grau de culpa,

5 – sempre deveria a arguida ser dispensada do pagamento da coima aplicada ou esta ser especialmente reduzida (atente-se que, conforme se refere no art. 32.º, n.º 2 do R.G.I.T., independentemente de se verificarem as circunstâncias do n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada),

6 – ou ainda, ser proferida a Admoestação p. e p. pelo disposto no art. 51.º do R.G.C.O.,

7 – ou a redução a metade da coima aplicada nos termos do disposto no art.º 18º, n.º 3 do R.G.C.O.

8 – Deverá assim revogar-se a D. decisão recorrida, substituindo-a por outra que ordene a anulação do processo administrativo, ou que dispense a arguida do pagamento da coima aplicada ou que seja apenas admoestada, sob pena de se violar o disposto nos art. 32.º e 63.º do R.G.I.T. e art. 18.º e 51.º do R.G.C.O.

Termos em que não certamente pelo alegado, mas principalmente pelo alto critério de V. Exas., dando-se provimento ao recurso, será feita como sempre a tão costumada JUSTIÇA

A Excelentíssimo Procurador da República no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

– Foi decidido manter a coima aplicada à arguida no montante de 5.598,84 euros por prática da infracção ao disposto no art. 96º, n.º 1 a) do CIRC, 114º, n.º 2 e 5 f), e 26º, n.º 4, ambos do RGIT, por não entrega à Administração Tributária do montante de 27.994,22 euros, a título de pagamento por conta referente ao período de Julho de 2003 até ao dias 31 de Julho de 2003.

II – A decisão administrativa fundamentou a aplicação da coima porque respeitou o disposto no art. 63º do RGIT na medida em que aí foram referidos todos os factos relevantes para que a arguida pudesse compreender e conhecer todas as circunstâncias que levaram à sua condenação, como seja a sua identificação, a descrição sumária dos factos, indicação das normas violadoras e punitivas, coima e indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.

III – Ficou, pois a saber que o pagamento por conta exigível ascende ao montante de 27.994,22 euros e que se reporta a Julho de 2003, e que nada entregou nesse período de tempo, conforme deveria, até ao dia 31 de Julho de 2003. violando assim o art. 96º, nola) do CIRC, 114º, n.º 2, 5 f) e 26º n.º 4, ambos do RGIT.

IV – No caso em análise não se pode aplicar o art. 32º do RGIT, como quer fazer crer a recorrente porque, para haver dispensa de pena é necessário a verificação cumulativa de três requisitos: inexistência de prejuízo efectivo à receita tributária, estar regularizada a falta cometida e a falta revelar um diminuto grau de culpa.

V – Ora, como vem referido na sentença, a falta oportuna da entrega do pagamento por conta do imposto devido causa necessariamente prejuízo na execução da despesa orçamentada por parte do Estado, razão pela qual está afastada a possibilidade de aplicação do art. 32º, n.º 1 do RGIT.

VI – Com efeito, o facto de a prestação ter sido paga, tal não significa que a infracção não ocasionou prejuízo, mesmo com pagamento de juros, mas apenas que este foi ressarcido (Ac do TCAS de 21.12.2005, recurso n.º 806/05, Ac do STA de 06.02.2002 – recurso n.º 26.216 e no processo n.º 0242 1/08, Ac do TCA do SUL DE 01.07.2008, INTERPOSTO NESTE Tribunal – TAF de Leiria).

VII – Assim sendo entendemos que a sentença fez adequada interpretação das normas aplicadas à situação controvertida, inclusive na medida da coima fixada, tendo em conta a actuação negligente da arguida e o montante devido, pelo que consideramos que não assiste razão à recorrente quando pretende alterar a decisão proferida, e, que por isso deverá ser mantida na íntegra.

VIII – Assim, decidiu bem e adequadamente a Mma Juíz "a quo" quando manteve a decisão de aplicação da coima pela FP, devendo, consequentemente não ser dado provimento ao respectivo recurso, e manter-se a sentença agora em crise.

Assim. VOSSAS EXCELÊNCIAS farão a habitual JUSTIÇA

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

1. A arguida não entregou à Administração Tributária o montante de vinte e sete mil, novecentos e noventa e quatro euros e vinte e dois cêntimos, a título de pagamento por conta referente ao período de Julho de 2003 até ao dia 31 de Julho de 2003;

2. A arguida agiu de forma negligente, ou seja, não actuou com o zelo que devia e podia.

3 – A primeira questão colocada pela Recorrente é a da nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima, por violação do preceituado nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

No entender da Recorrente apesar de ter sido apresentada defesa escrita, ela não foi tomada em consideração na decisão de aplicação de coima.

O art. 63.º, n.º 1 do RGIT estabelece, nas suas alíneas c) e d) que constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário:

c) A falta de notificação do despacho para audição e apresentação de defesa;

d) A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.

A Recorrente não invoca a falta de notificação para audição e apresentação de defesa, antes alega não ter sido tomada em consideração a que apresentou, pelo que é manifesto que não se está perante uma situação enquadrável naquela alínea c).

Quanto à possibilidade de enquadramento da situação invocada na referida alínea d), há que ter em conta os requisitos da decisão de aplicação de coima que são indicados no art. 79.º, n.º 1 e 2, do RGIT, em que se estabelece o seguinte:

1 – A decisão que aplica a coima contém:

a) A identificação do infractor e eventuais comparticipantes;

b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;

d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;

e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;

f) A condenação em custas.

2 – A notificação da decisão que aplicou a coima contém, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.

A referência expressa à defesa apresentada não se enquadra em qualquer das situações aqui previstas.

Nomeadamente, no que concerne à fundamentação da decisão, apenas se exige que a ela contenha a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas e a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação das coimas e sanções acessórias, não se impondo, assim, que sejam indicadas as razões por que se não atendeu aos elementos apresentados na defesa.

Não se está, assim, perante uma nulidade insuprível enquadrável nas alíneas c) e d) referidas.

Por isso, a falta de consideração dos elementos invocados na defesa apenas poderá ter relevância como vício da decisão de aplicação de coima, se essa falta afectar a correcção da decisão, designadamente se se verificar uma situação em que, se esses elementos tivessem sido considerados, deveria ter sido aplicada uma coima diferente da que foi aplicada ou deveria ter sido decidida a sua dispensa.

Neste contexto, a Recorrente invoca que deveria ser dispensada do pagamento da coima, ou deveria ela ser especialmente atenuada (nos termos do art. 32.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT), ou deveria ter sido proferida admoestação (nos termos do art. 51.º do Regime Geral das Contra-Ordenações) ou deveria ser a coima reduzida a metade (nos termos do art. 18.º, n.º 3, do mesmo diploma).

4 – A possibilidade de dispensa de coima, ao abrigo do disposto no art. 32.º, n.º 1, do RGIT é de afastar pois, como se refere na sentença recorrida, ela tem como pressupostos cumulativos que «*a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária*» e que esteja «*regularizada a falta cometida*».

A regularização da falta, quando está em causa a falta de cumprimento de uma prestação tributária, implica o seu pagamento, como resulta do n.º 3 do art. 30.º, em que se refere que a regularização da situação tributária se consubstancia no cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção.

Por isso, a exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à conclusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização.

Assim, é condição da dispensa de coima que não tenha sido ocasionado prejuízo, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação. ([1])

Por isso, no caso em apreço, tendo ocorrido prejuízo para a Fazenda Pública, antes da regularização, está afastada a possibilidade de dispensa de aplicação de coima.

5 – Nos termos do n.º 2 do art. 32.º do RGIT, «*independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo*».

A Recorrente no recurso judicial que interpôs para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria colocou esta questão, na alínea I) das conclusões apresentadas (fls. 18).

No entanto, a sentença recorrida não se pronunciou sobre esta questão, nem fixou factos relevantes para a sua apreciação, designadamente se a Recorrente reconheceu a sua responsabilidade e regularizou a situação tributária até à decisão do processo.

Embora a Recorrente, no presente recurso jurisdicional, não impute à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, este Supremo Tribunal Administrativo pode conhecer dela oficiosamente, pois nos recursos jurisdicionais em matéria contra-ordenacional, é de aplicar subsidiariamente o regime do art. 75.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, em que se estabelece que o Tribunal de recurso pode alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos seus termos e ao seu sentido da decisão recorrida, salvo o disposto no artigo 72.º-A, e pode anulá-la e devolver o processo ao tribunal recorrido.

Esta regra da não limitação dos poderes de cognição do Tribunal de recurso tem ínsita a possibilidade de conhecimento oficioso de nulidades da sentença recorrida, por manifesta maioria de razão.

Assim, impõe-se a anulação da decisão recorrida, para ampliação da matéria de facto relativamente aos factos que possam relevar sobre esta questão da possibilidade de atenuação, ao abrigo do disposto no art. 32.º, n.º 2, do RGIT, que são não só os relativos aos referido reconhecimento da responsabilidade e regularização da situação tributária antes da decisão de aplicação de coima, mas também, os factos referidos nos arts. 16.º a 21.º da motivação do recurso judicial, que a Recorrente invoca como fundamento da atenuação – alínea G) das respectivas conclusões.

Termos em que acordam em anular a sentença recorrida e em ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria para ampliação da matéria de facto nos termos referidos e apreciação da possibilidade de atenuação da coima nos termos do disposto no n.º 2 do art. 32.º do RGIT.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

([1]) *Neste sentido tem vindo a decidir o STA, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos, proferidos também relativamente à norma equivalente que era o art. 116.º da LGT: de 7-11-2001, rec. n.º 26414, AP-DR de 13-10-2003, pág. 2599; de 19-12-2001, rec. n.º 26413, AP-DR de 13-10-2003, pág. 3125; de 6-2-2002, rec. n.º 26216, AP-DR de 16-2-2004, pág. 377; de 14-2-2002, rec. n.º 25939; de 16-4-2008, rec. n.º 44/08.*

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ilegalidade concreta da liquidação. Erro na forma de processo. Convolação. Pedido inadequado.

Sumário:

I — 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.

II — Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma de processo adequada, nos termos da lei, a menos que seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta.

III — 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 e, nessa medida, não deve constituir obstáculo à referida convolação.

Processo n.º 366/10-30.
Recorrente: A. C. Lima Ferreira — Supermercados Unipessoal, 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 – AC Lima Ferreira – Supermercados Unipessoal, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que rejeitou liminarmente a oposição por si deduzida, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Tem sido jurisprudência pacífica que, sendo a dívida inexigível, tal facto constitui fundamento de oposição à execução, enquadrável no artigo 204.º do CPPT (cfr., entre muitos, os acórdãos do STA n.ºs 12133, de 6.02.91, 20342, de 22.05.96, 20783, de 23.10.96, 20692, de 27.11.96, 18198, de 24.09.97 e 21402, de 10.12.97, todos prolatados por unanimidade), in *http://www.dgsi.pt/*.

2.ª- Por despacho de fls. …, veio o tribunal *a quo* notificar o oponente para a aplicação do artigo 209.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, ao que o ora recorrente respondeu, pugnando pela manutenção da forma processual, uma vez que a acção já se encontrava autuada como processo de oposição.

3.ª- A ilegalidade da liquidação só pode ser apreciada em sede de oposição nos termos da alínea i) do artigo 204.º do CPPT, ou seja, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

4.ª- De harmonia com o preceituado nos artigos 99.º e 102.º do CPPT, os sujeitos passivos poderão reclamar ou impugnar as liquidações de impostos, nos termos legais, no prazo de 90 dias a contar do prazo limite de pagamento voluntário.

5.ª- A presente execução fiscal foi instaurada em 10 de Setembro de 2009, e a recorrente havia sido notificada da liquidação de IRC do ano de 2006 tendo por data limite de pagamento voluntário o dia 10 de Outubro de 2009.

6.ª- A recorrente manifestou também a sua disponibilidade para, caso o tribunal entendesse ter havido erro na forma de processo, fosse efectuada a convolação dos autos, até porque a oponente/recorrente, ao fundamentar a petição, invocou também fundamentos que se enquadram no processo de impugnação judicial, nos termos do artigo 99.º do CPPT.

7.ª- Nos termos do disposto nos artigos 102.º do CPPT e 58.º, n.º 2, b) do CPTA, o prazo é de 90 dias para deduzir impugnação judicial ou propor acção administrativa especial, pelo que o termo do prazo para optar por uma destas outras duas vias ocorreria no dia 10 de Janeiro de 2010.

8.ª- A oposição foi deduzida em 21 de Dezembro de 2009; logo, dentro do prazo de que dispunha a oponente para impugnar judicialmente ou propor acção administrativa especial, pelo que é permitida a sua convolação.

9.ª- Decorre do artigo 98.º, n.º 4 do CPPT e do artigo 46.º e seguintes do CPTA que a convolação é legalmente admissível se o pedido se adequar à forma processual correcta e se a petição contiver a descrição dos factos necessários à eventual procedência do pedido na forma processual correcta, desde que não esteja ultrapassado o prazo legal permitido para essa forma de processo.

10.ª- O juiz só estará desonerado de ordenar a correcção da forma do processo quando ela se mostre de todo inviável.

11.ª- O erro na forma de processo **é de conhecimento oficioso** 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 *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

12.ª- De acordo com os artigos 199.º e 202.º ainda do Código de Processo Civil, o erro na forma do 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, quando possível, da forma estabelecida na lei; e não devem aproveitar-se os actos já praticados se do facto resultar uma diminuição das garantias do réu.

13.ª- 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 insertas no n.º 1 do Código de Processo Civil.

14.ª- Em princípio, não existem obstáculos processuais insuperáveis a que o processo de oposição fiscal possa ser conformado, convertido ou convolado.

15.ª- Caso o tribunal *a quo* tivesse entendido não ser a oposição judicial a forma adequada de processo, o mesmo deveria oficiosamente ter sido convolado em impugnação judicial ou acção administrativa especial, remetendo-se os autos ao Tribunal Administrativo caso se entendesse ser o materialmente competente. Mas, em caso algum, deveria ter sido proferida a decisão de pôr termo ao processo mediante um expediente processual, sendo que até o Ministério Público emitiu parecer no sentido pugnado pela Recorrente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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 – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«**Processo 1781/09.1BEBRG**

Oposição

Sentença

(Questão prévia)

Oponente: AC Lima Ferreira – Supermercados Unipessoal, Lda.

Exequente: Direcção de Finanças de Braga

Dispõe o art.º 98.º/4 do CPPT:

"*Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.*".

Da norma transcrita decorre que a convolação da forma de processo apenas é admissível no caso de erro na forma do processo.

Conforme é jurisprudência pacífica quer do STJ quer do STA, o erro na forma do processo "*É pela pretensão que se pretende fazer valer que se afere se há erro na forma do processo*".

Neste sentido podem ver-se, a título exemplificativo, os seguintes acórdãos, todos disponíveis em www.dgsi.pt:

- Ac. STJ de 20-05-2004, proferido no processo 04B1358;
- Ac. STJ de 14-12-2006, proferido no processo 06B3684;
- Ac. STA de 09-06-1992, proferido no processo 030499; e
- Ac. STA de 01-07-2003, proferido no processo 0740/03.

O pedido formulado nos autos é o da extinção do processo de execução fiscal, instaurado contra a oponente (cfr. pedido de fls. 7 v.).

Ora, a forma de processo adequada para obter tal resultado é, sem dúvida, o processo de oposição à execução.

Ou seja, a forma de processo proposta é a correspondente ao pedido feito.

Daí que não se verifique erro na forma de processo, não havendo qualquer convolação a operar, conforme requerido pela oponente.

Dispõe o art.º 204.º do CPPT:

"1. A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;

d) Prescrição da dívida exequenda;

e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;

f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;

g) Duplicação de colecta;

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.".

Dispõe, por fim, o artigo 209.º do CPPT:

"1. Recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por um dos seguintes fundamentos:

a) Ter sido deduzido fora do prazo;

b) Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204º.

c) Ser manifesta a improcedência.".

No processo de oposição à execução fiscal, regulado nos art.ºs 203.º e ss. do CPPT, a causa de pedir pode ser – mas tem de ser – qualquer uma das previstas no artigo 204.º daquele Código.

Ora, na petição inicial não vem alegada qualquer daquelas referidas situações.

Aliás, isso mesmo reconhece a oponente, ao requerer, a fls. 41 e ss., a convolação dos presentes autos noutra forma processual.

Assim, verificando-se a situação prevista no referido artigo 204.º/1/b) do CPPT, deve a oposição ser rejeitada e, consequentemente, absolver-se a Fazenda Pública da instância.

Decisão:

Por todo o acima exposto, decide-se rejeitar a presente oposição e absolver a Fazenda Pública da instância.

Custas pela oponente.

Cumpra o artigo 126.º do CPPT.

Braga, 02/02/2010.

O Juiz de Direito».

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que rejeitou a oposição deduzida pela ora recorrente com o fundamento de que na petição inicial não vinha alegada qualquer causa de pedir prevista no artigo 204.º do CPPT, não sendo possível operar-se a convolação noutra forma de processo face ao pedido formulado de extinção do processo de execução fiscal.

Nas suas alegações de recurso insiste a recorrente que nos autos em apreço pugna pela inexigibilidade da dívida, o que em seu entender constitui fundamento de oposição à execução, enquadrável no artigo 204.º do CPPT.

Não deixa, porém, de afirmar que, como, de resto, já o fizera anteriormente, não se opõe à convolação dos autos noutra forma processual que se considere mais adequada.

Vejamos. Se atentarmos na petição inicial apresentada o que a oponente, em resumo, alega é que não são devidas correcções ao imposto em causa, uma vez que optou pelo regime geral de determinação do lucro tributável, e que a tributação pelo regime simplificado estatuído no artigo 53.º do CIRC fere o disposto nos artigos 2.º, 13.º e n.º 2 do 107.º da CRP.

Ou seja, o que se constata é que a ora recorrente com a presente oposição visa unicamente atacar a legalidade da liquidação, fundamento esse não enquadrável nos fundamentos da oposição à execução previstos no artigo 204.º do CPPT mas antes constituindo um dos fundamentos de impugnação elencados no artigo 99.º do CPPT, como os próprios serviços de finanças reconhecem, aliás, na informação prestada, nos termos do artigo 208.º do CPPT, para instrução dos presentes autos (v. fls. 19).

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, uma vez que 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, situação que aqui se não verifica.

Daí 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 137.º do CIRC.

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) sendo que, no processo judicial tributário, a nulidade consubstanciada no erro na forma de processo também é de conhecimento oficioso, impõe-se 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 ainda 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, o Mmo. Juiz *a quo* não ser possível a desejada convolação face à desadequação do pedido formulado (extinção da execução).

É certo que 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, os acórdãos deste STA de 16/4/2008 e de 4/2/2009, proferidos nos recursos n.ºs 51/08 e 925/08, respectivamente).

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 dos autos, tendo o prazo de pagamento voluntário da dívida exigida nos autos (IRC de 2005) terminado em 10/10/2009 e a presente oposição sido deduzida em 21/12/2009, 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, concedendo provimento ao 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, 7 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão da execução fiscal. Indeferimento liminar. Penhora de créditos. Interesse em agir. Legitimidade.

Sumário:

I — Da articulação do disposto nos artigos 103.º da LGT com os artigos 9.º e 152.º e sgts. do CPPT, resulta um conceito amplo de legitimidade para o processo de execução fiscal (tanto que o artigo 276.º do CPPT atribui legitimidade quer ao executado quer a terceiros para reclamarem para o juiz das decisões do órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos).

II — Na penhora de créditos, a legitimidade processual do devedor destes, para reclamar do acto do órgão da execução fiscal que a ordenou, deriva do seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre os créditos) e na repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação com o fundamento invocado, traduzida no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal.

Processo n.º: 532/10-30.
Recorrente: Município de Santo Tirso.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Município de Santo Tirso recorre do despacho que, proferido no TAF de Penafiel, lhe indeferiu liminarmente a reclamação de acto do órgão de execução fiscal que ali corre termos sob o n.º 738/09/7BEPNF, com fundamento na verificação das excepções dilatórias insupríveis de falta de interesse em agir e ilegitimidade do autor.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

1 - O Recorrente, enquanto autarquia local, pretende acautelar o seu direito / obrigação de apoiar a actividade física e o desporto, sendo mesmo uma das suas competências próprias decorrente do disposto no art. 64º do DL 169/99 e da lei de bases da actividade física e do desporto e do regime jurídico do contrato programa do desenvolvimento desportivo.

2 - Além disso, pretende acautelar que os apoios financeiros concedidos ou a conceder se destinam efectivamente ao fim deliberado.

3 - O acto da AF a ordenar a penhora dos créditos do FCT, mesmo atribuíveis a título de subsídios ou outros, vencidos ou vincendos, afectam esse direito de apoiar a actividade física e o desporto e a obrigação de fiscalizar o seu destino.

4 - O Tribunal, ao admitir a penhorabilidade dos subsídios, estaria a permitir, ainda que indirectamente, que uma autarquia pagasse impostos de um clube de futebol, o que é manifestamente ilegal.

5 - Por outro lado, a penhora não afecta o interesse do executado, tal como consta da douta sentença, pois uma dívida fiscal seria paga pela autarquia.

6 - Assim sendo, tem o Recorrente todo o interesse em agir, pois pretende acautelar o seu direito / obrigação de apoiar a prática da actividade física e do desporto e ainda pretende acautelar a sua obrigação de fiscalizar o destino desse apoio.

7 - Sendo que, o recurso à Reclamação do acto da AF é o meio adequado.

8 - Além disso, tem legitimidade pois a decisão de penhora afecta as suas competências legais, pondo em causa a autonomia do poder autárquico, na medida em que ficaria limitado no exercício das suas competências legais.

9 - Pelo que, a douta sentença viola, entre outros, o disposto art. 9º do CPPT, o art. 64º, n.º 4, alínea b) da Lei n.º 19/99, de 18/09, arts. 6º, 46º, da Lei n.º 5/2007, de 16/01 e arts. 2º e 6º do DL 273/2009, de 01/10.

Termina pedindo o provimento do recurso.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

l.4. O MP emite Parecer no sentido da procedência do recurso, fundamentando-se no seguinte:

«O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandado qual se exprime pela utilidade derivada da procedência da acção (art. 26º nºs. /2 CPC). A penhora de créditos em processo de execução fiscal consiste na notificação ao devedor de que os créditos do executado até ao valor da dívida exequenda e acrescido ficam à ordem do órgão da execução fiscal; se o devedor reconhecer a obrigação imediata de pagamento ou não houver prazo para pagamento depositará o crédito em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 dias a contar da penhora, sob pena de ser executado pela importância respectiva no próprio processo (art. 224º n.º 1 alínea b) CPPT; cf. documento fls. 14). No caso sob análise a legitimidade processual da reclamante radica no seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação: levantamento da penhora incidente sobre subsídios atribuídos ou a atribuir ao Futebol Clube Tirsense; sendo evidente a repercussão negativa na sua esfera jurídica da improcedência da reclamação com o fundamento invocado (impenhorabilidade dos subsídios), traduzida no prosseguimento da execução contra a própria reclamante, agora na qualidade de executada, para cobrança coerciva do montante do crédito não depositado.

A legitimidade processual da reclamante para a apresentação da reclamação não deve confundir-se com a sua procedência/improcedência resultante da apreciação dos fundamentos invocados.»

1.5. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, os autos vêm para decisão.

FUNDAMENTOS

2. No despacho recorrido assentou na factualidade seguinte:

A) No processo de execução fiscal n.º 1880-2001/01001345 e apensos em que é exequente a Fazenda Nacional e executado o Futebol Clube Tirsense, foram penhorados os créditos que o executado seja credor, mesmo que atribuíveis a título de subsídio ou outros, vencidos ou vincendos, até ao montante de 33.992,37 € (fls. 14).

B) O autor foi notificado pelo Serviço de Finanças de Santo Tirso da penhora dos créditos que o executado, Futebol Clube Tirsense, seja credor, mesmo que atribuíveis a título de subsídio ou outros, vencidos ou vincendos, à ordem do Serviço de Finanças para o processo de execução fiscal n.º 1880-2001/01001345 e apensos, até ao montante de 33.992,37 € (fls. 14).

C) Em 6/10/2009 o autor apresentou uma reclamação de acto do órgão de execução fiscal pela penhora dos direitos de créditos do Futebol Clube Tirsense, aludidos em A) (fls. 3).

D) Na reclamação de acto do órgão de execução fiscal o autor pede entre o mais que seja declarado que os subsídios que já atribuiu ou que venha a atribuir ao Futebol Clube Tirsense são impenhoráveis ou estão isentos de penhora e em consequência ordenada a revogação do despacho de penhora, seja declarado que o despacho que ordena a penhora ofende as atribuições legais do reclamante e se ordene o levantamento da penhora (fls. 10).

3.1. São dois os fundamentos convocados pelo despacho recorrido para fundamentar o presente indeferimento liminar:

- a) manifestamente o autor não tem interesse em agir, dado que não tem interesse directo no processo de execução fiscal e na impenhorabilidade do direito aos subsídios atribuídos ou a atribuir ao Futebol Clube Tirsense.

Tendo estes autos origem no processo de execução fiscal em que são partes a Fazenda Pública e o Futebol Clube Tirsense e em que foram penhorados os direitos ao subsídios atribuídos ou a atribuir a este último, a impenhorabilidade do direito só produz efeitos no processo de execução fiscal, no qual o autor não é parte. E, não sendo parte nesse processo de execução, não tem interesse em ver declarada a impenhorabilidade dos direitos aí penhorados, dos quais é titular o Futebol Clube Tirsense. Pelo que a respectiva penhora afecta o interesse directo do executado - que vê o seu direito penhorado - mas não os interesses do autor. Acrescendo que, uma vez atribuído o subsídio, o autor cumpre a sua obrigação,

ficando, por sua vez, o executado obrigado a cumprir a sua (fomento desportivo ou quaisquer outras que estejam subjacentes à atribuição do subsídio), independentemente do respectivo montante ficar penhorado à ordem do Serviço de Finanças ou de qualquer outro credor.

b) O autor também não tem legitimidade porque não tem interesse directo em demandar (art. 26º, nºs. 1 e 2 do CPC) a administração tributária a reconhecer que os subsídios atribuídos ou a atribuir ao Futebol Clube Tirsense são impenhoráveis.

É que a impenhorabilidade do direito de crédito só produz efeitos no processo de execução fiscal em que o autor não é parte.

E a alegação da eventual impenhorabilidade do crédito não constitui fundamento para dedução da acção, nem integra qualquer interesse directo do autor em demandar a AT (o Município de Santo Tirso não tem legitimidade para vir defender judicialmente os direitos do Futebol Clube Tirsense). A legitimidade do autor também não advém do art. 276º do CPPT, quando admite a intervenção de terceiros, dado que o Município de Santo Tirso não é interessado no acto de penhora, nem os seus interesses do autor são afectados pela penhora do direito do executado.

3.2. Face ao assim decidido, às Conclusões do recurso e à posição do MP, as questões a decidir são as de saber se o despacho recorrido enferma do imputado erro de julgamento ao julgar que o recorrente carece de falta de interesse em agir e de legitimidade para a presente reclamação, em violação do disposto nos arts. 9º e 224º n.º 1 alínea b) do CPPT, ou nos arts. 64º, n.º 4, alínea b) da Lei n.º 19/99, de 18/9, nos arts. 6º, 46º, da Lei n.º 5/2007, de 16/1 e nos arts. 2º e 6º do DL 273/2009, de 1/10.

Vejamos.

4.1. A presente reclamação é deduzida no seguimento da notificação ao recorrente, pelo Serviço de Finanças de Santo Tirso, nos termos do art. 224º do CPPT, de que «os créditos de que a executada seja credora, mesmo que atribuíveis a título de subsídio ou outros, vencidos ou vincendos, ficam penhorados à ordem do Serviço de Finanças» no processo de execução fiscal n.º 1880-2001/01001345 e apensos, até ao montante de 33.992,37 € (cfr. alínea b) da factualidade provada e doc. de fls. 14).

Dispõe-se no citado art. 224º do CPPT:

«1 - A penhora de créditos consiste na notificação ao devedor (…) de que todos os créditos do executado até ao valor da dívida exequenda e acrescido ficam à ordem do órgão da execução fiscal, observando-se o disposto no Código de Processo Civil, com as necessárias adaptações e ainda as seguintes regras:

a) (Revogada.)

b) O devedor, se reconhecer a obrigação imediata de pagar ou não houver prazo para o pagamento, depositará 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;

c) Se reconhecer a obrigação de pagar, mas tiver a seu favor prazo de pagamento, aguardar-se-á o seu termo, observando-se seguidamente o disposto na alínea anterior;

d) O devedor será advertido na notificação de que não se exonera pagando directamente ao credor;

e) (Revogada.)

f) Inexistindo o crédito ou sendo o seu valor insuficiente para garantir a dívida exequenda e acrescido, o órgão da execução fiscal pode notificar o devedor da penhora de créditos futuros até àquele valor, mantendo-se válida a notificação por período não superior a um ano, sem prejuízo de renovação.

2. No caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a Fazenda Pública promover a acção declaratória, suspendendo-se entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.»

4.2. A penhora de créditos em processo de execução fiscal consiste, pois, na notificação ao devedor de que os créditos do executado até ao valor da dívida exequenda e acrescido ficam à ordem do OEF (se o devedor reconhecer a obrigação imediata de pagamento ou não houver prazo para pagamento depositará o crédito em operações de tesouraria, à ordem do OEF, no prazo de 30 dias a contar da penhora, sob pena de ser executado pela importância respectiva no próprio processo – cfr. a transcrita alínea b) do normativo).

E no caso dos autos foi esta a notificação que foi efectuada ao recorrente (cfr. fls. 14).

Ora, se, por um lado, da articulação do disposto nos arts. 103º da LGT com os arts. 9º e 152º e sgts. do CPPT, resulta um conceito amplo de legitimidade para o processo de execução fiscal (tanto que o art. 276º do CPPT atribui legitimidade quer ao executado quer a terceiros para reclamarem para o juiz das decisões do órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos), também, por outro lado, como salientam Lebre de Freitas e outros (Código de Processo Civil Anotado, Vol. 1º, Coimbra Editora, 1999, Nota 2 ao art. 26º, pag. 51) «Constituindo o processo uma sequência de actos dirigida à obtenção da decisão de mérito, a legitimidade, como uma das condições necessárias ao proferimento dessa decisão, isto é, como pressuposto processual (geral), exprime a relação entre a parte no processo e o objecto deste (a pretensão ou pedido) e, portanto, a posição que a parte deve ter para que possa ocupar-se do pedido, deduzindo-o ou contradizendo-o.

Tal como no campo do direito material, há que a aferir, em regra, pela titularidade dos interesses em jogo (no processo), isto é, como dizem os nºs. 1 e 2, pelo interesse directo (e não indirecto ou derivado) em demandar, exprimido pela vantagem jurídica que resultará para o autor da procedência da acção, e pelo interesse directo em contradizer, exprimido pela desvantagem jurídica que resultará para

o réu da sua perda (ou, considerado o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que dela resultará para o réu).»

Assim sendo, no presente caso, a legitimidade processual do reclamante radica, como bem refere o MP, no seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação: levantamento da penhora incidente sobre subsídios atribuídos ou a atribuir à executada, sendo que também é clara a repercussão negativa na sua esfera jurídica da improcedência da reclamação com o fundamento invocado (impenhorabilidade dos subsídios), traduzida no prosseguimento da execução contra ele próprio reclamante, agora na qualidade de executado, para cobrança coerciva do montante do crédito não depositado (e não se trata, aqui, sequer, de caso de responsabilidade subsidiária, mas, antes, «de uma responsabilidade pessoal do próprio do devedor do crédito, pelo que a sua responsabilização não está dependente dos requisitos da reversão indicados nos arts. 23º da LGT e 153º deste Código» - cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT, Anotado, Vol. II, 5ª Ed., Anotação 4 ao art. 224º, pag. 460)].

Daí que, ao contrário do que sustenta o despacho recorrido, também se não afigure como manifesta a falta de interesse em agir por parte do recorrente.

Na verdade, substanciando-se o interesse em agir na necessidade de tutela judicial (Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, págs. 78/82) e não se confundindo com os restantes pressupostos processuais (tais como a capacidade judiciária ou, sobretudo, a legitimidade), pois o autor pode ser titular da relação material litigada e não ter, contudo, face às circunstâncias concretas que rodeiam a sua situação, necessidade de recorrer à acção (se ninguém contestou ou violou o direito não há interesse em propor acção para o reconhecer ou defender), exige-se, por força dele, «uma necessidade justificada, razoável, fundada, de lançar mão do processo ou de fazer prosseguir a acção - mas não mais do que isso. (…) Deve ser uma incerteza resultante de um facto exterior e com capacidade de trazer um prejuízo sério ao demandante, impedindo-o de tirar do seu direito a plenitude das vantagens que ele comportaria (Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 2ª ed. pags. 179 e sgts. e 186/187; cfr., igualmente, Manuel de Andrade, loc. cit., 78/79 e Anselmo de Castro, Direito Processual Civil Declaratório, II, Coimbra 1982, pag. 251).

Ora, perante a eventual responsabilização pessoal do devedor do crédito decorrente do disposto na citada alínea b) do n.º 1 do art. 244º do CPPT, não podemos concluir pela manifesta desnecessidade, por parte do reclamante, de recorrer à presente tutela judicial, assentando o seu interesse em agir precisamente na circunstância de ele poder obter algum benefício com o provimento da reclamação, na perspectiva dos direitos que pretendeu defender.

E como também aponta o MP, nem o interesse em agir, nem a legitimidade processual da reclamante para a apresentação da reclamação devem ser confundidos com a procedência ou improcedência desta, em resultado da apreciação dos fundamentos ali invocados.

Nesta base procedem, portanto, as conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, dando provimento ao recurso, acorda-se em:

- revogar o despacho recorrido e declarar o interesse em agir e a legitimidade processual por parte do reclamante Município de Santo Tirso para deduzir a presente reclamação.

- ordenar a devolução do processo à instância para apreciação do mérito da reclamação, se outro motivo, distinto dos invocados na decisão recorrida, a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

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 a sentença deixa de se pronunciar sobre questões levantadas na petição inicial, não

prejudicadas pela solução dada à causa, como a inexistência de "relações especiais", e a falta de "procedimento anti-abuso", em processo de impugnação judicial de liquidação adicional de IRC.

Processo n.º 155/10-30.
Recorrente: Leirimundo – Construção Civil, Sa.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 "Leirimundo, Construção Civil, S.A." vem recorrer da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que «decide julgar a impugnação totalmente improcedente».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) No articulado inicial foram invocados os dois fundamentos designados por violação do regime das relações especiais e o regime da correcção das normas anti-abuso previsto no artigo 63º do CPPT.

B) Os identificados fundamentos não foram objecto de conhecimento por parte do Tribunal a quo.

C) Ora, tratando-se de questões que não são prejudicadas pela resposta dada, na douta sentença recorrida, ao fundamento da violação do artigo 23º do CIRC, deveriam aqueles fundamentos ter sido objecto de conhecimento pelo Tribunal a quo, pelo que o não conhecimento dos referidos fundamentos, na douta sentença recorrida, constitui nulidade nos termos do n.º 1 do artigo 125º do CPPT.

D) Do n.º 1 do artigo 23º do CIRC resulta que as perdas que não são aceites fiscalmente são as que não proporcionam proveitos.

E) Ora, as compras dos prédios rústicos 1987 e 1988, ambos da freguesia de Parceiros, geraram proveitos na esfera da recorrente na quantia de Esc. 75.000.000$00.

F) Assim, existindo proveitos associados às perdas, as mesmas são aceites fiscalmente.

G) Nem a letra nem o espírito do n.º 1 do artigo 23º do CIRC permitem excluir a perda contabilizada pela recorrente e não aceite pela Administração Fiscal.

H) Aliás, para situação análoga, qual seja, a das perdas com a transmissão onerosa de partes de capital, o legislador consagrou o n.º 7 do artigo 23º do CIRC para existir fundamento legal para a exclusão das referidas perdas, com a transmissão de partes de capital.

I) A douta decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação do n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida e ordenada a baixa do processo para ser proferida nova decisão na qual sejam conhecidos os fundamentos invocados na p.i. e não conhecidos na douta sentença recorrida, ou assim não se entendendo, ser revogada a douta decisão, anulando-se a liquidação de IRC de 2001.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento; a sentença impugnada deve ser declarada nula por omissão de pronúncia; e o processo deve ser devolvido ao tribunal recorrido para prolação de nova sentença, com pronúncia sobre as questões que não foram objecto de conhecimento na sentença nula – apresentando a seguinte fundamentação.

1. A sentença recorrida não se pronunciou sobre duas questões suscitadas pela recorrente na petição de impugnação judicial:

– violação do regime de correcções para determinação da matéria colectável resultante de relações especiais entre agentes económicos (art. 57º CIRC redacção e numeração vigentes em 2001; arts. 41º/46º);

– violação do regime de aplicação das normas anti-abuso (art. 63º CPPT; arts. 48º/65º).

A apreciação destas questões não está prejudicada pela solução da questão da indispensabilidade das menos-valias suportadas na alienação dos prédios rústicos para a realização dos proveitos contabilizados: a solução daquelas questões pode alterar o pressuposto da falta de justificação, interesse e racionalidade da alienação, determinante do juízo de não indispensabilidade das citadas menos-valias para a obtenção dos proveitos e da sua desconsideração como custo fiscal.

Neste contexto a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia (art. 125º, n.º 1 CPPT).

2. O tribunal de recurso não deve conhecer das questões que não mereceram pronúncia, em substituição do tribunal recorrido, porquanto a norma constante do art. 715º, n.º 1 CPC não se aplica aos recursos de revista para o STA (art. 726º CPC).

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, antes de todas, aqui se coloca é a de saber se ocorre a nulidade da sentença recorrida, nomeadamente por omissão de pronúncia devida sobre, como diz a recorrente, «os dois fundamentos designados por violação do regime das relações especiais e o regime da correcção das normas anti-abuso previsto no artigo 63º do CPPT».

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

1. A impugnante exerce a actividade de construção de edifícios, CAE 45.211 e está enquadrada no regime geral de IRC e registada no regime normal de IVA;

2. No ano de 2005, foi sujeita a uma acção de fiscalização externa, que culminou com o relatório de 24/11/2005 que constitui fls. 5/198 do apenso instrutor e aqui damos por integralmente reproduzido face à sua extensão e de que consta, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«3.1.2 -Perdas não aceites como custo fiscal

(...)

Resumindo:

Em Novembro de 2001 no exercício da sua actividade, que se pretende que seja lucrativa, a Leirimundo comprou dois terrenos rústicos por 450 mil contos. No mês seguinte vendeu os mesmos terrenos por 75 mil contos, resultando uma perda sem motivo aparente e sem justificação aceitável, de 375 mil contos.

O contribuinte foi notificado para justificar esta perda, e o mesmo não apresentou qualquer facto, razão ou condição, que se tenha alterado em relação aos terrenos ou ao mercado, entre o momento da compra e o da venda (pouco mais de um mês), que justifique tão grande perda.

Não há conhecimento, de que tenha existido entre Novembro e Dezembro de 2001, qualquer facto ou motivo que altere significativamente as condições do preço de mercado dos referidos terrenos, e que tenha resultado em tão grande desvalorização (600%).

Dado que não se comprova a indispensabilidade desta perda para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora, não se aceita a perda referida, nos termos do artº 23º do CIRC, pelo que vai ser acrescida à matéria colectável a importância de 1.870.492,11 (375 mil contos)».

3. A correcção resultante da não-aceitação daquela perda originou para o exercício de 2001 a liquidação de IRC n.º 2005 8310123083, de 12/12/2005, no montante de € 768.340,75 correspondendo € 109.941,18 a juros compensatórios ("prints" das demonstrações de liquidação e de compensação, a fls. 68 do apenso e demonstração de liquidação junta pela impugnante a fls. 64);

4. A demonstração de compensação tem como data limite de pagamento 23/01/2006 ("print" de fls. 68 do apenso);

5. A impugnação deu entrada no tribunal em 24/05/2006, conforme carimbo aposto a fls. 4;

6. Por escritura de 23/11/2001 a impugnante adquiriu o artigo matricial 1.988 da freguesia dos Parceiros, concelho de Leiria, a Amílcar Ferreira da Silva Lúcio e mulher, Violeta Ferreira Monteiro da Silva Lúcio, pelo preço de 225.000.000$00 (fls. 13/198 e ss. do apenso);

7. Por escritura celebrada naquela mesma data, a impugnante adquiriu o artigo matricial 1.987 da freguesia dos Parceiros, concelho de Leiria, a Albino Ferreira da Silva, pelo preço de 225.000.000$00 «fls. 17/198 e ss. do apenso);

8. Por escritura de 26/12/2001, a impugnante vendeu ambos os referidos artigos matriciais a Maria da Trindade Costa, pelo preço de 75.000.000$00 (fls. 26/198 do apenso);

9. Da liquidação de juros compensatórios consta a indicação das taxas aplicadas e os períodos de tempo a que respeitam, bem como do montante de imposto e período de tributação sobre que incidiram ("print" relativo à demonstração de liquidação de juros, a fls. 86 dos autos).

2.2 Nos termos dos artigos 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 – cf. também o artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil.

Esta nulidade (como, aliás, repetidamente vem dizendo 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 a «impugnação totalmente improcedente», essencialmente com base nas seguintes considerações, *ipsis verbis*:

- «A alegação de que a Administração fiscal não pôs em causa a validade das escrituras de compra e de venda, como pressuposto da correcção da perda, não colhe.

Com efeito, não é controvertida a existência e validade dos negócios, ou seja, a AF não questiona, sequer, o preço nas escrituras declarado, mas apenas a sua indispensabilidade para a realização dos proveitos.

Na medida em que não cumpre o ónus probatório que lhe competia, a impugnante não pode ver deduzida a perda, corrigida pela AF, no montante de €1.870.492,11.»;

- «Quanto à falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, a qual não consta da *demonstração de liquidação* que lhe foi notificada, também não assiste razão à impugnante.

Se a fundamentação do acto não consta da notificação, a questão não é de validade, mas sim de eficácia, nessa medida, não determinando a anulação da liquidação.»

O que é certo, porém, é que a impugnante, ora recorrente, havia realmente alegado na petição inicial, nomeadamente que:

- «segundo depreende a impugnante, a razão inequívoca por parte dos Serviços Inspectivos para a não aceitação da venda por si efectuada à Sra. Maria da Trindade Costa prendeu-se com o facto de se estar perante uma relação especial» [artigo 42.º];

- «ora, a impugnante não concordou que a situação em causa pudesse ser enquadrada como relações especiais porque não corriam os pressupostos de facto relacionados com o referido instituto» [artigo 43.º];

- «em termos fiscais, foi apenas considerada como relevante fiscalmente uma só transmissão» [artigo 58.º];

- «só que o procedimento pelo qual se aceita a validade de uma ou mais escrituras e se não aceita o prejuízo fiscal traduz-se na liquidação dos tributos com base em disposições antiabuso» [artigo 59.º].

E do que não resta dúvida é que a sentença recorrida não emitiu a mínima pronúncia sobre as ditas questões (de "relações especiais", e de "procedimento anti-abuso") aduzidas na petição inicial e apontadas no presente recurso, como «os dois fundamentos designados por violação do regime das relações especiais e o regime da correcção das normas anti-abuso previsto no artigo 63º do CPPT».

E o certo é que o conhecimento das suscitadas questões (inexistência de "relações especiais", e falta do devido "procedimento anti-abuso"), não está prejudicado pela solução que a sentença recorrida deu à causa, com base nos fundamentos que escolheu para decretar a total improcedência da impugnação judicial. Bem ao invés. Pois, como diz o Ministério Público neste Tribunal, «a solução daquelas questões pode alterar o pressuposto da falta de justificação, interesse e racionalidade da alienação, determinante do juízo de não indispensabilidade das citadas menos-valias para a obtenção dos proveitos e da sua desconsideração como custo fiscal».

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, nomeadamente sobre, como diz a recorrente, «os dois fundamentos designados por violação do regime das relações especiais e o regime da correcção das normas anti-abuso previsto no artigo 63º do CPPT».

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 a sentença deixa de se pronunciar sobre questões levantadas na petição inicial, não prejudicadas pela solução dada à causa, como a inexistência de "relações especiais", e a falta de "procedimento anti-abuso", em processo de impugnação judicial de liquidação adicional de IRC.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e declarar nula a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Oposição. Estatuto das Estradas Nacionais. Dívidas por indemnização fixada nos termos do art. 154º da Lei n.º 2037, de 19/8/1949. Prescrição

Sumário:

Reportando-se a quantia exequenda a indemnização fixada nos termos do art. 154.º da Lei n.º 2037, de 19/8/1949, e inexistindo norma específica que preveja um prazo especial de prescrição desta indemnização, é, nos termos gerais, aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o artigo 309.º do C. Civil.

Processo n.º 203/10-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: J… e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Exma. Magistrada do MP junto do TAF de Coimbra recorre da sentença que, ali proferida, julgou procedente, com fundamento na prescrição da dívida exequenda, a oposição ali deduzida por J… contra a execução fiscal n.º 0809-96/100479.4 da Repartição de Finanças de Oliveira do Hospital, contra este instaurada para cobrança coerciva de quantias exigidas pela Junta Autónoma das Estradas - Direcção de Estradas do Distrito da Guarda.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

a) A execução fiscal intentada pelo S. F. de Oliveira do Hospital teve na origem certidões extraídas ao abrigo do art. 158º da Lei 2037, de 19/8/1949, por falta de pagamento de quantias relativas a indemnização prevista no art. 154º da mesma Lei;

b) Inexistindo norma específica que preveja um prazo especial de prescrição dessa indemnização, é aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o art. 309º do C. Civil;

c) Reportando-se os factos a Setembro de 1996, não ocorreu a prescrição da dívida;

d) A sentença devia, pois, ter atendido ao prazo de 20 anos previsto no art. 309º do C. Civil, e não ao prazo relativo à prescrição de penas por contravenções e

e) Não verificado o seu decurso, ponderar sobre os fundamentos invocados pelo oponente;

f) Não o tendo feito, errou na aplicação do direito, violando o disposto nos arts. 154º e 158º, ambos da Lei 2.037 de 19/8/1949, e no art. 309º do C. Civil;

g) pelo que deve ser revogada e substituída por outra que, não reconhecendo a prescrição da dívida, aprecie os fundamentos invocados pelo oponente.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações

l.4. Sendo recorrente o MP, não se colheu o respectivo Parecer.

1.5. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1 - Por decisões administrativas de 14/10/1996 e notificadas ao ora oponente em 19/10/1996, proferidas em sede dos autos de transgressão nºs. 1 e 2 de 1996, da Direcção de Estradas do Distrito da Guarda, foram aplicadas ao ora oponente as multas de 154.200$00 e de 41.400$00.

2 - Os factos relativos às infracções, supra descritas, foram praticados em 25 de Setembro e 30 de Setembro de 1996.

3 - Não tendo sido pagas voluntariamente as multas, ids. em 4.1.1., em 06/12/1996, foi o ora oponente citado para os termos da execução fiscal com o n.º 0809-96/100479.4, que lhe foi instaurada pela Repartição de Finanças de Oliveira do Hospital, para cobrança coerciva das referidas dívidas.

4 - O ora oponente deduziu oposição, que foi recepcionada no serviço de finanças em 03/01/1997 e prestou garantia no montante de 250.834$00 em 04/06/2001.

5 - Remetidos os autos de transgressão, identificados em 4.1.1., aos serviços do Ministério Público do tribunal de Seia, para julgamento, sob a forma de processo de transgressão, foram os mesmos registados como Inquérito e, por despacho, proferido em 13/05/1998, o Magistrado do Ministério Público daqueles serviços, arquivou o processo por prescrição do procedimento.

3.1. Com base nesta factualidade, a sentença recorrida conheceu oficiosamente da prescrição da dívida exequenda, (e, consequentemente, por ter julgado verificada a prescrição) julgou prejudicado o conhecimento das restantes questões também suscitadas pelo oponente, com fundamentação que, em síntese, é a seguinte:

A dívida exequenda deriva da condenação do oponente em multas.

De acordo com as disposições conjugadas, dos arts. 125º, n.º 4, §§ 6º e 7 do Código Penal de 1886, na redacção introduzida pelo DL 184/72 de 31/5 e do art. 6º do DL n.º 400/82, de 23/9 (que manteve em vigor o disposto no Código Penal de 1886, relativamente às normas referentes às contravenções e transgressões) «as penas por contravenção prescreviam no prazo de 1 ano, a partir do trânsito em julgado da decisão condenatória».

Assim, dado que a notificação das multas ao infractor ocorreu em 19/10/96, ocorrendo o facto pertinente (trânsito em julgado das decisões condenatórias) em 3/11/1996, as multas prescreveram um ano após essa data, muito antes, portanto, de o ora oponente ter prestado garantia.

3.2. Discorda o recorrente sustentando que, porque está em causa o pagamento de quantias relativas a indemnização prevista no art. 154º da Lei n.º 2.037, de 19/8/1949, é aplicável o prazo de prescrição de 20 anos a que se refere o art. 309º do C. Civil e reportando-se os factos a Setembro de 1996, não ocorreu a prescrição da dívida.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se, no caso, é aplicável o prazo de prescrição de um ano referenciado na sentença ou o prazo de 20 anos invocado pelo MP.

Vejamos.

4.1. Nos nºs. 1 a 5 do Probatório julgou-se provado que as quantias de 154.200$00 e 41.400$00, ora em execução, derivam de multas aplicadas ao oponente por decisões administrativas de 14/10/1996 e notificadas em 19/10/1996, proferidas em sede dos autos de transgressão nºs. 1 e 2 de 1996, da Direcção de Estradas do Distrito da Guarda.

Porém, na Conclusão a) do recurso o MP logo alega que a execução fiscal teve na origem certidões extraídas por falta de pagamento de quantias relativas a indemnização prevista no art. 154º da Lei 2.037, de 19/8/1949.

Ou seja, o MP discorda do probatório pondo em causa consequentemente e também, não o conteúdo dos próprios títulos executivos, mas a valoração probatória do que deles consta.

Alega pois um erro na apreciação de prova documental.

Tratando-se, contudo, de matéria que só pode provar-se por documento, pode o STA apreciá-la, por aplicação do disposto no n.º 3, in fine, do art. 722º do CPC.

E, fazendo-o, logo se conclui que, na verdade, o que consta das certidões executivas é, além do mais, o seguinte:

Na certidão de fls. 12:

«Certidão

ALEXANDRE MANUEL SERENO GOMES QUARESMA, Engenheiro Director de Estradas do Distrito da Guarda, certifica, em cumprimento do art. 158º da Lei 2037, que J…, residente em … - Oliveira do Hospital, cortou 25 pinheiros do Estado na EN, 231 entre o Km. 69,800 e 73,300, sendo avaliados em Esc. 154.200$00.

Guarda, 18 de Novembro de 1996»

Na certidão de fls. 13:

«Certidão

ALEXANDRE MANUEL SERENO GOMES QUARESMA, Engenheiro Director de Estradas do Distrito da Guarda, certifica, em cumprimento do art. 158º da Lei 2037, que J…, residente em … - Oliveira do Hospital, cortou 5 pinheiros do Estado na EN, 231 entre o Km. 69,800 e 73,300, sendo avaliados em Esc. 41.400$00.

Guarda, 18 de Novembro de 1996».

Em consonância, aliás, com o que também consta das certidões de fls. 169 a 172, que corporizam os próprios autos de transgressão nºs. 1/96 e 2/96, elaborados em 25/9/96 pela Direcção de Estradas do Distrito da Guarda, contra o arguido J…, por infracção ao disposto na alínea c) do art. 4º do DL n.º 13/71, de 23/1 (diploma que alterou e revogou alguns artigos do Estatuto das Estradas Nacionais) autos de transgressão esses onde, para além das multas (100.000$00 e 200.000$00) por aquelas infracções e para além dos respectivos adicionais de 25% (do Dec. n.º 31173), também consta que aqueles valores de 154.200$00 e 41.400$00 são os valores atribuídos aos pinheiros abatidos, e, portanto, os valores do prejuízo causado.

Estes autos de transgressão foram, aliás, remetidos ao MP junto do Tribunal Judicial de Seia e arquivados por despacho de 13/5/1998 (certidão a fls. 205 a 208) por prescrição do procedimento criminal, sem prejuízo, contudo, de, como ali se exara, «a provar-se a titularidade dos pinheiros em causa por parte da JAE, esta ser ressarcida dos prejuízos causados. O que, de resto, já foi feito, uma vez que corre termos, na Repartição de Finanças de Oliveira do Hospital, processo de execução fiscal (…)».

4.2. Em conclusão, no caso, ao abrigo do disposto no n.º 3, in fine, do art. 722º do CPC, julga-se provado que a dívida exequenda respeita a indemnizações fixadas nos termos do art. 158º do Estatuto das Estradas Nacionais (Lei n.º 2037/de 19/8/1949), e não às multas referidas no n.º 1 do Probatório.

5. Volvendo, então, à questão decidenda:

O Estatuto das Estradas Nacionais (Lei n.º 2.037, de 19/8/1949) nesta parte ainda em vigor, dispõe:

Art. 151º:

Aqueles que praticarem sem autorização qualquer acto que, nos termos deste estatuto, dela careça, ou violarem qualquer das suas disposições para cuja infracção não estiver especialmente cominada outra pena, serão punidos com a multa de 20$ a 500$, conforme a gravidade da contravenção, independentemente da indemnização devida pelos prejuízos causados.

Art. 152º:

Para efeito de pagamento voluntário, a importância, das multas referidas no artigo anterior será determinada pelo director de estradas a quem for submetido o auto de contravenção, o qual mandará passar a competente guia de pagamento.

§ 1º - O autuado pode pagar a multa voluntariamente dentro do prazo de dez dias, para o que será notificado, por via postal e sob registo com aviso de recepção, da importância a pagar e do local do

pagamento. O prazo conta-se da data em que o aviso postal for entregue no domicílio indicado pelo contraventor.

§ 2º - O pagamento voluntário efectuar-se-á na tesouraria da Fazenda Pública ou na sede do Banco de Portugal, suas filiais ou agências.

§ 3º - Na falta de pagamento voluntário, o auto de contravenção será enviado ao tribunal competente para julgamento.

Art. 153º:

Independentemente das penas a que ficam sujeitos aqueles que fizerem qualquer obra que, segundo este estatuto, não seja permitida, ou, sendo permitida mediante autorização, a fizerem sem ela, ou sem observância das condições nela impostas, deverão cumprir as intimações que por esse motivo lhes sejam feitas, designadamente a demolição dos trabalhos executados, dentro do prazo que lhes for determinado.

§ único - Se os interessados não cumprirem as intimações, será o trabalho feito pelo pessoal dos serviços de estradas à custa daqueles.

Art. 154º:

Aquele que, sem intenção, destruir ou danificar, no todo ou em parte, árvores, marcos, balizas, placas de sinalização, guardas ou marcos de protecção ou outros pertences das estradas ficará sujeito ao pagamento de uma indemnização, a fixar pela direcção de estradas, a qual não poderá exceder o valor ou o custo efectivo do objecto ou coisa destruída.

Art. 155º:

As importâncias das indemnizações devidas nos termos do artigo anterior revertem a favor da Junta Autónoma de Estradas e serão pagas na Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência ou suas filiais, agências ou delegações, mediante guias passadas pelos directores de estradas.

Art. 156º:

(…)

Art. 157º:

Pelas indemnizações devidas nos termos deste estatuto são responsáveis, não só os que pessoalmente causarem o prejuízo, mas também aqueles que, em conformidade com a lei civil, respondem por danos causados por outrem.

Art. 158º:

As despesas com os trabalhos de demolição, remoção ou quaisquer outros a que os proprietários são obrigados nos termos deste estatuto e que, por falta de cumprimento das respectivas notificações dentro dos prazos nelas fixados, venham a ser executados pelo pessoal dos serviços de estradas, e bem assim as indemnizações previstas no artigo 154º, quando não pagas voluntariamente, serão cobradas por intermédio dos tribunais das execuções fiscais, podendo o executado deduzir a oposição admitida no artigo 816º do Código de Processo Civil.

§ Único - A execução terá por base a nota do director de estradas em que se especifiquem as despesas ou as indemnizações exequendas.

Em face deste regime legal, julgamos que assiste razão ao recorrente MP.

Com efeito, uma vez que a quantia exequenda, embora cobrada através do processo de execução fiscal, não se reporta nem a tributos, nem às multas previstas no art. 4º do DL n.º 13/71, de 23/1 ou no art. 151º da Lei n.º 2037, mas, antes, à indemnização fixada nos termos do art. 154º desta mesma Lei n.º 2037, e inexistindo norma específica que preveja um prazo especial de prescrição desta indemnização, é, nos termos gerais, aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o art. 309º do C. Civil.

Ora, porque os factos ocorreram em Setembro de 1996, fica claro que, mesmo independentemente de qualquer eventual causa interruptiva do respectivo prazo, ainda não ocorreu a prescrição da dívida.

A sentença recorrida, atendendo ao prazo de prescrição de um ano (relativo à prescrição das penas aplicadas por contravenções) e não a este referido prazo de prescrição de 20 anos previsto no art. 309º do CCivil, enferma, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pelo recorrente, carecendo, nesta medida, de ser revogada.

Todavia, dado que o oponente invocou outros fundamentos de oposição cuja apreciação ficou implicitamente prejudicada, face aos termos da decisão recorrida, impõe-se a baixa do processo à 1ª

instância, para que, ampliada em conformidade a matéria de facto pertinente, seja proferida nova decisão que os aprecie.

DECISÃO

Nestes termos, dando provimento ao recurso, acorda-se em:

- revogar a sentença recorrida, julgando-se não prescrita a dívida exequenda.

- ordenar a devolução do processo à 1ª instância para que, após ampliação da matéria de facto pertinente, seja proferida decisão que aprecie os fundamentos de oposição invocados, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Reclamação de actos do órgão da execução fiscal. Dívida à Caixa Geral de Depósitos. Interrupção e deserção da instância.

Sumário:

I — A partir da entrada em vigor do DL n.º 241/93 de 8/7, apenas as dívidas situadas no âmbito das relações administrativas e fiscais podem ser cobradas em processo de execução fiscal, dado que nos termos do art. 3º desse diploma o processo de execução fiscal passa a aplicar-se exclusivamente à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas de direito público, não se aplicando, porém, esse regime aos processos pendentes à data da entrada em vigor do dito DL (nº 2 do seu art. 3º).

II — Sendo aplicável o regime de cobrança anteriormente previsto no CPT e actualmente no CPPT (cfr. art. 10º do DL 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT), também inerentemente devem ser observadas as normas adjectivas de tramitação da execução fiscal, entre as quais o art. 174º (correspondente ao anterior art. 258º do CPT) daquele compêndio, cujo n.º 1 estatui que a interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção.

Processo n.º 231A/10-30.
Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Caixa Geral de Depósitos, SA., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que proferida no TAF de Leiria, em 23/11/2009, na Reclamação de Actos do Órgão da Execução Fiscal que ali corre termos sob o n.º 1217/09.8BELRA, julgou «extinta a acção, ao abrigo do disposto no art. 287º, alínea c) e 291º, do CPC» e ordenou «por consequência, o imediato arquivamento dos autos.»

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

1ª - As execuções instauradas pela Caixa Geral de Depósitos permanecem pendentes nos Serviços de Finanças, por força do disposto no n.º 5 do art. 9º do Decreto-Lei 287/93, de 20.08, conjugado com o estatuído no art. 61º do Decreto-Lei 48 953, de 05.04.1969.

2ª - O n.º 5 do art. 9º do Decreto-Lei 287/93, de 20.08, estipula que "As execuções à data da entrada em vigor do presente diploma continuam a reger-se, até final, pelas regras de competência e de processo vigentes nessa data".

3ª - Assim, à cobrança das dívidas da CGD aplicam-se as normas de processo tributário, previstas nomeadamente no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), maxime as regras das Execuções Fiscais.

4ª - O art. 174º, n.º 1 CPPT, relativo à deserção da instância, dispõe que "A interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção".

5ª - Logo, ao declarar "extinta a acção, ao abrigo do disposto no art. 287º, alínea c) e 291º, do CPC, ordenando-se, por consequência, o imediato arquivamento dos autos" a douta sentença recorrida violou as normas referidas nas anteriores conclusões.

6ª - Caso assim não se entenda, o que só por mera hipótese e cautela de patrocínio se admite, não se encontra verificada a interrupção da instância, por causa imputável à CGD, pressuposto da deserção, nos termos das normas invocadas pela douta sentença recorrida, vd. conclusão anterior.

7ª - As normas em apreço, de natureza processual civil, só se aplicam a partes processuais, sic, art. 285º CPC "A instância interrompe-se, quando o processo estiver parado durante mais de um ano por negligência das partes em promover os seus termos", qualidade que a CGD legalmente não tem, nem pode ontologicamente ter, no processo de Execução Fiscal;

8ª - Uma vez iniciado o processo ao abrigo do art. 61º do Decreto-Lei n.º 48953, de 05.04.1969, e normas que sucessivamente o alteraram, mediante ofício dirigido pela CGD ao Ministério Público, é apenas sobre este Órgão e sobre o Órgão de Execução Fiscal que recaem os deveres de promoção do processo, art. 150º e 152º do CPPT;

9ª - Não referindo a douta sentença recorrida qualquer fundamento legal, nem indicando a omissão de qualquer acto que lhe cabia praticar, que justifique a imputação à CGD de uma pretensa "inércia processual", nem tão pouco invocando qualquer razão concreta, legal ou factual, de que tal pretensa "inércia processual", foi a causa necessária e/ou suficiente para impedir o "normal prosseguimento da causa", dever que, no processo de Execução Fiscal, cabe ao Ministério Público e ao Órgão de Execução Fiscal;

10ª - Não relevando como fonte de alteração da natureza processual da CGD no âmbito do processo de Execução Fiscal, o facto de esta ter constituído mandatário e do mesmo ter requerido "a prática de diversos actos com vista à concretização do desiderato que é visado com a instauração da acção, ou seja, a cobrança da dívida", desconhecendo-se o fundamento legal de tal pretensa alteração, termos em que, para lá das normas indicadas na anterior conclusão 8ª a douta sentença recorrida violou ainda, o dever legal e constitucional de fundamentação.

Termina pedindo a procedência do recurso e a consequente revogação da sentença recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

l.4. O MP emite Parecer do teor seguinte, além do mais:

«Era o desempenho de funções de utilidade e ordem pública que justificava no passado, antes da CGD ter sido convertida em sociedade anónima, de capitais exclusivamente públicos, que o processo de execução fiscal fosse aplicado à cobrança coerciva de dívidas derivadas de relações de direito privado.

Com o Decreto-Lei 241/93, de 8 de Julho, o processo de execução fiscal passou a aplicar-se exclusivamente à cobrança coerciva de dívidas ao Estado e outras pessoas colectivas de direito público, mantendo-se, porém, a sua aplicação aos processos que já se encontravam pendentes à data da entrada em vigor daquele diploma legal.

No caso concreto, o processo de execução fiscal encontrava-se pendente em juízo em 1 de Setembro de 1993, pelo que deve ser este processo o utilizado para cobrança de dívida comercial da CGD.

Sendo este o regime aplicável, entendemos que as normas adjectivas de tramitação da execução fiscal devem ser observadas, designadamente o disposto no n.º 1 do artigo 174º do CPPT, que a nosso ver não contende com a natureza civilística da dívida.

Na verdade, apesar daquelas dívidas de direito civil não perderem a natureza de dívidas de direito privado, são cobradas em processo de execução fiscal e de acordo com as regras de processo que o regulam, no âmbito do qual a interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção.

Não acompanhamos, porém, o entendimento da Recorrente no sentido de não se ter verificado a interrupção da instância, por causa a si imputável. Com efeito, apesar da CGD ser representada em juízo pelo Ministério Público, a sua anterior Lei Orgânica permitia-lhe a constituição de advogado ou procurador que a representasse em juízo nos processos em que fosse parte ou de qualquer modo interessada. Por isso, nessas situações, entendemos que a norma do n.º 1 do artigo 152º do CPPT deve ser interpretada restritivamente, de modo a respeitar a legitimidade de intervenção da CGD nos processos em que tenha constituído advogado, como sucede no caso em apreciação.

CONCLUSÃO

Em nosso entender o recurso merece provimento.»

1.5. Sem vistos, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é do teor seguinte:

«A fls. 106 dos autos vem o Digníssimo Magistrado do Ministério Público requerer que se declare extinta a presente instância por durante os últimos 9 anos não ter havido, por impulso processual da C.G.D. a prática de qualquer acto com vista à cobrança da dívida em causa nos presentes autos.

Notificada que foi a C.G.D., pronunciou-se no sentido da improcedência do douto requerimento apresentado pelo Ministério Público, uma vez que, tendo sido representada pelo Ministério Público

não lhe podem ser a si assacadas as consequências da inércia processual verificada durante o aludido lapso temporal.

Cumpre apreciar e decidir.

Compulsados os autos constata-se que assiste inteira razão à C.G.D. quando alega ter sido representada pelo Ministério Público, pois que, isso efectivamente assim sucedeu, tendo sido o Ministério Público quem, em sua representação, procedeu à instauração da acção executiva.

Todavia, como se constata pelo requerimento efectuado pelo C.G.D., a fls. 21, procedeu a mesma à nomeação de mandatário para a representar nos autos, o qual, em sua representação requereu a prática de diversos actos com vista à concretização do desiderato que é visado com a instauração da acção, ou seja, a cobrança da dívida.

E, assim sendo, obviamente que ao nada ter requerido durante o supra mencionado período de tempo, com vista ao normal prosseguimento da causa, a C.G.D. não só provocou que se tenha verificado a interrupção da instância mas também a própria deserção da mesma dada essa inércia processual se ter prolongado por um período de tempo superior a 5 anos.

Assim sendo, e sem embargo de se reconhecer que a deserção da instância opera de um modo automático, uma vez declarada a interrupção e decorrido o prazo de que depende a sua verificação, uma vez que a interrupção não foi declarada considera-se desde já extinta a acção, ao abrigo do disposto no art. 287º, alínea c) e 291º, do CPC, ordenando-se, por consequência, o imediato arquivamento dos autos.

Custas pela C.G.D.

Notifique.

Leiria, 23 de Novembro de 2009».

3.1. Atentas as Conclusões do recurso e a posição do MP, a questão a decidir é a de saber se a instância se extinguiu nos termos exarados na decisão recorrida.

3.2. Prioritariamente importa, todavia, atentar em que nas Conclusões 9ª e 10ª, a recorrente alega que a decisão recorrida violou também o dever legal e constitucional de fundamentação, dado que, por um lado, não refere qualquer fundamento legal, nem indica a omissão de qualquer acto que lhe coubesse (à recorrente) praticar, ou que justifique a imputação à CGD de uma pretensa "inércia processual", nem tão pouco invocando qualquer razão concreta, legal ou factual, de que tal pretensa "inércia processual", foi a causa necessária e/ou suficiente para impedir o "normal prosseguimento da causa", dever que, no processo de Execução Fiscal, cabe ao Ministério Público e ao Órgão de Execução Fiscal, não relevando, por outro lado, como fonte de alteração da natureza processual da CGD no âmbito do processo de Execução Fiscal, o facto de esta ter constituído mandatário e de o mesmo ter requerido "a prática de diversos actos com vista à concretização do desiderato que é visado com a instauração da acção, ou seja, a cobrança da dívida".

Ora, a este respeito, julgamos que, a entender-se que a recorrente invocou a nulidade da decisão, por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão (art. 125º do CPPT) tal nulidade não se verifica.

Com efeito, ao exarar que «ao nada ter requerido durante o supra mencionado período de tempo» (os 9 anos referidos no segmento inicial da decisão recorrida) «com vista ao normal prosseguimento da causa, a C.G.D. não só provocou que se tenha verificado a interrupção da instância mas também a própria deserção da mesma dada essa inércia processual se ter prolongado por um período de tempo superior a 5 anos», a decisão está claramente a reportar-se ao período de tempo decorrido entre a apresentação do requerimento de fls. 20 (em 15/3/1988) e do requerimento de fls. 21 (em 15/9/2007), bem como ao disposto nos normativos que indica na parte final, ou seja, ao disposto nos arts. 287º, alínea c) e 291º, do CPC.

Acresce que é sabido e é jurisprudência assente que a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão (cfr., entre outros, ac. do STA, de 10/5/73, BMJ 228, 259; ac. do STJ, de 8/4/75, BMJ 246, 131 e ac. desta secção do TCA, de 20/4/99, Rec. 62.285).

A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.

No caso, independentemente, pois, da questão de saber se a decisão recorrida errou, ou não, quanto ao julgamento de direito, não ocorre a invocada nulidade.

4. Quanto à questão de saber se a instância se extinguiu nos termos exarados na decisão recorrida:

4.1. Diga-se desde já que, apesar de a presente reclamação ter sido deduzida nos termos do art. 276º e sgts. do CPPT contra o despacho proferido em 11/5/2009 pelo chefe do SF de Benavente, com fundamento em que, tendo tal despacho declarado a prescrição da dívida exequenda, violou o disposto nos arts. 309º e 323º, n.º 2 do CCivil, veio, todavia, o MP suscitar, além do mais, a questão da interrupção e deserção da instância executiva.

E notificada que foi a reclamante para se pronunciar sobre essa questão, a sentença recorrida decidiu nos termos acima referidos, ou seja, pela extinção da execução, ao abrigo do disposto no art. 287º, alínea c) e 291º, do CPC.

Ora, apesar de em sede de reclamação a pronúncia jurisdicional estar, em princípio, delimitada pelos próprios fundamentos aduzidos na reclamação (embora o processo de execução fiscal ter natureza judicial mesmo na fase que corre perante as autoridades administrativas – cfr. art. 103º, n.º 1, da LGT), no caso, porque o MP suscitou a questão (nova) atinente à questionada deserção da instância, não se vê que o Tribunal recorrido estivesse impedido de a apreciar.

4.2. No que respeita à questão de fundo, a recorrente alega que à cobrança das dívidas da CGD são aplicáveis as normas de processo tributário, previstas nomeadamente no CPPT, sendo que o n.º 1 do seu art. 174º, dispõe que "A interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção", pelo que a sentença recorrida violou a referida norma.

Mas, caso assim não se entenda, também não se encontra verificada a interrupção da instância, por causa imputável à CGD, pressuposto da deserção, nos termos das normas invocadas pela sentença recorrida, dado que as mesmas, de natureza processual civil, só se aplicam a partes processuais (cfr. art. 285º CPC), qualidade que a CGD legalmente não tem, nem pode ontologicamente ter, no processo de Execução Fiscal, dado que, uma vez iniciado o processo ao abrigo do art. 61º do DL n.º 48953, de 5/4/1969, e normas que sucessivamente o alteraram, mediante ofício dirigido pela CGD ao Ministério Público, é apenas sobre este Órgão e sobre o Órgão de Execução Fiscal que recaem os deveres de promoção do processo (art. 150º e 152º do CPPT).

Vejamos, pois.

4.3. Dispunham os arts. 59º e 61º do DL n.º 48953, de 5/4/1969 (redacção do DL n.º 693/70, de 31/12):

Artigo 59º:

«1 – A Caixa e as suas instituições anexas são representadas em juízo pelos Agentes do Ministério Público e estão isentas de imposto de justiça, selos e outros encargos.

2 – Sem prejuízo do disposto no n.º 1, pode o conselho de administração, sempre que o entender conveniente, constituir advogado ou procurador que represente o estabelecimento em juízo nos processos em que for parte ou por qualquer forma interessado.»

Artigo 61º:

«1 - A cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa e as suas instituições anexas é da competência dos tribunais de 1ª instância das contribuições e impostos de Lisboa, servindo de títulos executivos as escrituras, títulos particulares, letras, livranças, ou qualquer outro documento apresentado pela instituição exequente incluindo as certidões ou fotocópias autenticadas extraídas dos livros da sua escrita.

2 – (…)».

4.4. É jurisprudência assente a de que a CGD, até à transformação operada pelo DL n.º 287/93, de 20/7, enquanto instituto de crédito do Estado e por reconhecidas razões de celeridade processual, tinha a faculdade de cobrar as suas dívidas através do processo de execução fiscal - cfr. o supra transcrito art. 61º do DL n.º 48.953, na redacção do art. 17º do DL 693/70 (sobre este ponto, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 5ª edição, Áreas Editora, Maio de 2007, anotação 3 ao art. 148º, pags. 20 e 21).

E, no caso, tendo a execução sido instaurada em 28/5/87 (cfr. fls. 3), antes da entrada em vigor do DL n.º 287/93, aplica-se aquele regime (a cobrança coerciva das dívidas de que a Caixa fosse credora eram da competência dos tribunais tributários, mas, apesar disso, sem que a CGD perdesse a sua qualidade de exequente, podendo, aliás, ser representada por advogado no respectivo processo e podendo, igualmente, autorizar a suspensão das execuções pelos prazos também fixados naqueles diplomas).

Aliás, a partir da entrada em vigor do DL n.º 241/93 de 8/7, apenas as dívidas situadas no âmbito das relações administrativas e fiscais podem ser cobradas em processo de execução fiscal, dado que nos termos do art. 3º desse diploma o processo de execução fiscal passa a aplicar-se exclusivamente à cobrança coerciva das dívidas ao Estado e a outras pessoas de direito público, não se aplicando, porém, esse regime aos processos pendentes à data da entrada em vigor do dito DL (nº 2 do seu art. 3º).

Sendo, portanto, aplicável o regime de cobrança anteriormente previsto no CPT e actualmente no CPPT (cfr. art. 10º do DL 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT), também inerentemente devem ser observadas as normas adjectivas de tramitação da execução fiscal, entre as quais o art. 174º (correspondente ao anterior art. 258º do CPT) daquele compêndio, cujo n.º 1 estatui que a interrupção do processo de execução fiscal nunca dá causa à deserção. Na verdade, como refere o MP, esta disposição não contende com a natureza civilística da dívida, pois que, era o exercício de funções de utilidade e ordem pública que justificava que o processo de execução fiscal fosse aplicado à cobrança coerciva destas dívidas, embora as mesmas fossem originadas em relações de direito privado.

E assim sendo, a decisão recorrida, ao julgar extinta a instância por deserção, por se ter verificado a respectiva interrupção por mais de 5 anos, não pode manter-se.

Aliás, também é duvidosa a própria questão de saber se o despacho que declara a interrupção da instância tem natureza meramente declarativa da interrupção (limitando-se a reconhecer que ela já opera desde a data em que se completou um ano de paragem do processo) ou é ele que a determina, iniciando-se a partir da data em que for declarada a interrupção o prazo de dois anos previsto no art. 291º do CPC

(sobre tal controvérsia, cfr., por exemplo, o ac. da 2ª subsecção do CA deste STA, de 17/3/2010, no proc. n.º 082/10), tanto mais que, no caso vertente, a decisão recorrida reconhece que «assiste inteira razão à C.G.D. quando alega ter sido representada pelo Ministério Público, pois que, isso efectivamente assim sucedeu, tendo sido o Ministério Público quem, em sua representação, procedeu à instauração da acção executiva». E, apesar de, em seguida, a mesma decisão recorrida exarar que «Todavia, como se constata pelo requerimento efectuado pela C.G.D., a fls. 21, procedeu a mesma à nomeação de mandatário para a representar nos autos, o qual, em sua representação requereu a prática de diversos actos com vista à concretização do desiderato que é visado com a instauração da acção, ou seja, a cobrança da dívida. E, assim sendo, obviamente que ao nada ter requerido durante o supra mencionado período de tempo, com vista ao normal prosseguimento da causa, a C.G.D. não só provocou que se tenha verificado a interrupção da instância mas também a própria deserção da mesma dada essa inércia processual se ter prolongado por um período de tempo superior a 5 anos», trata-se de constatação que não corresponde à realidade dos autos, pois que, a aludida nomeação de mandatário por parte da CGD, só ocorreu em 19/9/2007 (no citado requerimento de fls. 21).

Ou seja, mesmo que se aceitasse o entendimento da sentença, só a partir desta data de 19/9/2007 é que se poderia considerar que a CGD deixou de ser representada pelo «Agente do Ministério Público» (cfr. o art. 59º do DL n.º 48953, de 5/4/1969) e passou a estar representada no processo pelo advogado subscritor de tal requerimento.

Portanto, ainda que se concorde com o MP, no sentido de que, nessa situação, a norma do n.º 1 do art. 152º do CPPT deve ser interpretada de modo a respeitar a legitimidade de intervenção da CGD nos processos em que tenha constituído advogado, tal intervenção só poderá relevar, no caso, a partir de 19/9/2007.

Por tudo o exposto, não pode manter-se a decisão recorrida.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em dar provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à instância para que, se a tanto nada mais obstar, sejam apreciados os fundamentos invocados na reclamação.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Regime simplificado. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Sumário:

I — Tendo o contribuinte de IRC optado, na declaração de início de actividade, pela tributação segundo o regime geral, nos termos do art. 53.º, n.º 7, alínea a) e 8 do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a opção é válida por um período de três exercícios.

II — Assim, o facto de o contribuinte, no primeiro ano de actividade ter obtido proveitos inferiores a € 149.639,37, não permite à Administração Tributária efectuar a determinação da matéria colectável desse ano segundo o regime simplificado.

Processo n.º 268/10-30.
Recorrente: Kabicompacta-Metalomecânica, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – KABICOPACTA – METALOMECÂNICA, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria uma liquidação de IRC, relativa ao ano de 2003.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação.

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

A) - A douta sentença recorrida fez errado julgamento da matéria de direito, mais concretamente quanto ao regime de determinação do lucro tributável, entendendo que é insusceptível fazer uma "opção expressa pelo regime geral" pelo período de três exercícios, no ano do início da actividade, sempre que nesse ano, por imperativo legal, o enquadramento seja o do regime geral.

B) - Em sede de IRC, a tributação segundo o regime simplificado é facultativa, nos termos do art.º 53º do CIRC.

C) - De acordo com tal disposição os sujeitos passivos são enquadrados nos dois anos seguintes ao do início de actividade no regime geral da contabilidade organizada, caso na declaração de início de actividade optem pelo regime geral, em conformidade com a alínea a) do n.º 7 do artigo 53º do CIRC.

D) - Assim, o contribuinte que opte, na declaração de início de actividade, pelo apuramento do lucro tributável segundo o regime geral (contabilidade organizada), adopta um comportamento válido e vinculante para a administração tributária, e que é válida por um período de três exercícios (cfr. n.º 7 e n.º 8 do referido artº 53º).

E) - E tal opção de tributação pelo regime geral é um comportamento que produz sempre efeitos, mesmo que, no ano de início da actividade, o sujeito passivo fique enquadrado, face ao valor estimado de vendas, por imposição legal no regime geral e nesse ano se verifique, a posteriori, aquando do apuramento do resultado do exercício que o total dos proveitos ficou aquém do montante mencionado no n.º 1 do art.º 53º do CIRC (€ 149.639,37).

F) - Termos em que, a douta sentença recorrida violou o disposto na alínea a) do n.º 7 e no n.º 8 do artigo 53º do CIRC, bem como o n.º 2 do art.º 104º da CRP.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, em virtude de ser relevante a opção feita na declaração de início de actividade quanto ao regime de tributação, e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida e ordenada a baixa do processo para ser proferida nova sentença, na qual venham a ser apreciados os factos relativos à opção da recorrente pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

O sujeito passivo formalizou a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável na sede própria: declaração de início de actividade em 26.02.2002 (art.53º n.º 7 alínea a) CIRC)

Ainda que os proveitos obtidos no exercício de 2003 tenham sido inferiores aos estimados, situando-se abaixo do limite legal de € 149 639,37,a sua sujeição ao regime geral subsiste:

a) por via da opção formulada na declaração de início de actividade (art.53º n.º 2 in fine CIRC)

b) pela imperatividade da validade da opção por um período de três exercícios, findo qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de renovar a opção pela forma adequada (art. 53º n.º 8 CIRC)

A interpretação propugnada ancora-se em jurisprudência consolidada do STA (acórdãos STA — SCT 22.04.2009 processo n.º 1114/08; 1.03.2009 processo n.º 831/08; 10.12.2008 processo n.º 874/08; 18.06.2008 processo n.º 205/08; 21.05.2008 processo n.º 10/08)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da procedência da impugnação judicial, com as consequências legais.

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) Em 20/06/2002 a impugnante apresentou declaração de início de actividade, com início em 01/07/2002, estimando, para efeitos de enquadramento em sede IRC, proveitos no valor total anual de € 300.000,00 (fls. 37 a 40)

b) A impugnante no período de tributação de 2003-01-01 a 2003-12-31, apresentou declaração de rendimentos de IRC, modelo 22, cujo apuramento da matéria colectável foi efectuado pelas regras do regime simplificado (fls. 32 a 35);

c) No anexo B do referido modelo 22, é indicado como lucro tributável o valor total de € 78.496,30 (fls. 35);

d) De acordo com a declaração de rendimentos, modelo 22, apresentada pela impugnante, nos termos referidos nas alíneas b) e c), a administração tributária procedeu à liquidação do IRC, do ano de 2003 (fls. 9);

e) De acordo com a nota de liquidação de IRC do ano de 2003, notificada à impugnante, a data limite para pagamento do imposto liquidado seria em 22/11/2006 e o valor a pagar de € 14.030,06 (fls. 9);

f) A presente impugnação deu entrada na secretaria do TAF de Leiria no dia 06/12/2006 (cfr, carimbo aposto na petição inicial de fls.2).

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a Recorrente deve ser tributada segundo o regime simplificado ou o regime geral de IRC, relativamente ao ano de 2003.

A Recorrente, quando apresentou a declaração de início de actividade, em 2002, indicou 300.000 € como valor estimado do volume anual de vendas.

Nesse ano, porém, o montante dos proveitos declarados pela Recorrente foi de 76.978,29 euros ([1]), não atingindo, assim, o valor de 149 639,37 euros, referido no art. 53.º, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pelo DL n.º 198/2001, de 3 de Julho.

A Administração Tributária, sem que a Recorrente tivesse efectuado opção explícita por tributação nos termos do regime simplificado, fixou a matéria tributável de 2003 de harmonia com as regras deste regime.

Na sentença recorrida, entendeu-se que a declaração de proveitos em montante inferior ao valor de 149,639,37 euros, determina o «*automático enquadramento no regime simplificado, dado que não veio expressar a sua opção pelo regime geral*».

4 – A Recorrente, nas suas alegações, afirma ter optado, na declaração de início de actividade, pela tributação em IRC segundo o regime geral de determinação do lucro tributável.

Através da cópia da referida declaração, que consta de fls. 37 a 40, cuja autenticidade se tem de considerar provada, em face da remissão que para tais folhas se faz na alínea a) do probatório, constata-se que, efectivamente, a Recorrente assinalou a sua opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável de IRC (ponto 19, a 39). ([2])

Assim, em face daquela remissão feita no probatório para fls. 39, que tem implícito o reconhecimento de que a referida declaração tem o teor que a sua cópia junta aos autos apresenta, tem de se dar como assente que na declaração de início de actividade foi formulada a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 7 do art. 53.º do CIRC, na redacção dada pelo DL n.º 198/2001, de 3 de Julho, «*a opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos: a) Na declaração de início de actividade*».

E, por força do disposto no n.º 8 do mesmo art. 53.º, na redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, «*a opção referida no número anterior é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar pela forma prevista na alínea b) do número anterior*».

O facto de a Recorrente, no ano de 2002, ter obtido proveitos inferiores a € 149.639,37, não tem qualquer consequência no que concerne ao regime de tributação em IRC, pois, efectuada aquela opção, ela é válida por três anos, como resulta deste n.º 8 do art. 53.º.

De resto, mesmo que a Recorrente tivesse estimado, na declaração de início de actividade, proveitos inferiores a € 149.639,37, não havia qualquer obstáculo a que fosse tributada pelo regime geral, pois, como resulta da parte final do n.º 1 do referido art. 53.º, mesmo os contribuintes que estivessem condições de serem tributados pelo regime simplificado, podiam optar por afastar este regime.

Assim, tem de se concluir que foi ilegal a actuação da Administração Tributária ao determinar da matéria tributável de IRC da Recorrente no ano de 2003, segundo as regras do regime simplificado.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a sentença recorrida;

– julgar procedente a impugnação;

– anular o acto de liquidação impugnado, por vício de violação de lei.

Custas pela Fazenda Pública na 1.ª instância.

Sem custas neste Supremo Tribunal Administrativo, por a Fazenda Pública não ter contra-alegado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Jorge Lino* — *Pimenta do Vale.*

([1]) Embora este facto não tenha sido incluído no probatório, é dado como assente na sentença recorrida, a fls. 55.

([2]) Trata-se, de resto, de documento que foi junto ao processo pela Excelentíssima Representante da Fazenda Pública, com a sua contestação.

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Taxa de publicidade. Reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Impugnação judicial. Tempestividade. Projecto de decisão e decisão final do procedimento.

Sumário:

I — A reclamação deduzida ao abrigo do disposto no artº 16º da Lei n.º 53-E/06 de 29/12, presume-se indeferida, para efeitos de impugnação judicial, se não for decidida no prazo de 60 dias.

II — Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

III — Deste modo, é intempestiva a impugnação judicial deduzida em 20/11/07, quando a reclamação graciosa havia sido apresentada em 2/7/07.

IV — O acto que determina a notificação para o exercício do direito de audição é um mero acto preparatório da decisão final que, mesmo quando contém projecto de decisão (como impõe o artigo 60º, n.º 5 da LGT), não dispensa um ulterior acto final de decisão do procedimento, que, mesmo quando concorda com o teor da proposta de decisão, é um acto distinto daquela, materializado numa declaração de concordância, como se estabelece no n.º 1 do artigo 77º da LGT.

V — O projecto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa de acto de liquidação de taxa municipal, notificado ao reclamante para exercício do direito de audição, nos termos do n.º 5 do artigo 60º da LGT, não se transforma automaticamente em decisão final pelo facto de o reclamante nada dizer.

Processo n.º 375/10-30.
Recorrente: R. Bensimon — Publicidade Marketing Unipessoal, L.da
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – R. Bensimon - Publicidade Marketing Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que absolveu da instância a Câmara Municipal de Lisboa, por julgar verificada a excepção de caducidade do direito de impugnação judicial, que aquela deduziu contra o acto de liquidação da taxa de publicidade referente a uma tela publicitária afixada em edificação pertença de particular, sediada na cidade de Lisboa, referente aos meses de Março e Abril de 2006, no valor de € 1.279,00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Douta Sentença proferida pelo Tribunal "*a quo*" entendeu julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção, e consequentemente, absolveu a IMPUGNADA, ora RECORRIDA do pedido, uma vez que, apesar de a RECORRENTE não ter exercido o seu direito de audição prévia, tal não revela que tenha sido emitido qualquer acto expresso de indeferimento.

II. Sucede porém que, não tendo a RECORRENTE exercido o seu direito de audição prévia no prazo de 10 dias, a verdade é que ocorreu um indeferimento expresso, e a decisão da RECORRIDA tornou-se válida e eficaz.

III. Ora, a RECORRIDA notificou a RECORRENTE do projecto de decisão de indeferimento do pedido formulado, para que esta em 10 dias exercesse o direito de audição prévia.

IV. Contudo, a RECORRENTE não exerceu o mencionado direito no prazo estabelecido.

V. Assim sendo, e porque a RECORRENTE não reagiu contra o mencionado projecto, a verdade é que se verificou o indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra o tributo referente à factura n.º 40000046450.

VI. Pelo que, tendo a RECORRIDA notificado a RECORRENTE da sua intenção de indeferir, e não tendo a RECORRENTE contestado, o projecto passou de intenção, a uma decisão válida e eficaz.

VII. Ora, contrariamente ao proclamado na Douta Sentença, a RECORRENTE não deduziu o articulado inicial, com fundamento no indeferimento tácito, e sim com fundamento no indeferimento expresso, pois após o decurso do prazo que dispunha para exercer o seu contraditório, relativamente ao projecto de decisão de indeferimento da reclamação, o mesmo passou a produzir os seus efeitos, ou seja, a Reclamação foi indeferida expressamente.

VIII. Perante o exposto, mal andou o Tribunal "*a quo*" ao julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção procedente, e consequentemente absolveu a RECORRIDA do pedido.

IX. Assim, a excepção da caducidade do direito de acção, jamais poderia ter sido julgada procedente, uma vez que, ocorreu o indeferimento expresso.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 161 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª- O presente recurso foi interposto contra a douta sentença proferida em 15 de Dezembro de 2009, a qual julgou a impugnação improcedente por falta de verificação do pressuposto da tempestividade da interposição da presente acção, com a consequente absolvição do Município de Lisboa do pedido.

2ª- Constitui fundamento do presente recurso a apreciação da tempestividade da impugnação judicial.

3ª- A Recorrente entende que a proposta de indeferimento formulada pelos serviços e a notificação efectuada para exercício do direito de audição consubstanciariam, no caso de não exercício daquele direito, um acto expresso de indeferimento da reclamação - em consequência, o prazo para interposição da presente Impugnação judicial contar-se-ia a partir do termo do prazo concedido para exercício do mencionado direito de audição prévia e não, como resulta da douta sentença recorrida, a partir do termo do prazo legalmente previsto para formação do acto de indeferimento tácito.

4ª- Porém, o facto de a Recorrente ter sido notificada para exercício do direito de audição em sede de reclamação graciosa, face a uma proposta de indeferimento formulada pelos serviços, não determina, por si, na falta de exercício daquele direito, a existência de um acto expresso de indeferimento da pretensão, no termo do prazo concedido para o exercício daquele direito.

5ª- O acto de liquidação subjacente à presente Impugnação judicial obedece ao regime previsto na Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro, nos termos da qual a reacção dos particulares contra os actos que considerem lesivos da respectiva esfera jurídica depende da prévia existência de um procedimento de reclamação (cfr. artigo 16º).

6ª- O procedimento de reclamação necessária previsto na Lei n.º 53-E/2006 está sujeito a prazos, os quais determinam, em cada momento, a produção de determinados efeitos jurídicos e a respectiva possibilidade de o particular reagir contra os mesmos. O indeferimento, expresso ou tácito, da reclamação pode ser impugnado judicialmente pelo particular, no prazo de 60 dias (cfr. n.º 4, do artigo 16º).

7ª- Não obstante constituir um direito constitucionalmente consagrado, o direito de audição visa apenas assegurar a possibilidade de o contribuinte participar na formação de uma decisão da Administração eventualmente lesiva dos seus direitos - trata-se de um acto preparatório que se destina, tão-só, a habilitar a Administração na tomada de decisão final no procedimento de reclamação

8ª- O direito de audição não confere qualquer outro direito ao particular, designadamente, o de presumir a existência de um acto de indeferimento expresso, caso lhe seja dado a conhecer um eventual projecto de indeferimento da sua pretensão sem que a Administração se pronuncie sobre o mesmo.

9ª- Como o próprio nome indica, o indeferimento "expresso" pressupõe uma manifestação de vontade da Administração.

10ª- Ao invés, o silêncio ou a abstenção só são reputados conduta voluntária da Administração, integrante de um acto administrativo, nos casos em que a lei lhes atribua esse significado e valor. É o caso do n.º 3, do artigo 16º, da Lei n.º 53-E/2006.

11ª- Nada na lei permite concluir que um projecto de indeferimento da pretensão do particular, decorrido o prazo concedido para o exercício do direito de audição prévia, sem que esse direito tenha sido exercido, se convolaria num acto expresso da Administração.

12ª- O particular, na falta de decisão da Administração no prazo de 60 dias deveria ter presumido o indeferimento tácito da respectiva pretensão e, a partir dessa data, ficaria habilitado, porque preenchido o pressuposto de admissibilidade, a recorrer, também no prazo de 60 dias, à via judicial.

13ª- A douta sentença recorrida não merece qualquer reparo, antes devendo manter-se na ordem jurídica por inexistência de vícios: a presente impugnação é intempestiva por antecipação, relativamente à decisão expressa que não veio a ocorrer, e (...) é ainda intempestiva por ser tardia relativamente à formação da presunção de indeferimento tácito.

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

A) Em 31/5/2007 foi emitida a factura n.º 40000046500 no montante total de € 1 276,00, referente a tela publicitária afixada no Largo Trindade Coelho, n.º 9, Lisboa, respeitante aos meses de Março e Abril de 2006 - cf. fls. 24;

B) A tela publicitária em causa foi afixada em imóvel de propriedade particular - cf. acordo;

C) A Impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação mencionada em A) em 2/7/2007 - cf. fls. 25;

D) Através do ofício n.º 720/DAJAF/DAT/07, recebido em 13/11/2007, o Município de Lisboa notificou a Impugnante para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 10 dias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da Lei Geral Tributária, sobre o projecto de indeferimento da reclamação graciosa mencionada em C) - cf. fls. não numeradas do PA;

E) A Impugnante não exerceu o direito de audição prévia para o qual foi notificada - confissão artigo 24º da pi;

F) A Impugnante apresentou impugnação judicial em 29/11/2007 - cf. fls. 3;

G) A reclamação graciosa não foi decidida.

3 – Importa, pois, conhecer do mérito do recurso.

Dispõe o artº 16º da Lei n.º 53-E/2006 de 29/12, sob a epígrafe "garantias", que:

"1. Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2. A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3. A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4. Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5. A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no nº. 2 do presente".

Para efeitos da aplicação deste artigo, recordemos os factos relevantes para o efeito, acima dados como provados:

A recorrente deduziu reclamação graciosa, em 02/07/2007 (vide alínea C) do probatório), a qual não obteve decisão nos 60 dias seguintes (vide alínea G) do probatório).

Assim, formou-se acto tácito de indeferimento no dia 31/8/07.

A impugnação judicial deu entrada nos serviços da CML em 29/11/07, ou seja, para além do prazo de 60 dias previsto no artº 16º, n.º 4 da Lei n.º 53-E/06 de 29/12, que terminou em 30/10/2007.

A impugnação é, pois intempestiva.

Isto na decorrência dos princípios legais aplicáveis, a saber: artº 20º do CPPT, artº 279º do CC e artº 144º do CPC.

Pelo que, bem andou, assim, a o Mmº Juiz "a quo" em julgar caduco o direito de acção, absolvendo a CML do pedido.

4 – Há, porém, que tomar posição quanto à pretensão da recorrente de ver considerada como decisão de indeferimento expresso o facto de não ter exercido o seu direito de audição prévia, à qual a sentença recorrida não respondeu.

Alega a recorrente, como resulta das conclusões supra transcritas, que, não tendo a recorrente contestado o projecto de decisão, "o projecto passou de intenção, a uma decisão válida e eficaz", passando "a produzir todos os seus efeitos, ou seja, a Reclamação foi indeferida expressamente".

A este propósito, escreveu-se no recente Acórdão desta Secção do STA de 21/4/10, in rec. n.º 101/10, que versou questão idêntica, sendo as mesmas as partes e as conclusões da motivação do recurso, que "a recorrente nenhum apoio legal ou doutrinário acrescenta em defesa deste entendimento, mas, desde já adiantaremos que o mesmo não colhe o apoio legal.

Com efeito…, a Constituição da República Portuguesa reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito, nos termos do disposto no artº. 267º, n.º 5 da CRP.

O artigo 60º da LGT veio concretizar este direito no domínio do procedimento tributário, preceituando o momento em que deve ser efectivado o direito de audição - antes da liquidação, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, entre outros -, sendo certo que o mesmo é exercido finda a instrução e antes da decisão final.

Dispõe ainda o n.º 4 do artº. 60º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe "Princípio da Participação, que: "em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e sua fundamentação (...)"

Tal direito permitirá ao sujeito passivo, para além do direito a ser ouvido, expor as razões que sustentam o seu entendimento, tentando levar a administração tributária a inverter o sentido da decisão.

E, se é certo que a administração tributária pode manter a decisão de indeferimento - e isso pode muito bem suceder quando, num caso como o dos autos, o interessado não oferecer elementos de facto ou de direito que, no entendimento da administração tributária, possam conduzir a solução jurídica diversa do projecto de indeferimento - também não é menos certo que essa decisão pode ser alterada.

Daí que, um projecto de indeferimento constitui sempre uma decisão provisória, mas que não goza de qualquer eficácia. Ainda que a decisão venha a ser exactamente igual à do projecto, só a decisão final do procedimento é válida e produz os legais efeitos, e só contra esta o interessado pode reagir judicialmente.

O que acabou de se dizer resulta com toda a clareza do Acórdão deste Tribunal, de 09.12.2009, proferido no Recurso n.º 0594/09, num caso idêntico ao dos presentes autos, onde ficou escrito o seguinte:

"De harmonia com o preceituado no artº. 16.º, n.ºs 1, 2 e 5, do Regime Geral das Taxas das de Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 53- E/2006, de 29 de Dezembro, a impugnação judicial dos actos de liquidação de taxas das autarquias locais está dependente de prévia reclamação graciosa, que tem de ser apresentada no prazo de 30 dias, a contar da notificação da liquidação.

No caso em apreço, a ora Impugnante observou este regime, tendo apresentado tempestivamente a reclamação graciosa.

Até ao momento em que a ora Impugnante apresentou esta impugnação judicial, não tinha sido proferido um acto expresso de indeferimento.

Na verdade, o despacho que ordenou a sua audição sobre a proposta de indeferimento, não é um acto de indeferimento, mas um acto preparatório da decisão final.

Por outro lado, a tese defendida pela Impugnante, de que os actos que ordenam a audição prévia sobre propostas de indeferimento se transformam em actos de indeferimento expresso se o interessado nada disser, não tem qualquer fundamento legal

O acto que determina a notificação para exercício do direito de audição é um mero acto preparatório da decisão final que, mesmo quando contém projecto de decisão (como impõe o n.º 5 do artº. 60.º LGT), não dispensa um ulterior acto final de decisão do procedimento, que, mesmo quando concorda com o teor da proposta de decisão, é um acto distinto daquela, materializado numa declaração de concordância, como se estabelece no n.º 1 do artº. 77.º da LGT.

Por isso, é de considerar assente que, até ao momento em que foi apresentada a presente impugnação judicial, não tinha sido proferido um acto expresso de indeferimento da reclamação graciosa, nem o projecto de decisão se transformou em decisão.

Assim, não podia a Recorrente impugnar um inexistente acto expresso de indeferimento da reclamação graciosa, pois a impugnação carece de objecto.

Por outro lado, o acto que ordenou a notificação para exercício do direito de audição também não é impugnável, por não ser lesivo e não ser o acto final do procedimento, e, na falta de norma especial que disponha em contrário, só actos lesivos e actos finais dos procedimentos tributários são contenciosamente impugnáveis (art. 54.º do CPPT).

Assim, não tendo sido proferido um acto expresso de indeferimento, a impugnação apenas poderia ter por objecto a ficção de indeferimento tácito daquela reclamação graciosa, que se forma com o decurso do prazo legal de decisão, no caso, após o decurso de 60 dias a contar da entrada da reclamação nos serviços do Município de Lisboa (arts. 16.º n.º 3, do RGTAL e 57.º, n.º 5, da LGT), isto é, em 1-9-2007.

Mas, o aproveitamento da petição como impugnação do indeferimento tácito não pode concretizar-se, pois, de harmonia com o disposto no art.º 16.º, n.º 4, do RGTAL, do indeferimento tácito de reclamação graciosa cabe impugnação judicial a interpor no prazo de 60 dias a contar do indeferimento e, no caso, tendo-se formado indeferimento tácito em 1-9-2007, a impugnação judicial podia ser apresentada até 30-10-2007 e ela só o foi em 20-11-2007.

Por isso, tem de se concluir que a impugnação do indeferimento tácito é intempestiva, como se entendeu na sentença recorrida, e que a impugnação do inexistente indeferimento expresso invocado pela Recorrente, carece de objecto, pelo que é impossível, pois o processo de impugnação judicial tem de ter por objecto um acto, real ou ficcionado, como decorre do disposto no artº. 124º do CPPT."

Em face de tudo o que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações da recorrente e, em consequência, o recurso.

No mesmo sentido, pode ver-se os recentes Acórdãos desta Secção do STA de 23/6/10, in rec. n.º 100/10 e de 7/7/10, in rec. n.º 98/10, tirados em casos em tudo idênticos.

5 – Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso jurisdicional e manter a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Imposto Municipal sobre Imóveis. Segunda avaliação. Terrenos para construção. Coeficiente de localização.

Sumário:

I — Os critérios estabelecidos quanto aos coeficientes de localização que afectam o valor dos prédios edificados de harmonia com o previsto no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI e que se encontram estipulados na Portaria n.º 982/04, de 4 de Agosto são de aplicação cumulativa, e não alternativa, com a percentagem prevista no n.º 2 do artigo 45.º, ainda do CIMI, no referente ao valor da área de implantação dos terrenos para construção.

II — Dessa majoração cumulativa não resulta qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Processo n.º 377/10-30.
Recorrente: Quinta do Lago — Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – QUINTA DO LAGO – EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E TURÍSTICOS, S.A. com os demais sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida, contra os valores patrimoniais tributários (VPT) atribuídos em segunda avaliação a quatro lotes de terreno para construção, inscritos na matriz predial urbana da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, sob os n.ºs 11.475, 11.476, 11.477 e 11.480, dela vem interpor recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Vem o presente recurso interposto contra a Sentença de 05/02/2010, proferida no âmbito do processo de Impugnação Judicial que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé sob o n.º 25/07.5BELLE;

B) Na referida Sentença, o Tribunal a quo julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, considerando válidos e legais os actos tributários controvertidos;

C) E tal raciocínio encontra sustentação jurídica, no entender do Tribunal a quo, no facto de nenhum dos coeficientes de determinação do valor patrimonial tributário aplicados padecerem de ilegalidade ou inconstitucionalidade, tendo sido aplicados nos estritos termos da lei.

D) Todavia, ficou aqui devidamente comprovado que, ao fazer apelo à aplicação da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, para justificar o emprego cumulativo, nos actos de avaliação impugnados, de coeficientes de localização (CI) 3 e 2 e da percentagem máxima de 45%, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 45º do CIMI, a Sentença recorrida labora em erro de julgamento.

E) Com efeito, no que toca ao zonamento e coeficientes de localização correspondentes a cada zona, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 42º do CIMI, bem como às percentagens correspondentes à área de implantação, previstas no n.º 2 do artigo 45º do CIMI, e respectivas zonas de aplicação, a Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, limita-se a declarar a respectiva aprovação - cfr. números 2º e 3º da referida Portaria - mas não procede à competente publicação, remetendo a mesma para o sítio www.e-financas.gov.pt (cfr. número 7º da Portaria em causa).

F) Ora, o artigo 3º, n.º 3, da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro (na redacção vigente à data da publicação da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto) determina que são objecto de publicação no Diário da República as portarias que, como é manifestamente o caso da Portaria em causa, contenham disposições genérica, prescrevendo o artigo 1º, n.º 1, da mesma Lei que a respectiva eficácia jurídica depende dessa publicação.

G) O zonamento e coeficientes de localização correspondentes a cada zona, para efeitos do disposto no artigo 42º do CIMI, bem como as percentagens correspondentes à área de implantação e respectivas zonas de aplicação, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 45º do CIMI, publicados, apenas, no sítio www.e-financas.gov.pt são, deste modo, juridicamente ineficazes.

H) Por conseguinte, ao considerar - apenas com base nessa publicação, e fazendo apelo à Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto - simultaneamente aplicáveis, no caso concreto, os coeficientes de localização máximos (Cl 2 e 3), bem como a percentagem máxima (45%) correspondente ao valor da área de implantação, a Sentença recorrida violou a norma que se extrai das disposições conjugadas do n.º 1, alínea b), e n.º 3, do artigo 62º do CIMI, bem como o disposto nos artigos 1º, n.º 1, e 3º, n.º 3, da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro.

1) Sem prejuízo do acima exposto - que por si só conduz à anulação da Sentença recorrida - ficou também aqui devidamente comprovado que a linha de raciocínio adoptada pelo Tribunal a quo, para sustentar a legalidade dos actos de avaliação impugnados, é ilegal e inconstitucional, por contradição expressa entre a interpretação dada à norma do n.º 2 do artigo 45º do CIMI e a Constituição da República (CRP), designadamente no que respeita aos princípios constitucionais da equidade, justiça, igualdade e proporcionalidade.

J) Efectivamente, confirmando os actos de avaliação impugnados, a Sentença recorrida faz uma errónea interpretação da norma do n.º 2 do artigo 45º do CIMI, ao duplicar a aplicação do factor de valorização fundado na localização - o coeficiente de localização (CI) do artigo 38º e a percentagem do n.º 2 do artigo 45º, ambos do CIMI - conduzindo a um resultado iníquo e desproporcionado (cfr Preâmbulo do CIMI e artigo 83º, n.º 1, da LGT).

K) Os factores de majoração com base na localização, previstos nos artigos 38º e 45º do CIMI, não são cumuláveis mas alternativos: (i) aos prédios edificados aplica-se o CI na fórmula do artigo 38º e respectiva majoração de até 3 vezes, prevista no artigo 42º, n.º 1, ambos do CIMI, e (ii) aos lotes de terreno para construção aplica-se idêntica majoração, mas, desta feita, a prevista no artigo 45º, n.º 2,

do CIMI, de entre 15% e 45% do valor do prédio edificável, mas expurgado da majoração específica que a lei atribui às edificações em função da respectiva localização (CI).

L) Esta é a única interpretação permitida pelas normas de interpretação das leis tributárias e, designadamente, aquelas que se extraem do disposto no artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT).

M) As avaliações impugnadas e, com elas, a Sentença recorrida, que as confirma, estão, deste modo, feridas de ilegalidade, por violação da norma do artigo 45º do CIMI.

N) A Sentença recorrida viola, igualmente, os princípios da proporcionalidade, da não discriminação e da justiça material, previstos nos artigos 5º, 7º e 83º, n.º 1, todos da Lei Geral Tributária, pelo que padece de ilegalidade, por violação de lei de valor reforçado, bem como de inconstitucionalidade, na medida em que tais princípios beneficiam de tutela constitucional, encontrando acolhimento expresso nos artigos 103º, n.º 1, e 104º, n.º 3, ambos da Constituição da República Portuguesa.

O) A correcta aplicação da lei determina que os VPT dos lotes em causa sejam fixados nos seguintes valores: (i) AL1 - VPT €8.051.100,00, (ii) AL3 - VPT €9.328.800,00, (iii) ET3 - VPT €4.967.700,00 e (iv) EQ4 - VPT €4.710.750,00;

Subsidiariamente, sem conceder;

P) Caso se entenda que a interpretação e aplicação feita pela Sentença recorrida do disposto no artigo 45º do CIMI, ao confirmar as avaliações impugnadas, é a única que a lei admite, deverá a norma que se extrai de tal interpretação ser julgada ilegal, por violação de lei de valor reforçado (artigos 5º, 7º e 83º, n.º 1, todos da LGT), e inconstitucional, por violação do disposto nos artigos 103º, n.º 1, e 104º, n.º 3, ambos da Constituição da República Portuguesa.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto: Apurar se, em impugnação julgada totalmente improcedente, se verificou errónea interpretação e aplicação da lei (portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto) ou ilegalidade e inconstitucionalidade da interpretação dada à norma do artigo 45.º do CIMI.

FUNDAMENTAÇÃO

A Recorrente, nas suas alegações de recurso e respectivas conclusões alega que, "O zonamento e coeficientes de localização correspondentes a cada zona, para efeitos do disposto no artigo 42º do CIMI bem como as percentagens correspondentes à área de implantação e respectivas zonas de aplicação, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 45.º do CIMI publicados apenas, no sítio www. e. financas. gov.pt são, deste modo, juridicamente ineficazes."

Entende, por isso, ter a sentença recorrida violado a norma que se extrai das disposições conjugadas do n.º 1, alínea b), e n.º 3, do artigo 62.º do CIMI, bem como o disposto nos artigos 1.º, n.º 1 e 3.º, n.º 3, da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, o que conduz à anulação daquela decisão.

A Recorrente não submeteu esta questão à apreciação do Tribunal recorrido e, como se sabe, os recursos visam a apreciação por um Tribunal Superior, de questões já apreciadas pelo tribunal a quo, e não a pronúncia pelo tribunal ad quem sobre questões novas. Trata-se, porém, de uma regra que sofre excepções, designadamente quando está em causa matéria de conhecimento oficioso ou quando a lei expressamente determine o contrário.

No caso sub judicio entendemos que a questão pode e deve ser apreciada porque a sentença recorrida funda a sua posição num coeficiente de localização pretensamente previsto numa Portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62.º do CIMI.

Com efeito, afirma-se na sentença recorrida que "No que se refere às percentagens de 15% e 45% constituem os limites mínimos e máximos, mas, dentro deste intervalo serão aplicadas percentagens que variam de zona para zona em função dos valores de mercado de localização dos terrenos conforme o previsto no n.º 3 desta disposição (que remete para o artº 43.º n.º 3 do CIMI), fixação essa que será aprovada e publicada através de Portaria na sequência da proposta da CNAPU, conforme dispõe o n.º 1, alínea b) e n.º 3, do artigo 62 do CIMI).

Diz-se ainda naquela decisão que "O Cl (coeficiente de localização) que in casu, foi de 3 ou 2 e é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, acessibilidade, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário."

Por último afirma-se também que "os coeficientes de localização foram estipulados por portaria (n.º 982/2004 de 04/08).

Ora o que foi estipulado pela Portaria 982/2004, foi a aprovação do "zonamento e os coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria, e serviços nos termos e para os efeitos do artigo 42.º do CIMI." O n.º 7 do mesmo Diploma legal estatui que "o zonamento, os coeficientes de localização, as percentagens e os coeficientes majorativos referidos, respectivamente, nos nºs 2.º, 3.º e 4.º da presente portaria são publicados no sítio www.e.financas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças."

Verifica-se, portanto, que aquela Portaria se limitou a fixar os valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, sem que tenha procedido à fixação certa e precisa daqueles coeficientes de localização relativamente aos prédios situados dentro de cada zona.

A publicação no sítio www.e.financas.gov.pt, não constitui instrumento legal adequado para fixar aqueles coeficientes, ficando assim sem fundamento legal a atribuição do coeficiente de localização, por inexistência de Portaria que o tenha fixado, e, assim sendo, a sentença recorrida terá incorrido em erro de julgamento.

Em sentido idêntico pronunciou-se, recentemente, o TCA Sul por acórdão de 26/01/2010, processo n.º 3232/09.

CONCLUSÃO

Em nosso entender o recurso merece provimento."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Dá-se por inteiramente reproduzida a escritura pública de COMPRA E VENDA, constante de fls. 42 a 45:

"No dia dezassete de Dezembro de dois mil e quatro, Cartório Notarial de Lisboa, perante mim, Carlos Henrique Ribeiro Melon, respectivo Notário, compareceram:

PRIMEIRO - MÁRCIA LOPES CAJAEARBILLE DA COSTA PEREIRA, solteira, maior, natural da freguesia de Campolide, concelho residente na Rua …, …, em Lisboa; que outorga na qualidade de procuradora do "BPN - BANCO PORTUGUÊS NEGÓCIOS, S.A., com sede na Avenida da França, 680-694, no Porto, pessoa colectiva número 503159093, matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número cinquenta mil quinhentos e setenta e cinco, e esta como procuradora da sociedade anónima denominada QUINTA DO LAGO - EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS E TURÍSTICOS, SA", com sede na Quinta do Lago, Farrobilhas, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, NIPC. 500219176, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Loulé sob o número setecentos e vinte e três, com o capital social de quatro milhões, novecentos e noventa mil euros, conforme consta de procurações que arquivam.

SEGUNDO - ANTÓNIO NETO GUIMARÃES, casado, natural da freguesia de Nossa Senhora de Fátima, concelho de Lisboa, com o domicilio profissional na Rua …, n.º …, … Lisboa, que outorga na qualidade de procurador e em representação sociedade "BRIDGEDOWN LLC", com sede em 12260 Willow Crove Road, Bldg 2, Carnden DE 19934, Country Of Kent, Delaware, Estados Unidos da América, ali registada sob o número três oito cinco nove cinco dois seis, conforme consta de procuração traduzida que se arquiva.

(…).

PELA PRIMEIRA OUTORGANTE NA QUALIDADE EM QUE OUTORGA, FOI DITO:

Que, pela presente escritura a sociedade sua representada VENDE à sociedade representada do segundo outorgante, o prédio urbano com a área de quarenta e sete mil metros quadrados os denominado" Parcela SURT - ALi, sito na Quinta do Lago, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número zero - nove mil quatrocentos e dezanove, freguesia Almancil, onde se mostra registada a seu favor pela inscrição G-um, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo provisório 11475.

Que a venda é feita livre de quaisquer ónus ou encargos à excepção dos ónus que indiciem sob o prédio e registados pelas cotas F-um, F-dois; F-três, F-quatro, F-cinco, F-seis, F-sete, F-oito, F-nove, F-dez, E-onze, E-doze, F-treze, e E-catorze, e pelo preço de TRÊS MILHÕES E SEISCENTAS MIL LIBRAS ESTERLINAS, com o contravalor em Euros de CINCO MILHÕES CENTO E NOVENTA E QUATRO MIL OITOCENTOS E CINCO EUROS E DEZANOVE CÊNTIMOS, que para sua representada declara ter recebido, servindo a presente escritura como documento de quitação.

(…)

Que constitui direito de preferência a favor da representada pela primeira outorgante no caso de venda ou cumprimento do prédio objecto da presente compra e venda, desde que à data da venda ou dação não se mostre licenciada e construída edificação com as características das especificações constante do Plano de Urbanização da Quinta do Lago e de Acordo com os Regulamentos que constituem documento complementar à presente escritura organizado nos termos do número dois do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado, aplicando-se para o efeito as normas constantes dos artigos 416º e 418º do Código Civil e convencionando-se como prazo para exercício da preferência o prazo de noventa dias contados da data da recepção, por parte da sociedade representada pela primeira outorgante, do projecto de venda acompanhado das cláusulas do respectivo contrato.

E POR AMBOS OS OUTORGANTES FOI AINDA DECLARADO:

Que a presente transacção não foi objecto de intervenção de mediador imobiliário.

Dá-se por inteiramente reproduzida a escritura publica de COMPRA E VENDA, constante de fls 47 a 52;

No dia dezassete de Dezembro de dois mil e quatro, no Cartório Notarial de Lisboa, perante mim, Carlos Henrique Ribeiro Melon, respectivo Notário, compareceram PRIMEIRO MÁRCIA LOPES CAJARARBILLE DA COSTA PEREIRA, solteira, maior, natural de Campolide, Lisboa, residente na Rua …, …, em Lisboa, na qualidade de procuradora do "BPN - BANCO PORTUGUÊS DE NEGÓCIOS, S.A., com sede na Avenida da França, 880-694, no Porto, NIPO 503159093, matriculada na Conservatória Registo Comercial do Porto sob o número cinquenta mil quinhentos setenta e cinco, e esta como procuradora da sociedade anónima denominada" QUINTA DO LAGO - EMPRENDIMENTOS IMOBILIARIOS E TURÍSTICOS, S.A.", com sede na Quinta do Lago, Farrobilhas, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, NIPC. 500219176, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Loulé sob o número setecentos e vinte e três, com o capital social de quatro milhões, novecentos e noventa mil euros, conforme consta de procurações que se arquivam

SEGUNDO - ANTONIO NETO GUIMARÃES, casado, natural da freguesia de Nossa Senhora de Fátima, concelho de Lisboa, como domicilio profissional na Rua …, nº…, …, em Lisboa, na qualidade de procurador e em representação da sociedade BIRCHVIEW LLC", com sede em 12260 Willow Crove Road, BIdg 2, Camden DE 19934, Country Of Kent, Delaware, Estados Unidos da América, ali registada sob o numero três oito seis um sete quatro oito, conforme consta de procuração traduzida que se arquiva.

(…)

PELA PRIMEIRA OUTORGANTE NA QUALIDADE EM QUE OUTORGA, FOI DITO:

Que, pela presente escritura a sociedade sua representada VENDE à sociedade representada do segundo outorgante, o prédio urbano com a área de oitenta e um mil e quinhentos metros quadrados denominado "Parcela SURT - AL3, sito na Quinta do Lago, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número zero - nove mil quatrocentos e vinte, freguesia Almancil, onde se mostra registada a seu favor pela inscrição G-um, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo provisório 11476

Que a venda é feita livre de quaisquer ónus ou encargos à excepção dos ónus que incidem sob o prédio e registados pelas cotas F- um, E-dois, E-três, E-quatro, F-cinco, F-seis, F-sete, E-oito, F-nove, E-dez, E-onze, E-doze, F-treze, e E-catorze, e pelo preço de SEIS MILHÕES E QUINHENTAS MIL LIBRAS ESTERLINAS, com o contravalor em Euros de NOVE MILHÕES TREZENTOS E SETENTA E NOVE MIL QUINHENTOS E NOVE EUROS E TRINTA E OITO CÊNTIMOS, que para sua representada declara ter recebido, servindo a presente escritura como documento de quitação.

Que, também pela presente escritura, constitui sobre o prédio acima identificado servidão de águas a favor do pré' descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número seis mil e seiscentos do livro E-dezassete, para uso diário e destinado a fins domésticos e de rega para uso agrícola ou industrial, incluindo, de rega de jardins e de árvores de fruto, no equivalente à parte excedente que não for usada no fornecimento do empreendimento que vier a ser instalado no prédio serviente, relativamente aos furos de captação de água existente e devidamente identificadas na planta anexa, a qual, é parte integrante da presente escritura como documento arquivado a pedido das partes. Que, caso o caudal de água excedente relativamente aos furos de captação de água supra referenciados se revele insuficiente para satisfazer também as necessidades devidamente comprovadas de rega e manutenção do campo de golfe presentemente denominado de Campo de Golfe da Rua Formosa ou de Campo de Golfe da Quinta do Lago Norte, para quem nomeadamente o proprietário do prédio dominante poderá ceder total ou parcialmente o direito ao uso diário das citadas captações, o proprietário do prédio serviente suportará em conjunto e em partes iguais, com o proprietário do prédio dominante os custos directamente emergentes com a instalação de novos furos de captação de água dentro ou fora do perímetro do prédio serviente necessários ao fim acima referido, incluindo nesses custos os documentos de todos os materiais utensílios e equipamentos hidráulicos e mecânicos necessários à sua implementação.

Que a obrigação de comparticipação na instalação de novos furos, extingue-se, caso o caudal total resulte da soma da água excedente no prédio serviente, com água resultante dos novos furos, corresponde ao caudal de água originariamente fornecido pelos furos existentes no prédio serviente.

Que a sua representada, na qualidade de proprietária do prédio serviente declara para si e para seus sucessores que renuncia ao pedido de pagamento de qualquer indemnização decorrente da fruição das utilidades decorrentes da servidão ora constituída.

DECLAROU O SEGUNDO OUTORGANTE NA INVOCADA QUALIDADE:

Que aceita para a sociedade sua representada a presente venda nos termos exarados.

Que constitui direito de preferência a favor da sociedade representada pela primeira outorgante no caso de venda ou dação em cumprimento do prédio objecto da presente compra e venda, desde que à data da venda ou dação não se mostre licenciado e construída qualquer edificação com as características das especificações constantes do Plano de Urbanização da Quinta do Lago e de Acordo com os Regulamentos que constituem documento complementar à presente escritura organizado nos temos do número dois do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado, aplicando-se para o efeito as normas constantes dos artigos 416 e 418 do Código Civil e convencionando-se como prazo para exercício da preferência o

prazo de noventa dias contados da data da recepção, por parte da sociedade representada Pelos primeiros outorgantes, do projecto de venda acompanhado das Cláusulas do respectivo contrato.

Que tendo a representada da primeira: outorgante no subsolo do prédio serviente as tubagens necessárias à utilização da água desses furos, promete constituir, após a concluso do empreendimento que vier a ser construído no prédio serviente, servido de aqueduto sobre as tubagens que nessa altura existirem, por forma a permitir ao prédio dominante utilizar a água proveniente das aludidas captações ou das que futuramente se edifiquem, e consequentemente retirar os benefícios da servidão de águas ora constituída.

Que caso durante construção das edificações do prédio serviente se venha a revelar necessário desviar as tubagens de condução de água, a representada do segundo outorgante e seus sucessores suportarão o custo correspondente

Dá-se por inteiramente reproduzida a escritura publica de COMPRA E VENDA, constante de fls. 54 a 57:

"No dia dezassete de Dezembro de dois mil e quatro, no Quarto Cartório Notarial de Lisboa, perante mira, Carlos Henrique Ribeiro Melon, respectivo Notário, compareceram:

PRIMEIRO - MÁRCIA LOPES CAJARAPBILLE DA COSTA PEREIRA, solteira, maior, natural de Campolide, Lisboa, residente na Rua …, …, …, em Lisboa, na qualidade de procuradora do BPN - BANCO PORTUGUÊS DE NEGÓCIOS, S.A., com sede na Avenida da França, 680-694, no Porto, NIPC. 503159093, matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número cinquenta mil quinhentos e setenta e cinco, e esta como procuradora da sociedade anónima denominada "QUINTA DO LAGO - EMPRENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS E TURÍSTICOS, S.A", com sede na Quinta do Lago, Farrobilhas, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, NPC. 500219276, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Loulé sob o número setecentos e vinte e três, com o capital social de quatro milhões, novecentos e noventa mil euros, conforme consta de procurações que se arquivam.

SEGUNDO - ANTÓNIO NETO GUIMARÃES, casado, natural de Nossa Senhora de Fátima, Lisboa, com o domicilio profissional na Rua …, n.º …, …, em Lisboa, na qualidade de procurador e em representação da sociedade CHAPELMOOR, LLC", com sede em 12260 Willow Crove Road, Bldg 2, Camden DE 29934, Country Of Kent, Delaware, Estados Unidos da América, ali registada sob o número 385950, conforme consta de procuração traduzida que se arquiva.

Verifiquei a identidade da primeira outorgante por exibição do Passaporte nº…, emitido em 11/22/2000, pelo Governo Civil de Lisboa, e a do segundo outorgante por exibição do bilhete de identidade n.º …, de 16/05/2003, pelos Serviços de Identificação Civil de Lisboa.

PELA PRIMEIRA OUTORGANTE NA QUALIDADE EM QUE OUTORGA, FOI DITO:

Que, pela presente escritura a sociedade sua representada VENDE à sociedade representada do segundo outorgante, o prédio urbano com a área de vinte e nove mil metros quadrados denominado "Parcela SURT - ET3", sito na Quinta do Lago, freguesia de Almancil, concelho de Loulé, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número zero - nove mil quatrocentos e vinte e uni, freguesia Almancil, onde se mostra registada a seu favor pela inscrição G-um, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo provisório 11477.

Que a venda foi feita livre de quaisquer ónus ou encargos à excepção os ónus que incidem sob o prédio e registados pelas cotas F-um, F-dois; E-três, E-quatro, F-cinco, F-seis, F-sete, F-oito, F-nove, F-dez, F-onze, F-doze, F-treze, e Ficarei, e pelo preço de TRÊS MILHÕES E QUATROCENTAS MIL LIBRAS ESTERLINAS, com o contravalor em Euros de QUATRO MILHÕES NOVECENTOS E SEIS MIL DUZENTOS E QUATRO EUROS E NOVENTA E UM CÊNTIMOS, que para sua representada declara ter recebido, servindo a presente escritura como documento de quitação.

DECLAROU O SEGUNDO OUTORGANTE NA INVOCADA QUALIDADES:

Que aceita para sociedade sua representada a presente venda nos termos exarados.

Que constitui direito de preferência a favor da sociedade representada pela primeira outorgante no caso da venda ou dação em cumprimento do prédio objecto da presente compra e venda, desde que à data da venda ou dação não se mostre Licenciado e construída qualquer edificação com as características das especificações constantes do Plano de Urbanização da Quinta do Lago e de Acordo com os Regulamentos que constituem documento complementar à presente escritura organizado nos termos do número dois do artigo sessenta e quatro do Código do Notariado, aplicando-se para o efeito as normas constantes dos artigos 416 e 418 do Código Civil e convencionando-se como prazo para exercício da preferência o prazo de noventa dias contados da data da recepção, por parte da sociedade representada pela primeira outorgante, do projecto de venda acompanhado das cláusulas do respectivo contrato.

- Os prédios inscritos na matriz predial urbana n.º P-l1474, P-11476, P-l1477 e P- 11480, a que se referem as escrituras públicas referidas supra foram avaliadas tendo a impugnante sido notificada das primeiras avaliações pelos ofícios juntos a fls. 24 a 27, dos autos, que se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais;

Não concordando com o resultado das primeiras avaliações a impugnante requereu segundas avaliações e, em 22 de Setembro foram lavrados os termos de avaliação de fls. 28 a 35, nos quais o representante do sujeito passivo e os peritos regionais declararam:

Termo de avaliação de fls. 28, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 11475:

Declaração do Representante do Sujeito Passivo

l - Duplicação ilegal do critério de localização, ao influenciar duplamente o calculo da avaliação quer em sede de CL (Coeficiente de Localização), o qual "in casu", é fixado no máximo de 3, quer na determinação da percentagem a aplicar ao valor das edificações previstas para efeito de cálculo do valor da área de implantação.

2 - Quanto ao coeficiente de qualidade e conforto (Cq 1,20) a aplicação do elemento majorativo (0,20) destinado a moradias unifamiliares não tem qualquer sustentação, face ao plano de urbanização.

Dado que o valor das edificações previstas deve ser dado pelas características do imóvel que sejam determináveis, os elementos disponíveis não permitem extrair o resultado pretendido pela Administração Fiscal.

3 - Quanto ao coeficiente de localização (Cl = 3) aplica-se o mesmo raciocínio que na alínea 2 anterior.

Declaração dos Peritos Regionais

Foi alterado o elemento qualidade e conforto com base no disposto na RC.M. n.º 48/2004 de 8/04/2004 que altera o artº 13º do Reg. Plano Urbanização da Quinta do Lago.

O lote em análise da Quinta do Lago é destinado a moradias e/ou apartamentos de carácter residencial e/ou turístico.

Em relação ao descrito no ponto 1 da declaração do representante do contribuinte, esta situação não foi considerada.

Conclusão - Em face do exposto a representante do sujeito passivo manteve a discordância quanto ao valor agora fixado".

Termo de avaliação de fls. 30, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 11476:

"(…)

Declaração do representante do sujeito passivo

Discorda da avaliação efectuada com os seguintes fundamentos;

1) Verifica-se uma duplicação ilegal do critério de localização, ao influenciar duplamente o cálculo da avaliação, quer em sede de Cl (coeficiente de localização), o qual "in casu" é fixado no máximo de 3, quer na determinação da percentagem a aplicar ao valor das edificações previstas para efeito do cálculo do valor da área de implantação (também fixada no máximo de 45%).

2) Quanto ao coeficiente de qualidade e conforto - (Cq =1,20), a aplicação do elemento majorativo (0,20) destinado a moradias unifamiliares não tem qualquer sustentação, face ao Plano de Urbanização. Dado que o valor das edificações previstas deve ser dado pelas características do imóvel que sejam determináveis os elementos disponíveis não permitem extrair o resultado pretendido pela administração fiscal.

3) Quanto ao coeficiente de localização (C13) aplica-se o mesmo raciocínio que na alínea 2) anterior. Com efeito, o Regulamento do Plano de Urbanização, aplicável ao prédio em causa, prevê uma utilização turística do terreno (a que corresponderiam coeficiente de localização - Cl =2) e não exclusivamente habitacional (Cl3).

4) Finalmente, utiliza-se, para efeitos de cálculo do Vt, o valor máximo de área bruta de construção que o Regulamento do Plano de Urbanização permitiria, o que se revela totalmente desfasado face à realidade da ocupação efectiva do solo e que, de todo o modo só será determinável a partir do momento em que haja a aprovação de um projecto de construção para o prédio, o que não acontece neste caso. Refere-se, no entanto, a título comparativo, que outros lotes abrangidos pelo mesmo Plano de Urbanização, registam uma redução, relativamente aos valores máximos de área bruta de construção permitidos pelo Plano, da ordem dos 30% em média atingindo, nalguns casos, os 50%.

Declaração do Peritos Regionais

-Foi alterado o elemento de qualidade e conforto com base no disposto na Resolução do Concelho de Ministros n.º 48/2004 de 08/04/2004 que altera o artigo 13º. do Regulamento do Plano de Urbanização da Quinta do Lago.

-O Lote em análise é destinado a moradias e ou apartamentos de carácter residencial e ou turística.

-Em relação ao descrito no ponto 1 da declaração do representante do sujeito passivo, esta situação não foi considerada.

-Conclusão - Em face do exposto a representante do sujeito passivo manteve a discordância quanto ao valor agora fixado."

Termo de avaliação de fls. 32, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 11477:

Declaração do representante do sujeito passivo

1) Duplicação ilegal da critério de localização ao influenciar duplamente o cálculo da avaliação, quer em sede de Cl (coeficiente de localização), o qual "in casu" é fixado no máximo de 3, quer na determinação da percentagem a aplicar ao valor das edificações previstas para efeito do cálculo do valor da área de implantação.

2) Quanto ao coeficiente de qualidade e conforto - (Cq =1,20) a aplicação do elemento majorativo (0,20) destinadas a moradias unifamiliares não tem qualquer sustentação, face ao plano de urbanização. Dado que o valor das edificações previstas deve ser dado pelas características do imóvel que sejam determináveis, os elementos disponíveis não permitem extrair o resultado pretendido pela administração fiscal.

3) Quanto ao coeficiente de localização (Cl=3) aplica-se o mesmo raciocínio que na alínea 2) anterior.

Declaração dos peritos regionais

-Foi alterado o elemento de qualidade e conforto com base no disposto na Resolução do Concelho de Ministros 48/2004 de 08/04/2004 que altera o artigo 13º. do Regulamento do Plano de Urbanização da Quinta do Lago.

-O Lote em análise é destinado a moradias e ou apartamentos de carácter residencial e ou turística.

-Em relação ao descrito no ponto 1 da declaração do representante do sujeito passivo, esta situação não considerada.

-Conclusão - Em face do exposto a representante do sujeito passivo manteve a discordância quanto ao valor agora fixado."

Termo de avaliação de fls. 34, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 11480:

(…)

Declaração do representante do sujeito passivo:

1) Duplicação ilegal da critério de localização ao influenciar duplamente o cálculo da avaliação, quer em sede de Cl (coeficiente de localização), o qual "in casu" é fixado no máximo de 3, quer na determinação da percentagem a aplicar ao valor das edificações previstas para efeito do cálculo do valor da área de implantação.

2) Quanto ao coeficiente de qualidade e conforto, deve ser eliminado, face à afectação.

3) Quanto ao coeficiente de localização (Cl), considerar a afectação serviços. Declaração dos peritos regionais

-Foram aceites a alteração do elemento qualidade e conforto e afectação com base no disposto na Resolução Concelho de Ministros n.º 48/2004 de 08/04/2004 que altera o artigo 13º. do Regulamento do Plano de Urbanização da Quinta do Lago.

-O Lote em análise é destinado a equipamento.

-Em relação ao descrito no ponto 1 da declaração do representante do sujeito passivo, esta situação não foi considerada.

-Conclusão - Em face do exposto a representante do sujeito passivo manteve a discordância quanto ao valor agora fixado."

As segundas avaliações fixaram os seguintes Valores patrimoniais (fls. 47/48, 90/91, 123/124 e 156/157 do processo apenso):

P - 11475

Vt (valor patrimonial tributário € 24.153.300,00) Vc (valor base dos prédios edificados € 600,00) x [A (área bruta de construção = 28.200 m^2)% (artigo 45º, n.º 2, do CIMI = 45%) + ((Ac (área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação 705) + Ad (área de terreno livre excedente = 23,5)] x Cl (coeficiente de localização = 3) x Ca (coeficiente de afectação = 1) x Cq (coeficiente de qualidade e conforto = 1)

P - 11 476

Vt (valor patrimonial tributário € 28.166.400,00) Vc (valor base dos prédios edificados € 600,00) x [A (área bruta de construção = 32.600 m^2) % (artigo 45º, n.º 2, do CIMI = 45%) + (Ac (área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação 815) + Ad (área de terreno livre excedente 63)1 x Cl (coeficiente de localização 3) x Ca (coeficiente de afectação 1) x Cq (coeficiente de qualidade e conforto = 1)

P - 41477

Vt (valor patrimonial tributário = 14.903.200,00) = Vc (valor base dos prédios edificados € 60000) x [A (área bruta de construção = 17.400 m^2) % (artigo 45º, n.º 2, do CIMI 45%) + (Ac (área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação 435) + Ad (área de terreno livre excedente 14,5»] x CI (coeficiente de localização = 3) x Ca (coeficiente de afectação 1) x Cq (coeficiente de qualidade e conforto = 1)

P - 11480

Vt (valor patrimonial tributário - VPT = €9.421.500,00) Vc (valor base dos prédios edificados = € 600,00) x [A (área bruta de construção 15.000 m^2) % (artigo 45º, n.º 2, do CIMI = 45%) + (Ac (área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação 375) + Ad (área de terreno livre excedente 1215»] x Cl (coeficiente de localização = 2) x Ca (coeficiente de afectação) = 1) x Cq (coeficiente de qualidade e conforto 1).

As notificações dos resultados das segundas avaliações foram efectuadas em 11-10-2006 e 07-11-2006 (fls. 160 a 175, do processo apenso).

5.1. Nas conclusões D) a H) da sua alegação de recurso, a recorrente vem defender a ineficácia jurídica do zonamento e coeficientes de localização aprovados pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, a cuja aplicação foi feito apelo na sentença recorrida, para tanto alegando que tais coeficientes

não foram objecto de publicação no Diário da República, como impunha o disposto no artigo 3.º da Lei n.º 74/98,de 11 de Novembro, mas tão só no sítio www.e-financas-gov.pt.

A este propósito importa fazer uma interpretação actualista do normativo invocado, sabido como é que à data da sua publicação a divulgação via Internet dos diplomas legais não se encontrava vulgarizada como hoje.

Neste contexto, destinando-se a notificação a dar conhecimento do conteúdo do acto ao interessado, a portaria indica relativamente a alguns itens o local da publicação, o que se torna admissível logo porque alguns dos factores variavam de município para município.

Deste modo, improcede a invocada ineficácia jurídica dos referidos zonamentos e coeficientes de localização.

5.2. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a fixação dos valores patrimoniais atribuídos na segunda avaliação efectuada aos lotes de terreno acima melhor identificados.

Fundamentando o decidido, na sentença concluiu-se, no essencial, que os critérios estabelecidos quanto aos coeficientes de localização que afectam o valor dos prédios edificados de harmonia com o previsto no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI e que se encontram estipulados na Portaria n.º 982/04, de 4 de Agosto são aplicação cumulativa, e não alternativa, com a percentagem prevista no n.º 2 do artigo 45.º no referente ao valor da área de implantação dos terrenos para construção.

Mais se concluiu que dessa majoração cumulativa não resulta qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Insurgindo-se contra esse entendimento, a recorrente vem defender a ilegalidade e inconstitucionalidade da majoração cumulativa do coeficiente de localização no caso dos prédios edificados, previsto no artigo 42 n.ºs 1 e 3 do CIMI), e a percentagem do n.º 2 do artigo 45.º ainda do CIMI, no caso dos terrenos para construção.

Vejamos, então.

Os dispositivos legais constantes do CIMI a atender quanto à determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção são do seguinte teor:

Artigo 42.º

Coeficiente de localização

1 - O coeficiente de localização (CI) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;

b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;

c) Serviços de transportes públicos;

d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.

Constata-se deste enquadramento normativo uma clara intenção do legislador de introduzir elevados parâmetros de objectividade na avaliação dos terrenos para construção conferindo uma muito ténue margem de ponderação ou valoração aos peritos intervenientes.

Nesse quadro ressalta o facto de que o coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI constituir um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta do CNAPU, nos termos do artigo 62.º ainda do CIMI.

Ora, à luz do artigo 45.º acima transcrito, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção decorre da soma do valor da área de implantação do edifício a construir com o valor do terreno adjacente à implantação, sendo que aquele primeiro valor se fixa numa percentagem que vai de 15.º a 45.º do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Não questionado a fixação da percentagem de 45% do valor dessas edificações como valor da área de implantação, em razão dos lotes de terreno em causa se situarem em zona de elevado valor de mercado imobiliário (Quinta do Lago - Algarve), nem tão pouco a justeza do coeficiente (3) adoptado na Portaria sob proposta da CNAPU, a recorrente defende a ilegalidade da cumulação da majoração decorrente da localização quer para o caso da determinação do valor da área da implantação, quer para a fixação do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Mas não tem razão.

Com efeito, a opção do legislador tributário não deixa margem para dúvidas ao remeter, sem mais, a incidência da aludida percentagem sobre o valor da edificações previstas ou autorizadas, valor este que não pode deixar de ser encontrado tendo em conta o coeficiente de localização fixado nos termos dos nºs 1, "in fine" e 3 do artigo 42.º do CIMI, já que só dessa forma se encontra traduzido o seu verdadeiro valor tributário.

Sendo distintos os momentos em que ocorre a aplicação da majoração decorrente da percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI para efeito da determinação do valor da área de implantação e a resultante do coeficiente de localização previsto no n.º do artigo 45.º para efeito do valor das edificações previstas ou autorizadas, não configura qualquer ilegalidade a cumulação de ambas as majorações.

Antes, a aplicação cumulativa das majorações em causa é imposta pela única interpretação consentânea com a letra da lei, nomeadamente com a previsão normativa constante do artigo 45.º, n.º 3 do CIMI.

Nem se diga, por outra parte, que a interpretação que se perfilha viola o espírito da lei ao afrontar o objectivo de uma maior justiça na tributação da propriedade imobiliária e uma aproximação aos valores do mercado do VPT.

Na verdade, constituem realidades distintas o valor patrimonial tributário definido em razão de critérios legais e o preço declarado numa transmissão imobiliária resultante de um acordo entre vendedor e comprador, preço este que muitas das vezes não reflecte um real valor de mercado.

Por último, indemonstrado se mostra que o artigo 45.º do CIMI viole os princípios da proporcionalidade, da não discriminação e da justiça material, sobre os quais a recorrente se limita a invocar os respectivos "nomen juris", não desenvolvendo qualquer esforço argumentativo no sentido de substanciar essas violações, o mesmo acontecendo quanto aos princípios constitucionais consagrados nos artigos 103, n.º 1 e 104, n.º 3.

Improcedem, assim, as conclusões I) a P).

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

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

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino*.

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Prejuízo irreparável. Subida imediata e subida diferida. Constitucionalidade orgânica e material do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

Sumário:

I — A norma do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que, em processo de execução fiscal, só há subida imediata da reclamação a tribunal dos actos do órgão de execução quando, sem ela, ocorram prejuízos irreparáveis

que não sejam os inerentes a qualquer processo judicial de execução para cobrança de quantia certa.

II — Essa subida imediata da reclamação deve ser estendida a todas as situações em que a reclamação fique sem finalidade alguma por força da sua subida diferida, pois que essas situações também são susceptíveis de provocar um prejuízo irreparável.

III — Não tem subida imediata a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal que determinou a instauração de execução fiscal e a citação da devedora que consta do título executivo.

IV — A norma do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não padece de inconstitucionalidade orgânica nem de inconstitucionalidade material por violação dos direitos consagrados no n.º 4 do artigo 268.º e no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, ou do direito ao bom nome e à reputação, à imagem e à protecção legal contra qualquer forma de discriminação, consagrados no artigo 26.º n.º 1 da CRP.

V — O facto de o julgador ter lavrado «breves notas» sobre o mérito da reclamação não inquina a decisão de um erro de julgamento dotado de consequências jurídicas, pois esse obiter dictum *constitui uma excrescência em relação ao silogismo judiciário que suporta a decisão de diferimento da subida da reclamação e de relegar a apreciação do seu mérito para momento posterior.*

Processo n.º 547/10-30.
Recorrente: C….
Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. C…, com os demais sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que determinou a subida diferida da reclamação apresentada contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela que ordenou a instauração de processo de execução fiscal para cobrança de crédito do Instituto da Vinha e do Vinho e a citação daquela sociedade para essa execução.

Rematou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) A douta sentença recorrida entendeu que o caso sub judice não integra uma situação de prejuízo irreparável e, em consequência, não determinou a subida imediata, com efeito suspensivo, da presente reclamação;

B) Todavia, a C… alegou e demonstrou factos que consubstanciam uma situação de prejuízo irreparável, nomeadamente alegou e discriminou que a relação activo/passivo da empresa apresenta um forte desequilíbrio no que respeita a valores de médio ou longo prazo, acentuando ainda mais, no que se refere a valores de curto prazo, com graves reflexos na sua tesouraria, bem como que, se as execuções que identificou no articulado de reclamação, incluindo o processo executivo sobre o qual corre a presente reclamação, derem lugar a penhoras, o desequilíbrio da relação activo/passivo aumentará, precipitando a empresa para o incumprimento imediato e generalizado das suas responsabilidades, pondo em causa a sua sobrevivência enquanto reunião de factores de produção, tendo como consequência inevitável a sua insolvência;

C) É certo que a C… coloca a verificação do prejuízo irreparável com a concretização da penhora de bens do seu património que, mais do que uma mera suposição, consubstancia uma real e previsível consequência processual.

D) Contudo, tal facto não obsta ao conhecimento imediato da presente reclamação, dado que resulta da melhor doutrina que o direito à tutela judicial efectiva não se restringe à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos (cf. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, pág. 667).

E) A C… alega que a concretização da penhora de bens lhe irá provocar prejuízos na sua actividade, tais como o previsível aumento do desequilíbrio da relação activo/passivo e na precipitação da empresa para o incumprimento imediato e generalizado das suas responsabilidades, pondo em causa a sua sobrevivência e tendo como consequência inevitável a sua insolvência.

F) Da mesma forma, caso se avance para a penhora sobre os bens comercializados pela C… - o vinho armazenado - esta ficará impossibilitada de efectuar negócios jurídicos e a sua actividade comercial paralisará, o que conduzirá inevitavelmente à sua insolvência - um prejuízo irreparável.

G) Insolvência essa que pela sua própria natureza, como é do conhecimento comum, encerrará um prejuízo manifestamente elevado, de grau não imediatamente apreensível, que não é facilmente computável em termos monetários.

H) Pelo que, a presente reclamação é um daqueles casos de subida imediata, nos termos do artigo 278º do CPPT, sob pena de perder toda utilidade.

Sem prescindir:

I) A douta sentença a quo faz uma aplicação da norma contida no art. 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, inconstitucionalidade essa que aqui se invoca para os devidos efeitos.

J) Não poderá ainda proceder a tese defendida pelo Tribunal a quo, segundo a qual a nulidade arguida pela Recorrente, no que respeita ao despacho do órgão da execução fiscal ordenando a instauração da execução e a citação da executada, deveria ter sido invocada perante o órgão da execução fiscal e só da decisão proferida por este, caberia reclamação para o tribunal.

L) Na verdade, do artigo 276.º e 277.º do CPPT decorre precisamente o contrário.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida.

1.2. O Recorrido – INSTITUTO DA VINHA E DO VINHO – apresentou contra-alegações para defender a manutenção do julgado.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

«A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que "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 de instauração da execução fiscal com fundamento na sua ilegalidade" ([1]).

Como se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.05.2007, rec. 374/07 "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.

Claro que 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.".

A interpretação correcta do regime de subida da reclamação previsto no artº 278º do CPPT é, aliás, a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução.

E isto porque, a admitir-se que prejuízos omnipresentes na generalidade das execuções possam relevar para efeito de subida imediata da execução, chegar-se-ia à conclusão de que a subida imediata seria a regra, o que estaria em contradição como o n.º 1 do artº 278º que adoptou a regra da subida diferida. ([2])

Não procede também a invocada violação do princípio constitucional da tutela judicial efectiva.

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado, 5ª edição, II vol. pág. 667, "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 a tutela de direitos.".

E muito menos procede a alegada inconstitucionalidade orgânica da dimensão normativa extraída do art.º 278º, n.º 3 do CPPT.

A norma do art.º 278º, n.º 3 do CPPT só contenderia com o disposto nos arts. 95º, ns. 1 e 2 e 103º da Lei Geral Tributária nos casos em que a subida deferida fizesse perder qualquer utilidade à reclamação, o que se reconduziria à denegação da possibilidade prática de reclamação (e seria incompatível com o disposto nos aludidos normativos da Lei Geral Tributaria) ([3]).

Mas não é isso que sucede como já vimos, no caso subjudice, em que está em causa uma reclamação do acto de instauração da execução fiscal, com fundamento na sua ilegalidade, pois que a subida da reclamação após a penhora não a torna totalmente irrelevante.».

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na decisão recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) No dia 26 de Fevereiro de 2008 deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela Certidão de dívida emitida pelo Instituto da Vinha e do Vinho acompanhada de ofício onde se solicitou a instauração de execução fiscal - cfr. fls. 4 a 7 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos;

B) Na mesma data foi proferido despacho com o seguinte teor "autue-se e faça-se conclusos" - vide despacho a fls. 4, in fine, lado direito;

C) O Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, por despacho proferido em 12-03-2009, ordenou a citação da executada, ora Reclamante - cfr. fls. 9;

D) A ora Reclamante foi citada, pessoalmente, na pessoa do seu administrador A…, em 13/03/2009, para os termos da execução fiscal - vide fls. 10;

E) Em 23/03/2009, apresentou a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela - cfr. fls. 11 e segs., 65 e 78;

F) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

G) 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:

- G1) um activo bruto de 89.538.950,20€ e um passivo exigível de 78.868.032,87 €;
- G2) um imobilizado líquido com o valor contabilístico de 1.224.767,58 €;
- G3) Stocks avaliados no valor de 28.274.635,36 €;
- G4) Créditos a receber, a médio e longo prazo, que totalizam o montante de 13.890.993,19 €;
- G5) Créditos a receber, a curto prazo, que totalizam o montante de 38.776.765,80 €;
- G6) Dívidas a terceiros, de médio e longo prazo, no total de 17.114.760,34 €, sendo 11.206.725,44 € a instituições bancárias;
- G7) Dívidas a terceiros, de curto prazo, no total de 61.634.183,72 €:
- a instituições de crédito no valor de 29.112.269,06 €;
- saldo da conta corrente de fornecedores no montante de 7.272.704,88 €;
- títulos a pagar a fornecedores no montante de 114.867,77 €;
- dívidas a accionistas no montante de 2.510.756,18 €;
- total de imobilizados de fornecedores no montante de 134.934,10 €;
- dívidas ao Estado e a outros entes públicos no montante de 13.163,32 €;
- outros credores no montante de 18.401.613,47 €.

H) Para além da execução a que esta Reclamação respeita pendem no Serviço de Finanças de Tondela outras execuções, dos anos de 2002 a 2008, que no seu conjunto atingem dívidas em montante superior a 27.000.000,00 €, não se encontrando nenhuma suspensa nos termos do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, veja-se certidão de fls.140 a 145;

I) 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. 145.

3. O presente recurso vem interposto da decisão, proferida em 12 de Maio de 2010 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou que não tinha subida imediata a tribunal a reclamação deduzida pela sociedade ora Recorrente contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela que determinou a instauração de processo de execução fiscal e a sua citação para essa execução.

Na verdade, segundo o julgador, a reclamação só pode subir a tribunal após a penhora de bens, por não se pode dar por verificado um *prejuízo irreparável* causado pela falta de apreciação imediata da reclamação. E, por isso, rematou com a decisão de remessa dos autos «*ao órgão da execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a este tribunal, se necessário, no momento processual supra referido*.».

Todavia, o Mmº Juiz não quis deixar de expressar «umas breves notas» sobre o mérito da reclamação, mais precisamente no que toca à invocada nulidade da citação por desrespeito do prazo definido no artigo 188.º do CPPT, expressando a opinião de que «*o prazo em causa deve ser entendido como meramente disciplinador*», não determinado a nulidade ou a anulação do acto de citação que seja realizado fora desse prazo, além de que essa questão não deve ser suscitada directamente na reclamação dirigida ao tribunal, devendo ser arguida previamente perante o órgão da execução fiscal.

Neste contexto, e perante o teor das conclusões apresentadas pela Recorrente, são três as questões suscitadas no presente recurso. A saber: (i) erro de julgamento por errada interpretação da norma contida no artigo 278.º do CPPT no que toca à questão do momento da subida da reclamação a tribunal; (ii) inconstitucionalidade orgânica e material do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT; (iii) erro no julgamento da questão da nulidade da citação.

3.1. A problemática acerca do momento da subida a tribunal de reclamação deduzida contra a decisão do órgão da execução fiscal que ordena a instauração de processo executivo e a citação da devedora já foi objecto de análise em diversos acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário, designadamente nos que foram proferidos em 29/07/2009, em 21/01/2009, em 27/01/2010, e em 24/02/2010, nos processos nºs 589/09, 1017/08, 1169/09 e 102/10, respectivamente, e que incidiram sobre casos idênticos.

Não hesitamos em acompanhar a doutrina que neles foi sufragada – no sentido de que a interpretação correcta do regime de subida previsto no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT é a de que só há subida imediata da reclamação quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução – dada a bondade da respectiva fundamentação e que a Recorrente bem conhece uma vez que também figurava como recorrente nesses processos.

Com efeito, o facto de se ter previsto no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT a subida imediata da reclamação, como excepção à regra da subida diferida prevista no n.º 1, aponta claramente no sentido de se poderem apenas considerar como relevantes os prejuízos que não sejam os que estão associados

normalmente a qualquer processo executivo, como os transtornos, incómodos ou inconvenientes próprios de qualquer processo judicial de execução.

Continua, porém, a Recorrente a defender que a instauração da execução com a sequente concretização da penhora de bens irá provocar prejuízos irreparáveis na sua actividade, pelo que se imporia a subida imediata da reclamação dado que a apreciação diferida acarretaria a perda do efeito útil da decisão.

Tal tese não pode, porém, obter acolhimento, mesmo à luz do entendimento jurisprudencial dominante, em que nos revemos, de que o «prejuízo irreparável» a que se refere o n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não deve restringir-se às situações aí enumeradas, devendo ser estendido a todos aqueles casos em que a regra da subida diferida faz perder toda e qualquer utilidade à reclamação, isto é, a todos aqueles casos em que a reclamação fique sem finalidade alguma por força da sua subida diferida ou em que a sua apreciação e decisão pelo tribunal, ainda que favorável ao recorrente, já não lhe possa aproveitar, situação que acarreta, igualmente, um prejuízo irreparável.

Como se deixou explicado no acórdão proferido pelo STA em 29/07/2009 no processo n.º 589/09, deve «*assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade. Pois nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação a imposição desse regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que seria incompatível com a Lei Geral Tributária e o referido sentido da lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), devendo, então, aceitar-se, em tais casos, a subida imediata. (...).*

A predita inutilidade não pode todavia deixar de se relacionar com a irreparabilidade do prejuízo. Como refere o acórdão deste Tribunal de 9 de Agosto de 2006 - recurso n.º 0229/06, a inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença da de prejuízo irreparável de que fala a lei.

É seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos.

Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável.

Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo.

Ora, a jurisprudência tem interpretado de forma exigente o requisito da absoluta ou total inutilidade do recurso (reclamação), entendendo-se que a sua eventual retenção deverá ter um resultado irreversível, não bastando a mera inutilização de actos processuais, ainda que contrária ao princípio da economia processual, sem que aí se possa vislumbrar qualquer ofensa constitucional - cfr. Lebre de Freitas, Código de Processo Civil anotado, vol. 3, pp. 115/116, e jurisprudência aí citada.

Ora, não se vê que tal seja o caso dos autos. 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.

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. (...)

Por outro lado, também se não vê em como a citação só por si possa provocar à executada prejuízos necessariamente irreparáveis ou como a subida diferida duma reclamação daquela fará com que esta perca toda a sua utilidade.

Em conclusão se dirá, pois, que a interpretação correcta do regime de subida previsto no artigo 278.º, n.º 3 do CPPT será a de que só haverá subida imediata quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução.

Em suma, a lei não pretende poupar o interessado a todo e qualquer prejuízo, designadamente ao que é inerente ao próprio funcionamento do regime judiciário relativo à tutela de direitos, e, por isso, só impõe a subida imediata quando a retenção da reclamação seja susceptível de gerar um «prejuízo irreparável», o qual pode ocorrer sempre que a subida diferida faça perder toda a utilidade à reclamação.

Ora, a presente reclamação, tendo por objecto a decisão de mandar instaurar a execução e de mandar citar a Reclamante para os termos da execução, não perde o seu efeito útil pelo facto de ter subida diferida, isto é, após a penhora de bens, pois no caso de diferimento da reclamação aquela decisão será anulada, ficando sem efeito todos os actos processuais subsequentes, designadamente o acto de penhora.

Neste enquadramento, visto que a aplicação da regra geral da subida diferida não leva a que a presente reclamação fique sem finalidade alguma e visto que os prejuízos invocados se traduzem em danos inerente à instauração de qualquer processo judicial executivo, conclui-se que a decisão recorrida

não padece do erro de julgamento que lhe é imputado no que concerne à interpretação do artigo 278.º do CPPT.

3.2. Sustenta, ainda, a Recorrente a inconstitucionalidade orgânica e material do artigo 278.º, n.º 3 do CPPT.

Quanto à inconstitucionalidade orgânica, afirma que ela resulta de a interpretação dada ao n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não observar a directiva resultante do artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que autorizou o Governo a aprovar o CPPT "*no respeito pela compatibilização das suas normas com as da lei geral tributária*". Ao fim e ao cabo, o que sustenta é que o direito de reclamação para o juiz estava assegurado pela LGT relativamente a todos os actos lesivos praticados em processo de execução fiscal, sem limitação (artigos 95.º, nºs 1 e 2, alínea *j*) e 103.º, n.º 2), pelo que aquela norma do CPPT extravasaria do âmbito da referida lei de autorização legislativa e do âmbito de competência do Governo por se tratar de matéria que cabe na reserva de competência legislativa da Assembleia da República estabelecida pela alínea *i*) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

Todavia, não lhe assiste razão, pois o aludido preceito do CPPT não coarcta o direito dos particulares à apreciação judicial de todos os actos lesivos praticados pela administração fiscal na execução, cingindo-se a delimitar um conjunto de situações em que essa apreciação é considerada prioritária e que devem, por isso, ser apreciadas imediatamente pelo tribunal. E nenhum daqueles preceitos da LGT estabelece que a impugnação dos actos lesivos praticados pelas autoridades da administração tributária no processo de execução fiscal têm de subir imediatamente a tribunal para apreciação.

Deste modo, e considerando que as reclamações podem ter por objecto quaisquer actos materiais de execução que sejam susceptíveis de afectar a esfera jurídica dos particulares, isto é, que tenham uma mera potencialidade lesiva, apenas sendo insusceptíveis de reclamação, pela sua natureza, os despachos de mero expediente e os proferidos no uso legal de um poder discricionário previstos no artigo 679.º do CPC, não há como afirmar a violação ou limitação do direito de reclamar de todos os actos lesivos praticados na execução fiscal.

Aliás, o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de se pronunciar sobre esta matéria, no âmbito do recurso n.º 338/2009, de 8 de Julho de 2009, em que também intervieram como partes os ora Recorrente e Recorrido, tendo deixado explicitado o seguinte:

«O artigo 95.º da LGT garante o direito de impugnação ou recurso, preceituando que o interessado tem direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei (n.º 1) e indica, no elenco dos actos lesivos, os praticados na execução fiscal [n.º 2, alínea i)]. E o artigo 103.º estabelece que é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, dando corpo à injunção de "consagrar o direito dos particulares de solicitar a intervenção do juiz no processo", constante da alínea 19) do artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, através da qual foi concedida autorização ao Governo para aprovar a Lei Geral Tributária.

Porém, nenhum destes preceitos estabelece que a impugnação dos actos lesivos praticados pelas autoridades da administração tributária no processo de execução fiscal tem de subir imediatamente ao tribunal para apreciação. Essa é matéria que a LGT relega para as formas de processo prescritas na lei. Assim, não é possível ir buscar à directiva de que o Código compatibilize as suas normas com as da lei geral tributária o sentido de que o legislador autorizado estava vinculado a consagrar um regime de subida imediata de todas as reclamações de actos do órgão de execução fiscal.

Ora, a norma em causa não nega ao executado o direito de impugnar os actos lesivos praticados pela Administração nesse processo de execução. Limita-se a disciplinar os termos da impugnação, diferindo a apreciação daqueles que respeitem à fase anterior à penhora para o momento em que esta fase processual esteja concluída. É domínio não regulado nos preceitos da LGT que a recorrente indica - nem o Tribunal consegue vislumbrar que o seja em quaisquer outros - pelo que não pode dizer-se que essa norma contraria o mandato de compatibilização das soluções do Código com as dessa Lei.

Deste modo, saber se a solução do Código satisfaz as garantias de tutela jurisdicional efectiva contra actos lesivos praticados na execução fiscal será questão de constitucionalidade material, mas não de inobservância do sentido da lei de autorização legislativa, porque a remissão integrativa desta para a Lei Geral Tributária não é susceptível de interpretação como comportando uma directiva ao legislador autorizado quanto a este aspecto do regime da reclamação.

Assim, o recurso é claramente infundado quanto à inconstitucionalidade orgânica».

3.3. Quanto à invocada inconstitucionalidade material do n.º 3 do artigo 278.º, ela resultaria da violação da garantia de impugnação de quaisquer actos administrativos lesivos, consagrada no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição; da violação do direito de não pagar impostos cuja liquidação ou cobrança se não façam nos termos da lei, consagrado pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição; e da violação dos direitos ao bom nome e à reputação, à imagem e à protecção legal contra qualquer forma de discriminação, todos consagrados no artigo 26.º n.º 1 da Constituição.

Esta matéria foi igualmente apreciada pelo Tribunal Constitucional no aludido acórdão, cuja fundamentação sufragamos e que, por isso, passamos a transcrever:

«A norma em causa não afasta a impugnabilidade de quaisquer actos lesivos da administração tributária praticados em processo de execução fiscal. O interessado pode submeter ao juiz toda e qualquer actuação do órgão de execução que tenha como lesiva dos seus direitos e interesses legítimos. O que da norma resulta é o condicionamento temporal da apreciação jurisdicional da impugnação, fazendo depender a intervenção imediata do tribunal da insusceptibilidade de reversão ou de reparação dos efeitos dos actos cuja legalidade se discuta.

Desse modo, importa saber se a subordinação da subida imediata da reclamação à condição de susceptibilidade de ocorrência de prejuízos irreparáveis tem justificação razoável e se o momento processual escolhido para a subida da reclamação quando aos actos anteriores à penhora é arbitrário. E, adianta -se, tem justificação e não é arbitrário. (...).

A fase inicial do procedimento executivo é ordenada de modo a obter o pagamento ou a possibilitar rapidamente a penhora ou a prestação de garantia que assegurem a satisfação do crédito exequendo. Processando-se a reclamação no próprio processo da execução fiscal [artigo 97.º, n.º 1, alínea n), do CPPT], a subida imediata da reclamação antes de completada a penhora ou garantida a quantia exequenda e acréscimos permitiria sucessivas paralisações dos actos de execução, afectando a pretendida celeridade do processo de execução fiscal. Especial celeridade, até no confronto com o processo de execução comum, que encontra justificação na natureza do crédito e na finalidade de arrecadação dos dinheiros públicos, em especial dos proporcionados pelo sistema fiscal que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º da CRP), que sairiam frustrados se os actos definitórios das receitas não tivessem realização efectiva. Foi o equilíbrio entre os interesses do credor público e os interesses do executado ou de terceiro afectado por actos praticados no processo de execução que o legislador procurou alcançar ao congregar a regra da subida diferida da reclamação com a excepção para os casos de ilegalidades susceptíveis de causar prejuízos irreparáveis.

Esta conformação do regime de subida da reclamação, tal como resulta da interpretação adoptada pela decisão recorrida do regime instituído pelo artigo 278.º do CPPT, satisfaz as exigências de adequação, necessidade e justa medida, condicionando temporalmente mas não sacrificando a efectividade da tutela jurisdicional contra actos lesivos, que é ressalvada pela subida imediata da reclamação quando a subida diferida criar um deficit que não seja remediável pela anulação dos actos processuais entretanto praticados.

E não se torna lesivo dessa garantia pelo facto de, para este efeito, não serem considerados susceptíveis de integrar o conceito de prejuízos irreparáveis os efeitos coactivos ou desfavoráveis inerentes à própria instauração da execução e à convocação (mediante o acto de citação) para os termos do processo de execução fiscal. Eles são os mesmos de qualquer processo judicial executivo, não podendo considerar -se compreendidos no âmbito da protecção constitucional, como salienta o acórdão recorrido, os incómodos inerentes ao próprio funcionamento do regime global relativo à tutela dos direitos. Esses efeitos inevitáveis, resultantes para um dos sujeitos processuais do facto de o outro sujeito da relação accionar os meios de tutela jurisdicional a que também tem direito, só podem encontrar remédio nas sanções contra a litigiosidade abusiva ou imprudente e pela via de indemnização. Ora, mesmo que não se retire argumento da qualificação legal de tal processo como judicial (artigo 103.º, n.º 2, da LGT) porque o que se trata é de controlar a legalidade de actos da autoria de um órgão administrativo, seria manifestamente lesivo do interesse constitucionalmente legítimo que se pretende realizar através do processo de execução fiscal e do cometimento da prática de actos de natureza não jurisdicional nesse processo a órgãos da administração fiscal permitir a sua paralisação com fundamento em tais incómodos (...).

Deste modo, encontrando este regime de subida das reclamações fundamento constitucionalmente legitimado pelo interesse público, que ao legislador também é imposto proteger, de celeridade do processo de realização coerciva da dívida e não constituindo uma barreira ou constrangimento excessivos ao direito dos contribuintes a verem apreciadas em sede contenciosa as reclamações que deduzam dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal, não se considera violada a garantia de acesso aos tribunais para impugnação dos actos administrativos lesivos (artigo 268.º, n.º 4, da CRP).

5.2 - Alega, depois, a recorrente que a norma em apreciação conduz à violação do direito de não pagar impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei (artigo 103.º, n.º 3, in fine, da CRP).

É arguição manifestamente destituída de fundamento.

Com efeito, a norma em causa, respeitando apenas ao momento de subida da reclamação e não ao seu conteúdo, não veda ao executado a possibilidade de discutir seja o que for. Se tiver razão, os actos praticados serão anulados e nada pagará.(...).

5.3 - Por último, invoca a recorrente a violação dos direitos ao bom nome e reputação, à imagem e à protecção contra quaisquer formas de discriminação, a todos reconhecidos pelo n.º 1 do artigo 26.º da Constituição.

Também quanto a este fundamento do recurso a improcedência é evidente e se encontra já nas considerações anteriores o princípio de resposta do Tribunal.

Com efeito, o objecto de recurso é a norma respeitante ao momento de subida da reclamação e não, em concreto, saber se efectivamente a instauração da execução é susceptível de afectar o crédito, a confiança ou a imagem de que na praça goze a recorrente. E esse conteúdo normativo é, por si, neutro relativamente a esses supostos efeitos lesivos, de que não é causa adequada.

Mesmo que se considere que, na medida em que não permita atalhá-los imediatamente, contribui para os efeitos prejudiciais ao executado decorrentes do acto da instauração da execução (necessidade de deduzir oposição, sujeição à penhora ou à prestação de garantia para obter efeito suspensivo), a norma em causa não infringe o n.º 1 do artigo 26.º da Constituição.

Desde logo, não se vislumbra qualquer nexo entre o diferimento da subida da reclamação e a protecção contra qualquer forma de discriminação.

E a recorrente também não fundamenta essa imputação. O regime é universal, aplicando-se a qualquer reclamante em processo de execução fiscal que não sofra prejuízo irreparável com a retenção, pelo que, sendo evidente a improcedência do fundamento seria ocioso entrar em mais detalhada explicação sobre o recorte jurídico e dogmático deste novo direito pessoal acrescentado pela Lei Constitucional n.º 1/97 (5.ª Revisão) ao elenco dos direitos fundamentais pessoais.

E também revela uma disfuncionalidade interpretativa patente, mais a mais tratando-se de uma pessoa colectiva, a alegação de que uma tal norma pode violar o direito à imagem. Como dizem Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª ed., pág. 467, tem um conteúdo assaz rigoroso, abrangendo, primeiro, o direito de definir a sua própria auto-exposição, não sendo fotografado nem vendo o seu retrato exposto em público sem o seu consentimento e, depois, o direito de não o ver apresentado em forma gráfica ou montagem ofensiva e malevolamente distorcida. Além de ser direito insusceptível de ser lesado pela norma em causa, é direito incompatível com a natureza das pessoas colectivas, porque só é concebível relativamente a pessoas físicas (artigo 12.º, n.º 2, da CRP). A recorrente parece ter confundido o termo constitucional "imagem" com a reputação ou consideração no mundo dos negócios.

Por último, o direito ao bom nome e reputação, como referem os autores anteriormente citados, consiste essencialmente no direito a não ser ofendido ou lesado na sua honra, dignidade ou consideração social mediante imputação feita por outrem, bem como no direito a defender-se dessa ofensa e a obter a correspondente reparação. Este direito fundamental pessoal só em termos translatos assiste às pessoas colectivas, que têm credibilidade, prestígio e confiança e o direito à correspondente protecção, mas dificilmente se concebe que sejam dotadas de honra e dignidade pessoal.

De todo o modo, a instauração de um processo executivo não é, na generalidade das situações, susceptível de causar lesão irreparável do bom nome e reputação. A protecção do bom nome não pode excluir o direito do credor de instaurar um processo executivo com vista à cobrança do crédito a que o título o habilita, fazendo-se a compatibilização ou concordância prática entre os direitos em conflito através dos meios judiciais de reacção contra a pretensão ilegal do credor eventualmente completados pela indemnização dos danos decorrentes da actuação abusiva ou manifestamente imprudente. Meios esses que, neste aspecto, não sofrem diminuição essencial da eficácia de protecção pelo diferimento que resulta da norma.

Por tudo o exposto, conclui-se que a norma do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, interpretado no sentido de que, em processo de execução fiscal, só haverá subida imediata da reclamação dos actos do órgão de execução quando, sem ela, ocorram prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução, não viola os artigos 165.º, n.º 1, alínea i), 103.º, n.ºs 2 e 3, e 26.º, n.º 1, da Constituição.».

3.3. Por fim, a Recorrente sustenta que o Mm.º Juiz *a quo* terá incorrido em erro ao não reconhecer, na decisão recorrida, que a violação do prazo para citação do executado, estabelecido no n.º 1 do artigo 188.º do CPPT, inquina de nulidade o correspondente processo executivo, tal como havia defendido em sede de petição inicial.

Todavia, o facto de o julgador, a dado passo, ter lavrado umas «breves notas» sobre o mérito da reclamação, mais precisamente sobre a invocada nulidade da citação por desrespeito do prazo definido no artigo 188.º do CPPT, não inquina a decisão recorrida de um erro de julgamento dotado de consequências, pois esse «obiter dictum» constitui uma excrescência em relação ao silogismo judiciário que motivou e estruturou a decisão proferida, decisão que é, indubitavelmente, a de aprazar a subida da reclamação para momento posterior à penhora e, consequentemente, de diferir a apreciação jurisdicional do mérito da reclamação para essa altura.

Essas «breves notas», ainda que incidam sobre o mérito da reclamação, não podem ser encaradas como o fruto do exercício de um poder decisório de que o juiz ainda dispusesse, pois, como vimos,

ele decidiu, e bem, que não havia chegado o momento de apreciar o mérito da reclamação, relegando, assim, esse conhecimento para momento posterior. Por isso, consideramos que essas «notas» não têm uma verdadeira natureza decisória, antes se apresentando como uma excrescência inútil relativamente à pronúncia que a sentença contém e que é, unicamente, a de mandar remeter os autos «*ao órgão da execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a este tribunal, se necessário, no momento processual supra referido*».

Não contendo a decisão recorrida uma pronúncia que se possa apelidar de decisória sobre a questão da nulidade da citação, pronúncia que só poderá ocorrer quando chegar o momento próprio da subida da reclamação a tribunal para apreciação do respectivo mérito, não podemos deixar de concluir pela irrelevância das conclusões da alegação do presente recurso que visam afrontar essa decisão fictícia; tal é o caso das conclusões I), J) e L).

Improcedem, desta forma, todas as conclusões do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão que entendeu não conhecer, de imediato, do mérito da reclamação e que determinou a sua subida diferida nos termos do n.º 1 do artigo 278.º do CPPT.

Custas pela Recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Dulce Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira — Valente Torrão.*

([1]) Vide neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.05.2007, processo 374/07, e 9 de Agosto de 2006 - recurso n.º 0229/06, ambos in www.dgsi.pt

([2]) Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5ª edição, II vol. pág. 667.

([3]) Cf., neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.01.2009, recurso 1017/08.

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Reclamação de órgão de execução fiscal. Prejuízo irreparável. Subida imediata.

Sumário:

I — No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

II — O reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má-fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

III — Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer, incluindo o seu regime de subida, ainda que depois venha, em alguns casos, a concluir pela não verificação de uma situação que legitimasse essa subida imediata, e retire daí as devidas consequências, que poderão ir à condenação do reclamante como litigante de má-fé, como vimos.

Processo n.º 548/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Viveiros S. Jorge.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou procedente a reclamação deduzida por Viveiros S. Jorge, SA, com os sinais dos autos, e, em consequência, revogou o despacho de 12/01/2010, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Porto de Mós, que determinou a subida a final da reclamação apresentada em 13/11/2009, para ser substituído por outro no sentido da imediata subida daquela reclamação, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) Entendeu a douta sentença sob recurso que a mera alegação de prejuízo irreparável por parte da sociedade reclamante seria suficiente, sem necessidade da respectiva demonstração junto do competente órgão da execução fiscal, para que a Administração Fiscal tivesse de fazer subir de imediato reclamação do art.º 276.º do CPPT por si interposta anteriormente.

B) Decidindo julgar procedente a acção apresentada, revogou a douta sentença, em consequência, o despacho do CSF que havia decidido a sua subida a final, ordenando a subida imediata da reclamação apresentada em 2009.11.18.

C) No caso em análise, pedia-se a subida imediata da RAOEF apresentada em 2009.11.18 que vinha deduzida contra o despacho do CSF de 13.10.2009, proferido nos termos do art.º 208.º do CPPT e em que determinava o arquivamento da oposição interposta em 12.10.2009, com fundamento na respectiva inutilidade, uma vez que havia sido dada sem efeito a (segunda) citação pessoal da executada Viveiros S. Jorge, SA, ocorrida em 11.09.2009, nos autos de execução fiscal n.º 1457200701003455 3 e apensos.

D) Apesar de notificada para vir fundamentar a verificação de tal prejuízo irreparável, a sociedade não o veio fazer.

E) A sentença sob recurso não deu como provado tal facto que, contudo, resulta sobejamente evidenciado nos autos.

F) Veio, pois, o CSF a decidir que a reclamação interposta subiria a final, seguindo a regra geral acolhida no n.º 1 do art.º 278.º do CPPT, uma vez que, não obstante a sua mera invocação, o prejuízo irreparável não vinha de todo demonstrado.

G) Assim não foi entendido na sentença sob recurso, pelo que se apresenta o actual recurso, pois que a subida imediata da RAOEF ocorrerá sempre e só quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução e quando a reclamação perca a sua utilidade por ser retida a sua subida.

H) Mesmo admitindo que a irreparabilidade do prejuízo não esteja circunscrita aos casos elencados nas várias alíneas do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT, sempre os factos alegados pela sociedade reclamante não integram qualquer prejuízo irreparável, nem este se concretiza através dos factos dados por assentes na sentença sob recurso.

I) Nesta matéria, resulta totalmente inviável a presunção do prejuízo irreparável da sociedade reclamante, pois que, em caso da sua invocação, cabia à sociedade provar em que consistia o prejuízo resultante da não subida imediata da reclamação de 2009.11.13, sob pena desta apenas subir a final, como foi, de resto, decidido pelo CSF.

J) Como é pacificamente entendido por Jurisprudência e Doutrina, cabia à reclamante alegar e demonstrar a verificação das circunstâncias concretas em que se traduz o referido prejuízo irreparável, não podendo cair no âmbito desse conceito os inconvenientes decorrentes da normal tramitação do processo de execução fiscal porque lhe são inerentes, sob pena de se frustrar completamente a intenção do legislador fiscal quanto à celeridade do processo de execução fiscal processual, ao admitir a subida imediata das reclamações somente a título excepcional.

K) Contudo nenhuma prova a sociedade reclamante veio juntar ou requerer na RAOEF interposta, no sentido de demonstrar que, por força do despacho proferido na oposição, ficou e resultou prejuízo para si.

L) Tal ónus da prova respectiva quanto à sociedade reclamante resultava da norma geral do art.º 342.º/1 do Código Civil e da norma do art.º 74.º/1 da LGT, as quais dispõem que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

M) Ademais a questão alegada na reclamação de 2009.11.18 e que sustenta a respectiva subida imediata que aqui se peticiona continua sempre a ser possível apreciar posteriormente a final, sem ofensa de qualquer princípio legal.

N) Efectivamente, tal como jurisprudencialmente tem sido entendido, "I- Citado regularmente o executado, dispunha este do respectivo prazo legal para se opor à execução. II- Pelo que, decorrido tal prazo, fica precludido o direito de o executado se opor à execução. III- Se o executado for citado uma segunda vez, tal citação não tem a virtualidade de lhe permitir, em novo prazo, opor-se à execução.", por todos o Acórdão do STA de 21.03.2007, recurso n.º 0829/06.

O) Ora, a prova da primeira e válida citação da sociedade reclamante resulta dos autos executivos.

P) Acresce que a falta de citação não constitui fundamento de oposição, pelo que, em última análise, a decisão do CSF aqui em crise não colide, nem prejudica os legítimos interesses da sociedade executada no processo executivo fiscal.

Q) Pelo que a apreciação da decisão do CSF contestada na RAOEF de 2009.11.18 não tem qualquer influência nos autos executivos fiscais e na sua tramitação subsequente em matéria da ofensa dos direitos da sociedade executada que estão, como sempre estiveram, salvaguardados.

R) Deste modo, porque se não mostra preenchido o pressuposto legal de prejuízo irreparável invocado pela sociedade reclamante e ainda porque não resulta ser completamente inútil a reclamação se apenas for conhecida a final, seria de negar procedência à RAOEF interposta.

S) Ao não decidir nesse sentido a sentença sob recurso fez errada interpretação dos artigos 278.º/1 e 3 do CPPT, 342.º/1 do C. Civil e 74.º/1 da LGT e 734.º/2 do CPC, pelo que não deve manter-se.

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 – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) Contra a requerente corre termos a execução fiscal n.º 14572007010034553;

b) Por despacho proferido em 13/10/2009, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Porto de Mós revogou o despacho de 10/09/2009, ficando sem efeito a citação de 11/09/2009, por desnecessária, em virtude da executada já se encontrar validamente citada desde 15/12/2005 e determinou o arquivamento dos autos de oposição;

c) Em 13/11/2009 a requerente apresentou reclamação, nos termos do artigo 276.º do CPPT, do despacho referido na alínea anterior, com fundamento em prejuízo irreparável;

d) Pelo ofício n.º 6069, datado de 07/12/2009, o Serviço de Finanças notificou a requerente no sentido de fundamentar o prejuízo irreparável, sob pena de o tribunal só vir a conhecer da reclamação quando o processo lhe for remetido a final;

e) Em 12/01/2010, através do ofício n.º 94, do Serviço de Finanças de Porto de Mós, foi a requerente notificada do despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, proferido em 07/01/2010, que manteve a decisão da subida a final da reclamação referida na alínea c);

f) Em 21/01/2010 a requerente remeteu por correio a este TAF o requerimento de intimação para cumprimento de um dever, que deu entrada no dia 25/01/2010 (envelope e carimbo aposto a fls. 1);

g) O processo de intimação para cumprimento de um dever foi convolado nos presentes autos de reclamação de acto do órgão de execução fiscal (despacho de fls. 30 a 35).

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que, julgando procedente a reclamação apresentada pela ora recorrida, revogou o despacho do órgão de execução fiscal que determinara a subida a final de reclamação anterior apresentada, por entender que, não obstante a sua invocação, o prejuízo irreparável não vinha de todo demonstrado, e, em consequência, ordenou que o mesmo fosse substituído por outro que mandasse subir imediatamente a tribunal a referida reclamação.

A questão que aqui se esgrime é a de se saber se o órgão de execução fiscal tem competência para determinar a subida a final de reclamação apresentada e em que se invoca prejuízo irreparável, por entender que não se demonstra tal prejuízo, ou se, pelo contrário, essa competência é do tribunal para onde a reclamação deve ser remetida nessas circunstâncias.

Vejamos. As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância (artigo 276.º do CPPT).

A reclamação, embora apresentada no órgão da execução fiscal (n.º 2 do artigo 277.º do CPPT), é dirigida ao juiz do tribunal tributário da área onde correr a execução (artigo 151.º, n.º 1 do CPPT).

Na sequência da apresentação da reclamação e da sua junção ao processo de execução fiscal, o órgão de execução pode revogar o acto reclamado, nos termos do n.º 2 do artigo 277.º do CPPT, com o que ficará sem objecto a reclamação, extinguindo-se, por isso, o respectivo incidente.

Todavia, se não o revogar, toda a tramitação posterior da reclamação só terá lugar após a subida do processo ao tribunal tributário competente para a apreciar.

No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

No n.º 3 do citado preceito prevêem-se, porém, excepções a esta regra da subida diferida, admitindo-se a subida imediata quando a reclamação se fundar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades aí indicadas e relativas a penhora indevida e à determinação de garantia superior à devida.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT anotado e comentado, II volume, a pág. 669, não basta, para que seja aplicado o regime de subida imediata e a consequente tramitação como processo urgente, nos termos do n.º 5 (do artigo 278.º do CPPT), que se esteja perante uma situação do tipo das aqui arroladas, sendo exigível também que, na fundamentação da sua reclamação, o interessado invoque prejuízo irreparável.

Assim, o reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência desse prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir

imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má-fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT) – vd., neste sentido, os acórdãos deste Tribunal de 7/9/2005 e de 8/11/2006, nos recursos n.ºs 949/05 e 967/06, respectivamente.

Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer, incluindo o seu regime de subida, ainda que depois venha, em alguns casos, a concluir pela não verificação de uma situação que legitimasse essa subida imediata, e retire daí as devidas consequências, que poderão ir à condenação do reclamante como litigante de má-fé, como vimos.

O entendimento propugnado pela recorrente, traduzido na atribuição ao autor do acto reclamado do poder de apreciação dos pressupostos da subida imediata da reclamação, frustraria, como bem sustenta o Exmo. PGA no seu parecer, o objectivo da tutela jurisdicional pretendida pelo executado ou outro titular de interesse legítimo interveniente na execução fiscal, qual seja o de impedir a produção de prejuízos irreparáveis resultantes da subida a final.

Razão por que a decisão recorrida que deste modo entendeu merece, por isso, ser confirmada.

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

IRS. Avaliação. Métodos indirectos. Restrição dos meios de prova. Inconstitucionalidade.

Sumário:

O artigo 146.º-B, n.º 3 do CPPT, ao restringir os meios de prova à prova documental está ferido de inconstitucionalidade material por ofensa ao princípio do direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4 da CRP).

Processo n.º 549/10-30.
Recorrente: Alberto Fernando dos Santos Ferreira e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Alberto Fernando dos Santos Ferreira e mulher Gracinda Rodrigues Oliveira, melhor identificados nos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou parcialmente improcedente o recurso interposto do despacho do Directos de Finanças Adjunto, em substituição legal do Director de Finanças do Porto, que lhes fixou o rendimento tributável por métodos indirectos nos termos dos artigos 9.º n.º 1, alínea d) do CIRS, 87.º alínea d) e 89.º-A da LGT, formulando as seguintes conclusões:

01. O objecto das presentes alegações cinge-se a saber se as prestações suplementares feitas às sociedades pelos respectivos sócios correspondem ao "acréscimo de património ou consumo" a que se referem os arts. 87º/l/f e 89º-A/5 da LGT, constituindo as mesmas manifestações de fortuna, objecto assim de tributação em sede do IRS.

02. A Sentença em crise considera que, ao não estarem as prestações suplementares previstas na alínea d) do artigo 87º e no n.º 4 artigo 89º.-A da L.G.T. sempre tais transferências monetárias terão de se subsumir à alínea f) do artigo 87º — tal raciocínio é flagrantemente contraditório com o regime da avaliação dos rendimentos por método indirecto, que o legislador, consabidamente, quis que fosse laxativo e excepcional.

03. A fundamentação da Sentença em recurso encerra erros lógicos, não se demonstrando convincente para fundamentar a decisão em crise, ao considerar que as prestações suplementares ou são restituídas ao sócio e integram o conceito de «acréscimo patrimonial» por constituírem um aumento patrimonial do respectivo titular, ou não são restituídas ao sócio e integram o conceito de «consumo».

04. As transferências patrimoniais são simples deslocações do património correspondente a essas prestações da esfera pessoal dos recorrentes para a esfera da sociedade de são sócios, as quais

05. Com essa deslocação, não se pratica um acto de consumo nem a mesma corresponde a aumento patrimonial de quem o presta.

06. Discorda-se ainda da interpretação da lei plasmada na Sentença por a mesma encenar em si diversas inconstitucionalidade, desde logo princípio da legalidade tributária, por não respeitar o (sub) princípio da determinabilidade ou da tipicidade das normas de incidência fiscal.

07. A aplicação conjugada da alínea 1) do artigo 87.º e do n.º 5 do art. 89º-A da LGT determina a utilização de conceitos indeterminados na previsão das normas tributárias, sendo que delas não se retiram quais os limites que a Administração Fiscal terá no momento da respectiva aplicação em concreto, gerando insegurança para os contribuintes que podem vir a ser sujeitos a uma tributação verdadeiramente confiscatória do seu património, com base na aplicação desta norma.

08. De todo o modo, e admitindo-se por hipótese que a norma, em si mesma, não padece de inconstitucionalidade, o certo é que o Tribunal a que não teve a sensibilidade de ponderar que, perante cláusulas abertas como a de que aqui tratamos, o intérprete e o aplicador do direito deverá procurar preencher os conceitos por respeito ao sistema e à ordem jurídica.

09. Não existe nenhum indício de que tal montante tenha entrado no património dos recorrentes no ano em que realizaram essas prestações suplementares.

10. Por isso, a aderir-se à tese que sustenta a Sentença em apreço, autoriza-se que a Administração Fiscal, ao abrigo da cláusula geral inserta no regime excepcional da determinação indirecta da matéria colectável (no caso de IRS) converter um imposto sobre o rendimento num verdadeiro imposto sobre o património.

11. O confronto dos arts. 87º, n.º 1, al.f), 89º-A, nºs 3,5 e 11, da LGT e o art. 72º, n.º 9, da Código do IRS revela que a tributação proposta pela Administração Fiscal e sancionada pelo Tribunal a que é uma verdadeira tributação materialmente autónoma.

12. Por isso se conclui que a aplicação da alínea f) do artigo 87,º e do n.º 5 do art. 89º-A da LGT se revela claramente confiscatório do património do contribuinte singular, com a agravante de atingir proporções intoleráveis por se tratar de um imposto com taxa progressiva.

13. A interpretação sob censura é também inconstitucional conquanto põe em crise os princípios da capacidade contributiva já que a presunção em que assenta não tem verosimilhança com a situação patrimonial do contribuinte e que o valor fixado conduz a uma situação de intolerável iniquidade.

14. O princípio da capacidade contributiva exige pois que o "acréscimo patrimonial" terá de consubstanciar um aumento real e efectivo do património do contribuinte e não uma mera modificação jurídica do estatuto de alguns bens que já faziam parte do seu património.

15. Por seu turno, o «*consumo evidenciado*» terá de corresponder a uma **despesa** efectivamente realizada pelo próprio contribuinte.

16. Os arts. 87º/ 1/1) e 89º-A/5 da LGT afrontam igualmente o principio da igualdade fiscal e da coerência do sistema (fiscal), porquanto no n.º 4 do art. 89º-A da LGT se estipulam valores presumidos de rendimento tributável que tomam em consideração minimamente o princípio da tributação do rendimento liquido, estipulando como rendimento-padrão (rendimento tributável), não a totalidade do valor dos bens, mas apenas uma percentagem do mesmo — situação que se não verifica no caso para as prestações suplementares,

17. Se as prestações suplementares forem interpretadas como preenchendo os conceitos de «acréscimo patrimonial" ou de «consumo", limita-se fortemente a capitalização das empresas mediante essas entradas em dinheiro, as quais, como é sabido, constituem, hoje em dia, uma importante forma alternativa e flexível de financiamento societário

18. Estamos perante uma restrição da liberdade de gestão empresarial violadora da liberdade fundamental de iniciativa económica e de empresa consagrado no art. 61.º da Constituição.

19. Ao admitir-se a interpretação de que as prestações suplementares» integram o conceito de acréscimo de património ou de consumo — como o fez o Tribunal a quo — a conclusão a reiterar, em última ratio, é a de que o IRS se transmuta, de imposto sobre o rendimento pessoal num verdadeiro, mas impróprio, imposto sobre o património.

20. A norma constante do n.º 5 do art. 89º-A da LGT - quando interpretada como na Sentença quo, i.e., como uma norma que contém uma incidência fiscal autónoma — viola não apenas a Constituição, mas igualmente o art. 1º do Protocolo Adicional á Convenção Europeia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem.

21. Mal andou o tribunal a quo ao não interpretar as normas da LGT em conformidade com a Convenção (por força do art. 16º/2 da Constituição) segundo o principio da preferência de aplicação

das normas consagradoras de um nível de protecção mais elevado (conforme srI. 530 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia).

22. E ao não o ter feito, fica, para além das instâncias nacionais, aberta a porta para a interposição recurso para o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH Cf. art. 35ºf/1 da CEDH).

23. Salvo o devido respeito, a Sentença a quo interpretou e aplicou incorrectamente os artigos 87ºl/f/ e 8º-A/5 da LGT, e, em consequência, violou os princípios constitucionais vindos de elencar, bem com as normas jurídicas que os suportam, designadamente o artigo 61º 1, 103º 2, e 104º da CRP.

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

I-A sentença recorrida, ao determinar a improcedência parcial da pretensão dos RR, no segmento respeitante à manutenção do acto de fixação do rendimento tributável, só poderá pecar pode defeito, porquanto, ao anular parcialmente o acto de fixação do rendimento, assumiu com justificada a origem de incrementos patrimoniais na esfera jurídica dos RR, apenas por ter concluído que, sendo tais montantes originários da sociedade beneficiária das transferências monetárias por parte dos RR, estaria justificada a sua origem, e como tal, não haveria lugar a tributação sobre aquele montante.

II — Olvidou porém a sentença recorrida que, pese embora a origem seja conhecida, não é líquido que tais valores respeitem apenas a fluxos financeiros recíprocos, não susceptíveis de tributação em sede de IRS, nomeadamente a título de "lucros antecipados", ou qualquer outra forma de retribuição/ remuneração — os RR não fizeram prova de que os valores que tiveram origem na sociedade de que o RR marido é sócio, não correspondem a montantes susceptíveis de tributação em sede de IRS.

III — Assim sendo, e porque o n.º 3 do artigo 89º-A exige não só que seja feita a prova da origem dos valores que evidenciam o acréscimo patrimonial, mas igualmente que os valores por si declarados correspondem à realidade (e consequentemente, que dos valores cuja origem seja demonstrada, não são susceptíveis de alterar os rendimentos por si anteriormente declarados) deverá ser apreciado o requerimento de ampliação do objecto do recurso, no sentido de o douto Tribunal Superior se pronunciar sobre se entende que para ser considerada feita a prova exigida no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, bastará demonstrar a origem da manifestação de fortuna, ou dos acréscimos de património ou de consumo evidenciados para afastar a tributação nos termos dos nº4 e 5 da LGT (sendo o n.º 5 aquele que no presente recurso nos ocupa), ou se caberá igualmente aos sujeitos passivos demonstrar que — além de justificarem a origem das proveniências — as mesmas não seriam susceptíveis de integrar nenhuma das normas de incidência previstas no CIRS, e como tal os rendimentos por si declarados em sede de IRS correspondem integralmente à realidade, e não comportam qualquer omissão — prova que não foi feita pelos RR nos presentes autos, e como tal, o segmento A) da sentença proferida em 1ª instância é ilegal.

IV — Cingindo-se o recurso interposto à demonstração de que as transferências a título de "prestações suplementares de capital" não integram o conceito de "consumo" ou "acréscimo patrimonial" constantes na alínea f) do artigo 87º da LGT, denota-se que o mesmo se reconduz apenas à apreciação feita pelo tribunal "a quo" relativamente a uma nota final suscitada pelos RR no seu requerimento de recurso — e não à questão de fundo em causa nos autos — e dela depreendem que o julgador proferiu a decisão de indeferimento parcial da sua pretensão por assumir que as prestações suplementares de capital integram o conceito de "acréscimo patrimonial" ou de "consumo", da alínea f) do artigo 87º.

V — Não pode porém ser ignorado pelo Tribunal "ad quem" que tanto o teor da alínea f) do artigo 87.º, como o n.º 5 do artigo 89º-A da LGT se referem à possibilidade de avaliação indirecta apenas no caso de existir, por parte dos sujeitos passivos, a "evidenciação" de acréscimos patrimoniais, ou consumo — e, no caso dos autos, ainda que seja admissível que as prestações suplementares não integrem o conceito de acréscimo patrimonial, não pode ser negado que as mesmas "evidenciam" a existência de um acréscimo patrimonial.

VI — Decorrendo dos artigos 87º e 89º-A da LGT, que a avaliação indirecta tem como pressupostos a evidenciação de um acréscimo, resulta do teor da lei, que quando os administrados exteriorizem a existência de um incremento patrimonial não concordante com os rendimentos por si declarados para efeitos de tributação, há que apurar a origem dos mesmos, por forma a acautelar a possibilidade de estarmos perante uma situação de evasão fiscal.

VII — E, no caso presente, ao subscrever o capital da sociedade, e ao efectuar prestações suplementares, os RR demonstraram uma capacidade contributiva não congruente com os rendimentos por si declarados — razão pela qual há que apurar a origem dos ingressos patrimoniais que vieram a ser aplicados naquelas transferências para a esfera jurídica da sociedade.

VIII — Não se antevê por que forma a alínea f) será susceptível de estar ferida de inconstitucionalidade ao enquadrar uma situação — em que manifestamente exista divergência entre o rendimento declarado, e a exteriorização da capacidade contributiva ostentada pelos RR — num procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável.

IX — O sistema mais lógico de assegurar a participação dos contribuintes na determinação do seu rendimento tributável, é garantir-lhes que, perante evidências da existência de rendimentos de origem desconhecida, mas que em abstracto serão susceptíveis de integrar uma ou mais das categorias de rendimentos sujeitas a tributação, serão chamados a pronunciar-se sobre a origem dos acréscimos

evidenciados, mediante o mecanismo de inversão de ónus da prova, a fim de estes poderem afastar a presunção legalmente prevista (e, caso os sujeitos passivos queiram e possam afastar a dita presunção, facilmente a mesma será postergada, mantendo-se inalterável a situação tributaria dos contribuintes).

X — O que não será justo é admitir que haja contribuintes que — pese embora evidenciem ser detentores de capacidade contributiva, proveniente de rendimento susceptível de integrar categorias de rendimentos previstas no CIRS — por mecanismos de planeamento fiscal abusivo, ou outras práticas fiscalmente ilícitas, não venham a ser chamados à sua responsabilidade máxima de pagar impostos.

XI — E, se como constitucionalmente consagrado, o imposto sobre o rendimento pessoal, visa a diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, outro não poderá ser o entendimento da jurisprudência, senão o de que é essencial à prossecução do interesse público, e à igualdade entre os cidadãos, que o IRS contemple a possibilidade de tributar rendimentos associados a incrementos patrimoniais de origem desconhecida, mas susceptíveis de tributação.

XII — O que se tributa é efectivamente o rendimento, não sendo o regime do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT uma forma encapotada de tributar o património, ou a propriedade dos RR, mas tão-somente os rendimentos por este obtidos, mas cuja origem não logrou demonstrar.

XIII — Igualmente a lei fiscal não pretende limitar a capitalização das empresas, porquanto não prevê a tributação de entradas de dinheiro para as sociedades — tal conclusão, retirada do teor da sentença recorrida, e que sustenta o argumento da suposta violação dos princípios da constituição fiscal, poderia eventualmente ser legítima, caso se pretendesse tributar a saída de dinheiro da esfera jurídica dos RR para a sociedade — mas sim os ingressos que terão ocorrido na esfera jurídica dos RR, e que lhe permitiram efectuar as atribuições patrimoniais que evidenciam tais ingressos.

XIV -A AT não está a lançar mão — através da alínea f) do artigo 87 — de um meio de tributação das atribuições patrimoniais feitas pelos sócios às sociedades — está, antes sim, a evitar que por via de um planeamento que vise contornar a norma de incidência constante do n.º 4 do artigo 89.º-A, os contribuintes que assumam condutas que evidenciem a existência de sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna) não contemplados na incidência daquele n 4, fiquem fora do âmbito de actuação da Administração Tributária (enquanto entidade competente para a prossecução do interesse público, mediante a liquidação dos impostos e cobrança das receitas devidas pelos administrados).

XV — Por este mecanismo introduzido pela Lei n.º 55-B!2004 (alínea f) do artigo 8 e n.º 5 do artigo 890-A), a tributação não incide sobre a exteriorização do acréscimo patrimonial, mas sobre o acréscimo patrimonial propriamente dito, consubstanciado no ingresso patrimonial ocorrido na esfera jurídica dos RR — evidenciado pelas atribuições feitas por estes à sociedade — e cuja origem e não sujeição a tributação estes não lograram demonstrar.

XVI — É assim patente que a sentença recorrida, ao determinar a improcedência parcial da pretensão dos RR, configura uma correcta aplicação do direito, porquanto admite verificado, não só os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria tributável, nos termos da alínea E) do artigo 870, assim como, em decorrência de tal alínea, a inversão do ónus da prova, à luz do n.º 3 do artigo 77.º e do n.º 3 do artigo 89.º-A, e ainda, a não comprovação por parte dos RR da origem das importâncias aplicadas na realização das entradas de capital para a sociedade, quer a título de subscrição de capital, quer a título de prestações suplementares — o que legitima a aplicação do n 5 do mesmo artigo 89 — todos da LGT.

XVII — Posto isto, forçoso será concluir pela não violação dos mencionados princípios por parte dos normativos cuja ilegalidade e inconstitucionalidade foi suscitada, porquanto tal ilegalidade/inconstitucionalidade parte da interpretação que o julgador conferiu à letra da lei — interpretação essa, de carácter pessoal, e não integralmente consentânea com o teor dos normativos legais contendidos.

XVIII — Razões pelas quais, deverá o Douto Tribunal Superior reconhecer que, não ferindo o teor da lei (alínea f) do artigo 87º e n.º 5 do artigo 89º-A da LGT), nos segmentos respeitantes à expressão "acréscimo patrimonial ou consumo evidenciado" qualquer violação de princípios estruturantes do ordenamento jurídico nacional, e porque in casu, tendo-se verificado os pressupostos da alínea 1) do artigo 87º da LGT, e não tendo os RR feito a prova exigida pelo n.º 3 do artigo 89º-A da LGT (quer quanto à origem das importâncias, quer quanto à sua não sujeição a IRS) é legitima a decisão proferida pelo Director-Geral dos Impostos, que procedeu à fixação do rendimento tributável dos RR a enquadrar na Categoria G em €532.964,98.

3- Igualmente inconformados com o segmento do despacho interlocutório de fls. 166 e seguinte que lhes indeferiu um pedido de inquirição de testemunha e a realização de uma prova pericial, Alberto Fernandes dos Santos Ferreira e mulher dele interpuseram recurso, que veio a ser admitido com efeito devolutivo e subida com o recurso interposto da decisão final (fls. 194), tendo formulado as seguintes conclusões:

01. Vem o presente recurso interposto do despacho de fls., datado de 12/4/2010, na parte em que o Tribunal a quo indeferiu "*a inquirição da testemunha e a requerida prova pericial*" — prova essa que havia sido indicada pelos alegantes na p.i. destes autos — estribando-se na parte final do nº3 do artigo 146º-B do CPPT.

02. Tal preceito foi já declarado inconstitucional pelo Ac. 646/2006 de 28/11/2006 "por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com. o artigo.78º, n.º 1, ambos da Lei Fundamental", como,

aliás, também já decidiu este STA que em sumário lavrado no Ac. 0135/09 de 19/03/2009 liminarmente consignou que "*o art.º 146º-B, n.º 3 do CPPT, na parte em que determina que os elementos de prova acompanhar a petição inicial, "devem revestir natureza documental", é materialmente inconstitucional por violar o disposto no art.º 20º, n.º 4 da CRP.".*

03. Ao indeferir a prova requerida, bastando-se com a documental, o Tribunal *a quo* praticou um acto que objectivamente restringe os meios de defesa dos recorrentes, violando o n.º 4 do artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

04. As excepções que contendem com matéria probatório hão de encontrar a sua justificação na teleologia do instituto substantivo em que estão em insertas (pois só assim se poderá admitir e controlar tal restrição ao artigo 200 da CRP) e não por força da natureza (adjectiva) do processo.

05. A prova documental, para além de ser, por natureza, insusceptível, de retratar a vida humana em todas as suas matizes, é propícia a aparentar factos de forma imperfeita, sustentando conclusões erradas e penalizantes — como sucede no caso dos autos.

06. A decisão que está na mira do presente recurso refere-se, em termos latos, e por isso dúbios, somente quanto à «demonstrabilidade" (assim posta na decisão em apreço com um sentido académico) dos factos alegados e dos quesitos formulados.

07. Todavia, e em homenagem aos Direitos Fundamentais em contenda, a exegese do n.º 3 do artigo 146-8 do CPPT conforme à Constituição será aquela que apenas admite a prova de natureza testemunhal quando os factos em apreço apenas e efectivamente possam ser provados através de documentos.

08. Equivale isto por dizer que a Mmo. Juiz a quo apenas poderia ter indeferido a produção de prova requerida se esta não pusesse efectivamente em causa a "efectividade" da tutela jurisdicional.

09. Tal não corresponde à realidade dos presentes autos, nem tão pouco se retira ser esse o raciocínio que enformou a da fundamentação da decisão ora posta em crise, que se apresenta marcadamente formal.

10. Os alegantes, na prudente convicção de que os documentos oferecidos aos autos poderiam não se revelar suficientes para a prova dos factos alegados, decidiram, na p.i., socorrer-se dos meios de prova que tiveram por pertinentes e que em Direito são admissíveis.

11. Os recorrentes, no exercício do seu direito de defesa jurisdicional e ponderada a prova oferecida e a matéria alegada, consideraram avisado inquirir uma testemunha e requerer prova pericial que viesse aos autos esclarecer o sentido e alcance dos factos alegados e para os quais, concretamente, se venham a revelar insuficientes ou dúbios os meios de prova documentais juntos.

12. A decisão em apreço, ao postergar essa dimensão da tutela jurisdicional efectiva é, por si só, ilegal,

13. De todo o modo, sempre se diga que a fundamentação da decisão sob recurso lavra em erro, já que, ao contrário do que dela se alcança, da totalidade dos factos alegados na p.i. alguns há que não "são demonstráveis por prova documentar.

14. Os recorrentes alegaram factos são insusceptíveis de serem provados exclusivamente por via documental (vide, entre outros, artigo 27º, 28º e 70º).

15. Há elementos documentais que carecem de análise pericial para se aferir sobre a proveniência de montantes que foram considerados pela DOCI como manifestações de fortuna dos recorrentes, já que, tendo sido alegado erro de lançamento contabilístico dessas verbas a significar que as mesmas não provieram do património dos recorrentes, a própria Fazenda Pública considera que os documentos juntos pelos Recorrentes não são por si só aptos a comprovar o alegado.

16. A prova pericial é ainda a única forma de provar a existência de montantes aforrados pelos recorrentes cuja existência é alegada mas que apenas é parcialmente provada pelos elementos documentais que os recorrentes lograram obter.

17. A procedência da acção — verdadeira realização da justiça e efeito útil que os alegantes pretendem com a tutela jurisdicional — não fica assegurada se a decisão em recurso se mantiver na Ordem Jurídica.

18. Em suma, a demonstração dos factos que, no entendimento dos RR conduzem à defesa do seu direito ou interesse legalmente protegido não é passível de ser realizada exclusivamente por via documental, pelo que é apodíctico que a decisão a que, postergou o direito o direito consagrado no n.º 1 do artº 20º da Lei Fundamental, pois que totalmente preclude uma apreciação e valoração de factos invocados como consubstanciadores da pretensão deduzida em juízo.

19. E assim sendo, como é, deverá a decisão em recurso ser revogada e substituída por outra que permita a produção de prova requerida, pois violou os invocados preceitos constitucionais, em especial o artigo 200 número 1 da CRP.

4- Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo do seguinte modo:

1) Contrariamente ao sustentado pelos Recorrentes nas suas conclusões de recurso, a decisão do Tribunal "a quo" que indeferiu a sua pretensão de produção de prova testemunhal e pericial, não teve como fundamento a parte final do n.º 3 do artigo l46-B do CPPT.

II) Tal ilação, que fundamenta o presente recurso, carece de fundamento, porquanto é aferida fora do contexto em que se insere o despacho recorrido.

III) Despacho esse que fundamenta o indeferimento da pretensão dos Recorrentes, por entender que todos os factos relevantes para a decisão final sobre o pleito são demonstráveis mediante prova documental e, tendo a mesma — que os Recorrentes entenderam por bem juntar aos autos — acompanhado a sua petição inicial — em cumprimento, aliás, do n 3 do artigo 146-B do CPPT — não se afigura, em concreto, necessária a produção de qualquer prova adicional.

IV) Encontra-se na disponibilidade das partes a junção da prova que entendem relevante para a decisão do pleito. Todavia, é ao julgador que assiste o poder de livremente decidir sobre a admissão e a preparação das diligências probatórias, requeridas pelas partes.

V) A oportunidade de admissão dos meios de prova a produzir é, no direito tributário, concretamente ponderada pelo julgador, que poderá ou não dispensar a produção de prova que entenda, segundo um juízo de prognose sobre a necessidade e oportunidade da mesma (cf. artigo 13 do CPPT)

VI) Como escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5. edição, Vol. 1, 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".

VII) No caso vertente, o julgador entendeu que os factos sub judice são demonstráveis por prova documental, e que a mesma foi já oportunamente junta aos autos pelos Recorrentes.

VIII) E, pese embora os Recorrentes defendam ter alegado factos insusceptíveis de ser provados exclusivamente por via documental (cf. ponto 14. das suas conclusões, que se reporta aos artigos 27, 280 e 70 da sua petição inicial de recurso), a verdade é que os mesmos, não são essenciais à descoberta da verdade material.

IX) E o mesmo se diga relativamente à pretensa essencialidade da prova pericial, tendente a demonstrar a existência de aforro — a existência de aforro demonstrava-se, nomeadamente, se os Recorrentes apresentassem os seus extractos bancários respeitantes ao ano de 2005, o que não fizeram.

X) Assim, todos os factos essenciais à descoberta da verdade são passíveis de comprovação documental — prova directa - não podendo a mesma ser afastada pela tentativa de demonstrar mediante prova indirecta.

XI) Razão pela qual é plenamente válida a decisão propalada no despacho colocado em crise pelos Recorrentes, que assim deve ser mantida.

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

"1. Nos presentes autos foram interpostos dois recursos: o recurso interlocutório de fls. 179, que incidiu sobre o despacho de fls. 167 (indeferindo a prova testemunhal e a prova pericial) e o recurso de fls. 235, interposto da sentença de fls. 198 e segs.

Por sua vez a entidade recorrida — DGI — veio pedir a ampliação do objecto do recurso de fls. 235, sobre determinados pontos da matéria de facto, fundando a sua divergência com a decisão recorrida sobre a questão factual da comprovação, exigida pelo art.º 89-A, n.º 3 da Lei Geral Tributária, de que correspondem à realidade os rendimentos declarados pelo sujeito passivo e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.

Também na conclusão 9.ª do recurso de fls. 235 os recorrentes vêm pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido.

Afigura-se-nos, pois, que quer o recurso interposto da sentença final quer, sobretudo, o pedido de ampliação do objecto do recurso provocam a necessidade de dirimir questões de facto, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo seria incompetente, em razão da hierarquia para conhecer de ambos — ver neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.04.2010, recurso 189/10 e de 12.11.2009, recurso 842/09, ambos in www.dgstpt.

Mas se assim é em relação àqueles recursos, o mesmo não se poderá dizer quanto ao recurso interlocutório de fls. 179, que versa exclusivamente questões de direito, e que poderá ter consequências sobre todo o processado posterior, incluindo a sentença recorrida.

2. Importa, pois, em primeiro lugar, emitir pronúncia sobre o recurso de fls. 179, recurso este que tem por objecto o despacho de fls. 167 que indeferiu a inquirição de uma testemunha e a prova pericial atento o disposto no art. 146-B, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A questão objecto do referido recurso é a inconstitucionalidade dos art. 146.º-B, n 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário por ofensa do art. 2.º, n 4 da CRP, que consagra o direito a um processo equitativo.

Alegam os recorrentes que a demonstração de factos que no seu entender conduzem à defesa do seu direito não é passível de ser realizada exclusivamente por via documental, nomeadamente os factos alegados nos arts. 27, 28 e 70, pelo que foi postergado o direito consagrado no art.º 20, n.º 1 da Constituição da República.

Afigura-se-nos que o recurso deve proceder.

Como foi decidido pelo Tribunal Constitucional (Acórdão 646/06 de 28, de Novembro de 2006) a limitação decorrente da parte final do art.º 146-B n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário é de considerar como conflituante com a Lei Fundamental, enquanto se reporta à exclusão da

prova testemunhal, nomeadamente por contender com o direito à tutela judicial efectiva consagrado no art. 20.º da CRP.

Na verdade, sublinha-se naquele aresto do Tribunal Constitucional, *«são cogitáveis situações em que, () a demonstração de que as «manifestações de fortuna» não produziram rendimentos diversos daqueles que foram trazidos às declarações se não alcança unicamente (ou, mais propriamente, não se pode alguma vez atingir) através de meios documentais, carecendo-se de prova testemunhal*»

Também neste sentido se pronunciou, para além do acórdão 135/09 citado pelo recorrente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.11.2007, recurso 590/07:

«O n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição, "devem revestir natureza documental", viola o direito a um processo equitativo (artigo 20., n.º 4, da Constituição da República), se a prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspectiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal».

E essa parece-me ser também a hipótese do caso sub judice já que, nos termos do art. 89.º-A, n2 3, da Lei Geral Tributária, 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.

Sendo que no caso os recorrentes alegaram factos para os quais se podem revelar insuficientes ou dúbios os meios de prova documentais juntos (nomeadamente os referidos nos arts. 26.º a 28.º e 70.º a 73.º)

Assim, e como bem se refere nas alegações de recurso, a demonstração dos factos que conduzem à defesa do direito dos recorrentes não é passível de ser realizada exclusivamente pela via documental, pelo que a decisão recorrida incorre na violação do referido normativo constitucional.

Deve pois proceder o recurso de fls. 179, julgando-se nulo o despacho recorrido, por aplicação de norma inconstitucional, e bem assim o processado subsequente, devendo o mesmo ser substituído por outro que não rejeite a requerida prova com aquele fundamento.

Ficará desta forma prejudicado o conhecimento do recurso de fls. 235, interposto da sentença de fls. 198 e segs, bem do pedido de ampliação do objecto do recurso."

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

6- Importa começar pelo conhecimento do recurso interposto do despacho interlocutório acima referido, uma vez que o seu eventual provimento prejudica necessariamente a apreciação do recurso interposto da sentença final.

Vejamos, então.

O despacho sob recurso vem impugnado no segmento cujo teor é o seguinte:

"Os recorrentes arrolaram uma testemunha e requereram a realização de prova pericial. - - -

Porém, os factos alegados na petição inicial e os quesitos constantes do requerimento da prova pericial são demonstráveis por prova documental, de resto já junta pelos recorrentes. - - -

Pelo exposto, e atento o disposto no art. 146.º - B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), indefere-se a inquirição da testemunha e a requerida prova pericial. - - -

#) Notifique. - - -"

A questão fulcral que cumpre conhecer no presente recurso consiste em apurar da conformidade constitucional do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, quando aplicado por força do artigo 89.º-A, n.º 8 da Lei Geral Tributária, ao restringir à prova documental os meios de prova admissíveis, por ofensa do n.º 4 do artigo 20.º da CRP, que consagra o direito a um processo equitativo.

A questão acima delineada tem obtido uma resposta neste STA no sentido da inconstitucionalidade do normativo em causa (acórdãos de 7/11/07 e 19/03/09, nos recursos n.ºs 590/07 e 135/09), no mesmo sentido se tendo pronunciado o Tribunal Constitucional no seu acórdão n.º 646/06, de 28 de Novembro de 2006.

Também é esse o nosso entendimento.

Na verdade, como se deixou expresso no citado aresto do TC "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). E 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 200 da Constituição.

O direito à tutela judicial efectiva, como vincam Gomes Canotilho e Vital Moreira (Constituição da República Portuguesa Anotada, Y' 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 1, 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 tomando 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".

Neste mesmo sentido se conclui no mencionado acórdão de 7/11/07 que "O n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição, "devem revestir natureza documental", viola o direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República), se a prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspectiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal".

Ora, no caso que nos ocupa, os recorrentes afirmam ter alegado factos que são insusceptíveis de serem provados por via exclusivamente documental (14. das conclusões), contendendo com a demonstração dos montantes que a DGCI considerou como manifestações fortuna, sendo ainda a prova pericial a única forma de provar a existência desses montantes aforrados por si, "*cuja existência é alegada mas apenas parcialmente provados pelos elementos documentais que os recorrentes lograram obter* (16. das conclusões).

Como parece manifesto não é de excluir liminarmente a possibilidade dos recorrentes virem a demonstrar a veracidade do que alegam, nomeadamente, nos artigos 26.º a 28 e 70.º a 73 da petição inicial através da inquirição da testemunha e da realização da prova pericial que requereram.

Neste contexto, por desconformidade constitucional, mormente com o princípio do direito a um processo equitativo, não será de aplicar o disposto no n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT ao restringir à prova documental os meios de prova admissíveis.

Daí que o despacho sob recurso não possa ser mantido, dessa forma ficando prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, o despacho de fls. 166 e seguinte na parte em que se indefere a inquirição da testemunha e a realização da requerida prova pericial, que deve ser substituída por outro que os admita, anulando-se ainda todo o processado subsequente.

Custas a cargo da recorrida Fazenda Pública, por ter contra-alegado, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Prescrição. Interrupção da prescrição. Penhora de rendimentos***.**

Sumário:

I — A partir da data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto há que atender igualmente, para efeitos de interrupção do prazo de prescrição, à ocorrência de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida *(artigo 63.º, n.º 3 da Lei n.º 17/2000).*

II — A penhora de rendimentos constitui uma diligência administrativa tendente à cobrança da dívida, interrompendo o curso da prescrição na data em que a reclamante teve dela conhecimento, salvo nos casos, que não o dos autos, em que tal conhecimento só ocorreu após o inteiro decurso do prazo de prescrição.

Processo n.º 550/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública**.**
Recorrido: M…
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 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 19 de Abril de 2010, que julgou *verificada e procedente a excepção peremptória da prescrição* e declarou *extinta a* execução n.º 3905199801021230 do Serviço de Finanças de Torres Vedras, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1) Nos termos do art. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, bem como de acordo com o previsto no art. 49.º n.º 2, da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, "a prescrição interrompe-se com qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida.

2) Ora, no caso em apreço, a penhora de vencimentos solicitada em 17/2/2006 configura indubitavelmente uma diligência administrativa que, sendo implicitamente do conhecimento do devedor, dispõe de eficácia interruptiva do prazo de prescrição das dívidas em causa e tem a virtualidade de eliminar o prazo até então decorrido para a prescrição, começando a correr novo prazo a partir da data da respectiva ocorrência (art. 326.º, n.º 1, do Cód. Civil).

3) Tal equivale a dizer que, no caso dos autos, diversamente do concluído da decisão em apreço, atendendo à data da verificação do aludido facto interruptivo e considerando o prazo de prescrição das dívidas exigidas no questionado processo (cinco anos – art. 63º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, e art. 49º, n.º 1, da Lei n.º 32/2002), tais dívidas não se mostram, patentemente, prescritas, pelo que, tendo a sentença recorrida declarado a extinção da execução com base na prescrição das mesmas dívidas, a mesma viola os preceitos legais invocados nas presentes conclusões, devendo, "ipso facto", ser revogada, com as legais consequências.

2 – Contra-alegou a reclamante sustentando a manutenção da decisão recorrida (fls. 58 dos autos).

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer (fls. 67 a 70 dos autos), no qual sustenta e conclui que o recurso não merece provimento, pois que se encontram *prescritas todas as obrigações tributárias em fase de cobrança coerciva contra a reclamante (pelas quais não é igualmente responsável)*.

Com dispensa dos vistos, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, se encontram prescritas as dívidas exequendas.

5 – Matéria de facto

Na sentença do tribunal Tributário de Lisboa objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Contra o executado L..., NIF ..., foi instaurado em 18-11-1998 no Serviço de Finanças de Torres Vedras 2, o processo de execução fiscal n.º 3905199801021230 por dívida relativa a CRSS Lisboa Vale do Tejo dos anos de 1993 a 1996 no montante de € 9.541,51, a título de quantia exequenda;

B) O executado foi citado pessoalmente em 03-10-2003, conforme fls. 12/13 do PEF;

C) O processo executivo esteve parado mais de um ano a partir de 18-11-1999 até 24-09-2002 por facto não imputável ao executado, cfr. fls. 10 a 12 do PEF, e voltou a estar parado por mais de um ano a partir de 15-12-2003 até 11-04-2005 por facto não imputável ao executado, cfr. fls. 22 a 28 do PEF;

D) Em 17-02-2006 foi solicitada a penhora do vencimento do cônjuge, M..., NIF ..., ora reclamante;

E) Em 05-02-2006 é enviada cópia de depósito no valor de € 372,54, proveniente do desconto de vencimento efectuado no mês de Maio do mesmo ano, pela entidade pagadora de vencimentos, a Escola Básica Integrada da ... – Almada;

F) A entidade processadora de vencimentos, tem vindo a depositar, até à presente data, à ordem do Serviço de Finanças de Torres Vedras a importância penhorada, encontrando-se em dívida apenas juros de mora, já se encontrando paga a quantia exequenda e as respectivas custas;

G) Em 02-12-2009 foi solicitado pela ora reclamante a análise do processo executivo referido em A), por considerar prescrita a dívida (fls. 314 do PEF);

H) Em 19-01-2010, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Torres Vedras profere despacho indeferindo o pedido de reconhecimento de prescrição da dívida em execução nos presentes autos, devendo os mesmos prosseguir a sua normal tramitação enquanto se mantiver a penhora do vencimento do executado (fls. 327 e 328 do PEF);

I) A presente reclamação foi apresentada em 09-02-2010 no Serviço de Finanças de Torres Vedras, conforme carimbo aposto a fls. 3 dos autos.

6 – Apreciando

6.1 Da prescrição das dívidas exequendas

A sentença recorrida, a fls. 37 a 45 dos autos, julgou prescritas as dívidas exequendas, relativas a contribuições devidas à segurança social relativas aos anos de 1993 a 1996.

Discorda a Fazenda Pública do decidido, por entender que a penhora de rendimentos constitui uma diligência administrativa com virtualidade interruptiva dos prazos prescricionais aplicáveis, *ex vi* do disposto nos artigos 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e 49.º n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, começando, após esta, a correr novos prazos de prescrição, entendendo, por isso, que o decidido deve ser revogado (cfr. as conclusões das suas alegações de recurso *supra* transcritas).

Vejamos, pois.

A dívida exequenda objecto dos presentes autos e em relação à qual importa determinar se ocorreu a prescrição, respeita a contribuições devidas à Segurança Social (e respectivos juros), respeitantes aos anos de 1993, 1994, 1995 e 1996 (cfr. a alínea A) do probatório fixado e a certidão de dívida a fls. 3 a 5 do apenso administrativo).

Ao tempo da constituição das referidas dívidas, o prazo de prescrição estabelecido para as contribuições à segurança social constava do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, cujo artigo 14.º estabelecia que «as contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de dez anos», o mesmo dispondo o n.º 2 do artigo 53.º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

O termo inicial do prazo de prescrição era *o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário*, *ex vi* do disposto no n.º 2 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário (CPT), subsidiariamente aplicável (assim, JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da obrigação Tributária: Notas Práticas*, 2.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 49/*50*).

Assim, se não tivesse havido sucessão no tempo de leis relativas aos prazos de prescrição e não tivessem ocorrido interrupções dos prazos prescricionais, as dívidas em causa teriam prescrito, respectivamente, no dia 1 de Janeiro de 2004 (a relativa a 1993), no dia 1 de Janeiro de 2005 (a relativa a 1994), no dia 1 de Janeiro de 2006 (a relativa a 1995) e no dia 1 de Janeiro de 2007 (a relativa a 1997).

Sucede, contudo, que a entrada a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto veio encurtar de dez para 5 anos o prazo de prescrição das cotizações e contribuições devidas à segurança social, sendo este novo prazo mais curto aplicável (ou não) às dívidas em causa de acordo com a regra do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, ou seja, o novo prazo é aplicável, contado da data de entrada em vigor da lei nova, a não ser que, segundo a lei antiga, falta menos tempo para este se completar.

Ora, tendo a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto entrado em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001 (180 dias após a sua publicação - cfr. o seu artigo 119.º), é com referência a esta data que há-de determinar-se relativamente a cada uma das dívidas qual o prazo a aplicar, elegendo como aplicável o prazo novo, considerado em abstracto, ou seja, *sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, pp. 94/95), salvo se o estabelecido na lei antiga, concretamente considerado, primeiro se perfizer, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

Ora, em 4 de Fevereiro de 2001, relativamente a todas as dívidas, havia ocorrido já uma causa de interrupção da prescrição do prazo antigo, a saber a instauração da execução contra o devedor (cfr. o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, subsidiariamente aplicável), ocorrida em 18 de Novembro de 1998 (cfr. a alínea A) do probatório), sucedendo, porém, que tal interrupção da prescrição se converteu em mera suspensão do prazo em virtude da (primeira) paragem do processo *por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano,* a partir de 18 de Novembro de 1999 (cfr. a alínea c) do probatório fixado).

Assim, se em 18 de Novembro de 1998, houve interrupção da prescrição, por força da instauração da execução (artigo 34.º do CPT), porque a execução ficou parada a partir de 18 de Novembro de 1999, por mais de um ano, o prazo prescricional (re)começou a correr em 18 de Novembro de 2000, sendo necessário somar ao prazo que a partir daí decorreu todo aquele que já havia decorrido desde o seu início até à data da instauração da execução.

Concretizando, relativamente às dívidas por contribuições de 1993, verifica-se que desde o dia 1 de Janeiro de 1994 (termo inicial do prazo) até à data da instauração da execução, decorreram 4 anos, 10 meses e 18 dias e, desde a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (que eliminou a instauração da execução como causa interruptiva/suspensiva da execução) até à entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (4 de Fevereiro de 2001), mais 2 anos, 1 mês e 4 dias, o que perfaz, à data da entrada em vigor da lei nova, 6 anos, 11 meses e 22 dias. Relativamente às dívidas de 1994, cujo termo inicial de prescrição se iniciou um ano mais tarde, haviam decorrido, até à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, 5 anos, 11 meses e 22 dias, sendo estes prazos de menos um ano, sucessivamente, para as dívidas relativas a 1995 e 1996.

Assim sendo, conclui-se que em 4 de Fevereiro de 2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, faltava menos de cinco anos para se completar o prazo de dez anos previsto na lei antiga em relação às contribuições relativas a 1993 e 1994, sendo, pois, apenas relativamente a estas que se mantém a aplicabilidade do prazo de prescrição de 10 anos e sendo às demais aplicável o prazo de 5, estabelecido na nova lei, com termo inicial no dia 4 de Fevereiro de 2001.

Assim, é de aplicar às dívidas do ano de 1993 e 1994 o prazo de 10 anos prescrito na lei antiga, com termo inicial no dia 1 de Janeiro de 1994 e de 1 de Janeiro de 1995, respectivamente, e às relativas aos anos de 1995 e 1996 o prazo de cinco anos previsto na lei nova, com termo inicial no dia 4 de Fevereiro de 2001, data de entrada em vigor daquela lei.

Definidos os prazos de prescrição aplicáveis, vejamos agora se estes ocorreram já, para o que haverá de tomar em conta as vicissitudes destes, em razão da ocorrência de factos com efeitos interruptivos ou suspensivos sobre os prazos de prescrição.

Sendo os efeitos jurídicos dos factos determinados pela lei vigente no momento da respectiva ocorrência, *ex vi* do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, há que verificar, em concreto, da ocorrência de factos com esses efeitos e da sua aplicabilidade ao caso dos autos.

Há que ponderar, nesta matéria, que, até à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, os factos interruptivos e suspensivos a ter em conta eram os previstos na lei tributária (no CPT, primeiro, e na Lei Geral Tributária - LGT, depois, nas suas sucessivas redacções), subsidiariamente aplicável às dívidas por contribuições devidas à segurança social, e que a partir da data da entrada em vigor desta lei, há que ter igualmente em conta a norma especial constante do n.º 4 do seu artigo 60.º, nos termos da qual «a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida» (norma igualmente reproduzida na Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, que revogou aquela, e que actualmente consta do artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro).

Ora, não há dúvida de que no cômputo, em concreto, dos prazos prescricionais aplicáveis, se tem de atender à interrupção da prescrição ocorrida em virtude da instauração da execução fiscal em 18 de Novembro de 1998 (por aplicação n.º 3 do artigo 34.º do CPT, vigente ao tempo da instauração da execução), à citação pessoal do executado, cônjuge da reclamante, ocorrida em 3 de Outubro de 2003 (por aplicação quer do artigo 49.º n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro que então vigorava, quer do n.º 2 do artigo 48.º da LGT), e bem assim que estas interrupções se desgraduaram em meras

suspensões da prescrição em virtude da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte (cfr. a alínea C) do probatório), havendo, pois, que somar o tempo decorrido após esse período ao que tiver ocorrido à data da autuação (*ex vi* da parte final do n.º 3 do artigo 34.º do CPT, primeiro, e do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e que era a vigente à data dos factos).

Mas há que atender igualmente, a partir da data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, se ocorreu qualquer outra diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida, sendo inequívoco que, como alegado pela recorrente (cfr. a conclusão 2) das suas alegações de recurso), a penhora de rendimentos constitui uma diligência administrativa tendente à cobrança da dívida e, embora não se possa dizer, como alegado, ser ela *implicitamente do conhecimento do devedor,* antes resultando dos autos que a reclamante assumiu ter dela tido conhecimento em 23 de Maio de 2006 (cfr. petição de oposição a fls. 55 do apenso administrativo), só poderia concluir-se no sentido da prescrição das dívidas exequendas se à data em que a reclamante teve conhecimento da penhora – 23 de Maio de 2006 – o prazo de prescrição das dívidas exequendas, ou dalguma delas, se tivesse já completado.

Ora, tal apenas sucedeu - cálculos feitos de acordo com a lei e considerando igualmente que com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária a instauração da execução deixou de ser facto interruptivo da prescrição (deixando, pois, aquele facto interruptivo de produzir tais efeitos a partir da entrada em vigor desde diploma – 1 de Janeiro de 1999, nos termos do 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro) – em relação às dívidas por contribuições relativas a 1993 e 1994.

Isto porque, como se viu, o prazo aplicável às dívidas de 1993 e 1994 é o de 10 anos, que se iniciou, respectivamente, em 1 de Janeiro de 1994 e 1 de Janeiro de 1995.

Na data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, em 4 de Fevereiro de 2001, haviam decorrido, como vimos, 6 anos, 11 meses e 22 dias quanto à dívida de 1993 e 5 anos, 11 meses e 22 dias quanto à dívida de 1994. E quando sobrevém o acto interruptivo constituído pela citação do executado, em 3 de Outubro de 2003, já haviam decorrido mais 2 anos, 7 meses e 29 dias de prazo prescricional daquelas dívidas. O que perfaz, na data da citação, um total de 9 anos, 7 meses e 21 dias relativamente à dívida de 1993 e um total de 8 anos, 7 meses e 21 dias relativamente à divida de 1994.

Essa citação inutilizou todo o período de prescrição anteriormente decorrido (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil). Mas como o processo ficou posteriormente parado, a partir de 15/12/2003, volta a reiniciar-se a contagem do prazo de prescrição em 16/12/2004 (um ano após a segunda paragem) e volta a ter que se contar todo o tempo anteriormente decorrido, que era de 9 anos, 7 meses e 21 dias relativamente à dívida de 1993 e de 8 anos, 7 meses e 21 dias relativamente à divida de 1994. Haverá, então, que descontar no prazo de prescrição aquele período temporal que vai da data da citação até à data em que se reinicia a contagem do prazo prescricional, por a interrupção se ter degenerado em suspensão durante esse período. Pelo que, quando recomeça a contagem, em 16/12/2004, só faltavam 4 meses e 9 dias para se completar a prescrição da dívida de 1993, e 1 ano, 4 meses e 9 dias para se completar a prescrição da dívida de 1994.

Ora, tendo em conta que o novo acto interruptivo só acontece em 26 de Maio de 2006 (conhecimento da penhora), temos que prescreveram as dívidas de 1993 e 1994.

As demais, a que se aplica o prazo de prescrição de 5 anos previsto na lei nova, não haviam ainda prescrito nessa data.

Ora, sendo o conhecimento da penhora posterior ao termo do prazo de prescrição das dívidas relativa a 1993 e 1994 e anterior ao termo dos prazos de prescrição das dívidas exequendas relativas a 1995 e 1996, necessário é concluir ter apenas prescrito a dívida relativa a 1993 e 1994, não tendo prescrito as demais dívidas exequendas.

E assim sendo, não há como confirmar senão parcialmente a sentença recorrida, que ao desconsiderar o conhecimento da penhora de rendimentos como facto com efeito interruptivo da prescrição considerou, erroneamente, estarem também prescritas as dívidas exequendas relativas a 1995 e 1996.

O recurso merece parcial provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder parcial provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou também prescritas as dívidas relativas a 1995 e 1996, confirmando-a apenas relativamente às dívidas de 1993 e de 1994, e julgando, quanto às demais, improcedente a reclamação deduzida, pois que não se encontram prescritas.

Custas pela recorrente e recorrida, na proporção do vencimento.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *António Calhau.*

Acórdão de 14 de Julho de 2010.

Assunto:

Imposto de selo. Usucapião. Justificação notarial.

Sumário:

Apesar de a aquisição por usucapião não se consubstanciar em qualquer transmissão gratuita ou onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado (dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual), o legislador entendeu, a partir da entrada em vigor do CIS, que tal aquisição por usucapião passaria a ser tributada, incluindo-a nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com o segmento final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do CIS).

Nos termos da alínea r) do art. 5º do CIS o momento do nascimento da obrigação de imposto ocorre na data da respectiva escritura de justificação.

Processo n.º 1073/09-30.
Recorrente: Maria Gorete Fogeiro de Carvalho.
Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Maria Gorete Fogueiro de Carvalho. Com os demais sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCA Sul que julgou improcedente a acção administrativa especial que havia deduzido contra o acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto para o Ministro de Estado e das Finanças, do acto do indeferimento expresso da reclamação graciosa da liquidação de imposto de selo no montante de € 2.552,00, e tendo em vista obter a sua anulação, dele interpôs recurso para este STA, nos termos do disposto no art. 150º do CPTA.

1.2. Porém, por acórdão de 24/2/2010 (fls. 156 a 161) foi ordenado que o presente recurso seguisse como recurso jurisdicional, nos termos do disposto no art. 280º do CPPT, tendo os autos sido remetidos à distribuição na Secção.

1.3. A recorrente alegara o recurso e formulara as Conclusões seguintes:

A – Nas transmissões gratuitas (ficcionadas ou não) ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, conforme supra referido, um sujeito passivo e um sujeito activo.

B – No douto acórdão recorrido (cfr. pág. 8) consta que a Recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do artigo 6º, alínea e) do CIS que dispõe que os descendentes, ascendentes e o cônjuge estão isentos nas transmissões gratuitas em que sejam beneficiários.

C – A posição perfilhada no Acórdão Recorrido, impõe a conclusão que as aquisições por usucapião estão — sempre — sujeitas ao pagamento do imposto de selo, solução que o Legislador do CIS não pretendeu, pois dessa forma carece de fundamento a sua consagração como transmissões gratuitas nos termos do artigo 2º n.º 2 alínea b) do CIS.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido e a sua substituição por outro que declare que ela, recorrente, está isenta do pagamento de imposto de selo, nos termos da alínea e) do art. 6º do CIS.

1.4. A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 131 e seguintes, concluir do seguinte modo:

A – O presente recurso de revista não preenche qualquer dos requisitos previstos no art. 150º, do C.P.T.A.

B – O entendimento da Recorrente Jurisdicional estriba-se na seguinte fundamentação:

B.1 – Nas transmissões gratuitas existe sempre uma relação bilateral, ao contrário das aquisições originárias, tendo os bens sido adquiridos com base em escritura de justificação realizada em 20/08/2004, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais.

B.2 – Todavia, o Tribunal a quo, em vez de considerar tal transmissão isenta de Imposto do Selo (art. 6º alínea e) do respectivo Código) deliberou que a mesma deveria ser tributada, dado tratar-se duma transmissão com base em usucapião.

C – O Tribunal recorrido entendeu e muito bem, que:

C.1 – A justificação notarial permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca como aquisição derivada, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular de direito real de gozo sobre o bem adquirido por usucapião.

C.2 – Porque à usucapião não lhe subjaz qualquer fonte contratual, dado ter carácter originário e não derivado, a partir da entrada do CIS as aquisições com base nesse instituto passaram a ser tributadas porque abrangidas pelas respectivas regras de incidência objectiva, tal como decorre da interpretação conjugada do art. 1º n.º 1 com a parte final da alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo. E, de acordo com o comando contido na alínea r) do art. 5º do CIS, o momento do nascimento da obrigação de Imposto ocorreu na data da aludida escritura (20/08/2004).

C.3 – O legislador "ficcionou" a aquisição por usucapião como transmissão gratuita de bem, pois incluiu-a nesta categoria jurídica, ideia que é reforçada com o disposto na verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, do que decorre que, subsequentemente, devem ser cumpridas as obrigações acessórias previstas na lei que, no caso, consistem na apresentação das declarações previstas no art. 26º do CIS e no art. 15º do Dec.-Lei n.º 287/2003, de 12/11, sem esquecer que tal aquisição só pode reportar-se aos direitos reais constantes da matriz, à data da celebração da escritura de justificação.

D – Com base nas conclusões anteriores, falecem todos os argumentos aduzidos pelo aqui Recorrente Jurisdicional.

1.4. O MP emite Parecer do teor seguinte:

«Alega a recorrente que nas transmissões gratuitas (ficcionadas ou não) ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, conforme supra referido, um sujeito passivo e um sujeito activo.

Sendo que no acórdão recorrido (cfr. pág. 8) consta que a recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do artigo 6º, alínea e) do CIS que dispõe que os descendentes, ascendentes e o cônjuge estão isentos nas transmissões gratuitas em que sejam beneficiários.

E que a posição perfilhada no acórdão recorrido, impõe a conclusão que as aquisições por usucapião estão - sempre - sujeitas ao pagamento do imposto de selo, solução que o legislador do CIS não pretendeu, pois dessa forma carece de fundamento a sua consagração como transmissões gratuitas nos termos do artigo 2º n.º 2 alínea b) do CIS.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Desde logo porque, ao invés do que alega a recorrente, o acórdão recorrido não deu como provado apenas que «a recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais».

Essa referência, feita a fls. 8 do acórdão recorrido (fls. 95 dos autos), reporta-se à exposição da tese invocada pela autora e ora recorrente, mas não constitui matéria de facto fixada pelo Tribunal Central Administrativo Sul.

O que efectivamente se deu como provado sobre tal matéria consta do ponto 2 do probatório, a fls. 91, tendo-se ali consignado que a liquidação impugnada «teve como origem uma escritura de justificação celebrada em 20 de Agosto de 2004, no Cartório Notarial do mesmo Concelho, através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais.»

E, assim sendo, face ao que se fez constar do probatório - de que os prédios foram adquiridos por usucapião - outra conclusão não se poderia tirar que não fosse aquela a que chegou o acórdão recorrido, ou seja, de que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião.

Aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos dos arts. 1º, n.º 1, alínea c) e 3 do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3º, nºs. 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.»

1.5. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

1 - Em 7/8/2006 a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças do Sabugal uma reclamação graciosa autuada com o n.º 126020060400028.5 e referente ao Imposto do Selo de que tinha sido notificada para pagar, na quantia de 2.552,00 €.

2 - Tal liquidação teve como origem uma escritura de justificação celebrada em 20 de Agosto de 2004, no Cartório Notarial do mesmo Concelho, através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais.

3 - Em despacho de 24/10/2006, o Chefe do Serviço de Finanças do Sabugal entendeu que o pedido não merecia provimento, ordenando a notificação da interessada para, querendo, exercer por escrito o respectivo direito de audição prévia.

4 - Exercido o direito de audiência prévia, o referido Chefe do Serviço de Finanças indeferiu a reclamação socorrendo-se dum Despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 28/09/2004, segundo o qual "- para efeitos fiscais a aquisição por usucapião é uma aquisição originária que só ocorre no momento em que o documento que a titula se torna definitivo, devendo o usucapiente solicitar a liquidação do Imposto do Selo nos termos dos arts. 23º, 25º e 26º a 28º do CIS, apresentando para o efeito no Serviço de Finanças da área da residência a declaração de modelo oficial", o que o contribuinte cumpriu.

5 - Em 08 de Novembro de 2006 a A. foi notificada daquele despacho e ainda de que poderia, querendo, interpor recurso hierárquico e deduzir impugnação judicial.

6 - A A. optou por apresentar, em 14 de Novembro de 2006, recurso hierárquico, dirigindo-o ao Senhor Ministro das Finanças, mas havendo sido ordenada a remessa dos autos ao Director de Finanças da Guarda.

7 - Naquela Direcção de Finanças foi elaborada uma informação em 30/11/2006, de que se destaca, com relevância para os autos, o seguinte:

a) Os prédios justificados constam da relação de bens apresentada por óbito do pai da aqui A. (Pº Imposto Sucessório n.º 25389, do Serviço de Finanças do Sabugal;

b) Quando se encontrava em vigor o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, a aquisição por usucapião não era tributada neste Imposto;

c) Todavia, da interpretação conjugada do n.º 1 do art. 1º com a parte final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do Código do Imposto do Selo (doravante, CIS) que revogou, entre outros, aquele Código, resulta que as aquisições por usucapião são tributadas, pois incluem-se nas regras de incidência objectiva; e, de acordo com a alínea r) do art. 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de Imposto ocorre, in casu, na data da escritura de justificação.

8 - Seguidamente, os autos foram enviados para a Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais (D.S.I.M.T.), sendo que, até à presente data, não recaiu qualquer decisão sobre o recurso hierárquico em causa.

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se para efeitos fiscais a aquisição por usucapião é uma aquisição originária que só ocorre no momento em que o documento que a titula se torna definitivo, devendo o usucapiente solicitar a liquidação do Imposto do Selo nos termos dos arts. 23º, 25º e 26º a 28º do CIS, apresentando para o efeito no Serviço de Finanças da área da residência a declaração de modelo oficial, o acórdão recorrido respondeu afirmativamente a essa questão, concluindo em seguida que, no caso, foi pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da recorrente que se deu a aquisição originária do direito de propriedade extrajudicialmente, devendo concluir-se que não houve uma transmissão de direitos.

E discorrendo, em seguida, sobre a questão do registo e considerando:

- que o registo predial não tem, em regra, efeito constitutivo, por não interferir com a eficácia inter partes dos factos a ele sujeitos (o que significa, que a inscrição registal de certo facto não lhe acrescenta nada de novo, no plano da sua relevância substantiva);

- que a escritura de justificação se configura como um acto de natureza probatória que permite harmonizar a situação jurídica com a registral (estamos perante uma formalidade ad probationem, e não perante uma formalidade ad substantiam, de uma formalidade insubstituível por outro género de prova já que o reconhecimento da usucapião poderá operar-se também por via judicial);

- que no caso concreto a escritura de justificação faz prova de que os prédios em causa foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos pais da recorrente, por virtude do que passou ela a exercer poderes, à vista de toda a gente, de forma continuada e sem interrupção, sem oposição de quem quer que fosse e no seu exclusivo interesse, convicta de que exercia um direito próprio e que não ofendia os direitos de outrem, sendo por tais factos que adquiriu a propriedade de tais prédios por via da usucapião – arts 1251º, 1252º, 1254º, 1255º, 1263º, alínea a), 1287º, 1288º, 1289º e 1296º,

- o acórdão recorrido acaba por concluir que, contrariamente ao sustentado pela recorrente, a justificação notarial permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, assente numa transmissão de bens operada por escritura pública de compra e venda ou de doação (arts. 875º e 947º, do CC), atento o carácter originário das aquisições por usucapião que, por isso, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade (bem como de qualquer outro direito real do gozo) sobre o bem adquirido por usucapião.

E uma vez que, por um lado, a aquisição por usucapião não é considerada como gratuita nem como onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado, dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual, e, por outro lado, a partir da entrada em vigor do CIS, as aquisições por usucapião

passaram a ser tributadas, porque incluídas nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com a parte final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do Código em causa) e, com base na alínea r) do art. 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de Imposto ocorreu, no caso vertente, na data da escritura de justificação ou seja, em 20/08/2004.

No entendimento, pois, de que o legislador "ficcionou" a aquisição por usucapião como transmissão gratuita de bem, pois a incluiu nesta categoria jurídica, ideia que é reforçada com o disposto na verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, daí decorre que, subsequentemente, há que cumprir as obrigações acessórias previstas na lei que, no caso, consistem na apresentação das declarações previstas no art. 26º do CIS e no art. 15º do DL n.º 287/2003, de 12/11, sendo que tal a aquisição só pode reportar-se aos direitos reais constantes da matriz, à data da celebração da escritura de justificação.

3.2. Discordando do assim decidido, a recorrente continua a sustentar que nas transmissões gratuitas (ficcionadas ou não), ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, um sujeito passivo e um sujeito activo e que no acórdão recorrido consta que ela, Recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do art. 6º, alínea e) do CIS, que dispõe que os descendentes, ascendentes e o cônjuge estão isentos nas transmissões gratuitas em que sejam beneficiários, sendo que a posição perfilhada no acórdão recorrido impõe a conclusão que as aquisições por usucapião estão — sempre — sujeitas ao pagamento do imposto de selo, solução que o Legislador do CIS não pretendeu, pois dessa forma carece de fundamento a sua consagração como transmissões gratuitas nos termos do artigo 2º n.º 2 alínea b) do CIS.

3.3. A questão a decidir é, assim, a de saber se ocorre este alegado vício de interpretação por parte do acórdão recorrido.

Vejamos.

4.1. Revogado que foi, a partir de 1/1/2004 (cfr. arts. 31º e 32º do DL n.º 287/2003, de 12/11), o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, as transmissões gratuitas de móveis e imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo (CIS), cujo art. 1º dispõe, no que aqui interessa, o seguinte:

1 - O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

2 – (…)

3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião; (Redacção introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29/7).

(…)

Por sua vez, o artigo 2º (incidência subjectiva) dispõe:

1 – (…)

2 - Nas transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras:

a) Nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça de casal, e pelos legatários;

b) Nas demais transmissões gratuitas, incluindo as aquisições por usucapião, o imposto é devido pelos respectivos beneficiários. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

E o artigo 3º (Encargo do imposto), dispõe:

1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º. (Redacção introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12/11).

2 - (…)

3 - Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico:

a) Nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens;

Já a alínea r) do art. 5º (Nascimento da obrigação tributária) dispõe (redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12) que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial.

Por sua vez, o artigo 6º - Isenções subjectivas – dispõe:

«São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo:

(…)

e) O cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários.»

E de acordo com a verba 1.2. da Tabela Geral o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (…)».

4.2. É, precisamente, com base nesta alínea e) do art. 6º do CIS que a recorrente sustenta estar isenta do pagamento de imposto de selo aqui em causa, alegando que nas transmissões gratuitas (ficcionadas ou não), e ao invés das aquisições originárias, existe sempre uma relação bilateral, ou seja, um sujeito passivo e um sujeito activo e que o acórdão recorrido interpreta erradamente aquele normativo, ao entender que nas aquisições por usucapião - qualificadas como transmissões gratuitas para efeitos do CIS - o cônjuge, descendentes e ascendentes, que forem beneficiários, não estão isentos de imposto, sendo que dessa interpretação/aplicação, resultaria inútil (como aliás resultou) a consagração e qualificação, pelo legislador do CIS, de que as aquisições por usucapião constituem transmissões gratuitas, porquanto sempre estariam sujeitas ao pagamento de imposto de selo.

Mas, salvo o devido respeito, carece de razão legal.

4.3. Apesar de constituir uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287º e segts. do CCivil), a usucapião é, para efeitos fiscais, considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, que ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou transmissão: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cfr. a citada alínea r) do art. 5º do CIS). É, portanto, irrelevante o momento da aquisição do direito de propriedade para efeitos do nascimento da obrigação tributária, pois que esta se constitui com a transmissão gratuita operada por via da escritura de justificação notarial (al. r) do art. 5º do CIS), incidindo o imposto sobre o acto de aquisição por usucapião.

Ora, a este respeito, importa referir que, embora a recorrente também alegue que no acórdão recorrido consta que ela adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20/8/04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais, o que constitui uma forma de aquisição gratuita e enquanto tal isenta de imposto de selo nos termos do citado art. 6º, alínea e) do CIS, não é isso que se colhe do aresto.

Pelo contrário: como bem refere o MP, o acórdão recorrido não julgou provado que «a recorrente, adquiriu os bens através de escritura de justificação realizada no dia 20.08.04, efectuada na sequência de partilha verbal por morte dos seus pais». Esta referência, feita no acórdão (cfr. fls. 95 dos autos), reporta-se apenas à exposição da tese invocada pela recorrente, mas não constitui matéria de facto fixada pelo TCA. O que efectivamente se deu como provado sobre tal matéria é o que consta do ponto 2 do probatório, acima transcrito: «2 - Tal liquidação teve como origem uma escritura de justificação celebrada em 20 de Agosto de 2004, no Cartório Notarial do mesmo Concelho, através da qual os prédios referidos nessa escritura foram adquiridos por usucapião, tendo um resultado de compra verbal em 1972 e o outro de partilha verbal subsequente ao óbito dos seus pais.»

E isso é, na verdade, o que resulta claramente da dita escritura de justificação constante do PA junto aos autos.

Mas, assim sendo, não pode acolher-se a tese da recorrente.

É que, como à saciedade discorre o acórdão recorrido, a usucapião, uma vez que seja invocada, determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, pelo que há que concluir que não estamos aqui perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa e correspondente ao adquirido por usucapião. Esta (usucapião) é uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão. Daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa, v.g a falta de título ou a falta de registo (no caso, diz-se na própria escritura de justificação que a compra e venda do prédio urbano indicado como n.º 1 foi uma «compra verbal» e que o prédio indicado como n.º 2 foi adquirido por «partilha verbal»).

Trata-se aqui (na aquisição por usucapião) de uma forma de aquisição de direitos que se funda na posse (poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real – cfr. o art. 1251º do CCivil), quando esta reveste certas características e desde que se mostrem verificados alguns requisitos, relativos, nomeadamente, ao seu tempo de duração (art. 1287º do CCivil), sendo certo que a usucapião tem sempre na sua base uma situação possessória e essa posse pode ter sido constituída ex novo pelo sujeito a quem a usucapião aproveita ou pode derivar da transmissão, a favor desse sujeito, de posse anterior.

A invocação desta posse apta à usucapião, tanto pode ser feita judicial como extrajudicialmente (como no presente caso aconteceu) e, uma vez invocada, a usucapião actua retroactivamente, tendo-se a aquisição como operada desde o início da posse [arts. 1288º e 1317º, alínea c)].

E tratando-se de justificação, só no caso de ser invocada a usucapião como causa de alguma das aquisições é que pode haver lugar ao pagamento de imposto de selo; tal não acontecerá, por exemplo, no caso de o processo de justificação se destinar ao reatamento do trato sucessivo tendo em vista suprir a falta de um título relativo a uma transmissão derivada intermédia. Só que não é esse o caso dos autos.

Ora, tendo sido, como se diz no acórdão recorrido, pela verificação de todos os requisitos da usucapião na esfera da autora que se deu por justificada extrajudicialmente a aquisição originária do direito de propriedade, deve concluir-se que não estamos perante caso de justificação de transmissão de direitos anteriores (independentemente de também terem sido referidos na escritura de justificação) e que, portanto, não é aplicável a isenção referida na alínea e) do art. 6º do CIS (normativo que, de todo o modo, nunca poderia, mesmo na tese da recorrente, aplicar-se ao prédio indicado no n.º 1 da escritura de justificação).

Ou seja, tal como entendeu o acórdão recorrido, a justificação notarial aqui em causa permite somente estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, assente numa alegada transmissão de bens operada por escritura pública de compra e venda ou de doação (arts. 875º e 947º, do CC) que, no caso, nem sequer existem, ([1]) atento o carácter originário das aquisições por usucapião que, por isso, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade (bem como de qualquer outro direito real do gozo) sobre o bem adquirido por usucapião.

4.4. E a esta conclusão também não obsta o entendimento constante da jurisprudência afirmada no acórdão da Relação do Porto de 24/11/05, ([2]) invocado pela recorrente, pois que como diz o acórdão recorrido, essa é uma questão distinta daquela acima evidenciada.

Na verdade, como ali se refere, sendo certo, por um lado, que o registo predial não tem, em regra, efeito constitutivo (a inscrição registral de certo facto não lhe acrescenta nada de novo, no plano da sua relevância substantiva) e sendo certo, por outro lado, que, sendo a escritura de justificação um acto de natureza probatória que permite harmonizar a situação jurídica com a registral, substanciando-se, assim, numa formalidade ad probationem e não numa formalidade ad substantiam (formalidade insubstituível por outro género de prova) já que o reconhecimento da usucapião poderá operar-se também por via judicial, o que é também certo é que, no presente caso, a escritura de justificação faz prova de que os prédios questionados foram adquiridos por usucapião (independentemente das invocadas compra verbal em 1972 e partilha verbal subsequente ao óbito dos pais da recorrente), em virtude de esta ter passado a exercer poderes, à vista de toda a gente, de forma continuada e sem interrupção, sem oposição de quem quer que fosse e no seu exclusivo interesse, convicta de que exercia um direito próprio e que não ofendia os direitos de outrem, sendo por esses factos que ela adquiriu a propriedade desses prédios por via da dita aquisição originária – arts 1251º, 1252º, 1254º, 1255º, 1263º, alínea a), 1287º, 1288º, 1289º e 1296º.

Ora, como se disse, apesar de a aquisição por usucapião não se consubstanciar em qualquer transmissão gratuita ou onerosa, como decorrência do seu carácter originário e não derivado (dado não lhe subjazer qualquer fonte contratual), o legislador entendeu, a partir da entrada em vigor do CIS, que tal aquisição por usucapião passaria a ser tributada, incluindo-a nas respectivas regras de incidência objectiva (nº 1 do art. 1º conjugado com o segmento final da alínea a) do n.º 3 do mesmo preceito, do CIS).

E com base na alínea r) do art. 5º do mesmo Código, o momento do nascimento da obrigação de imposto ocorreu, no caso presente, na data da escritura de justificação ou seja, em 20/8/2004.

4.5. Em suma, perante tudo o exposto, julgamos que o aresto recorrido decidiu de acordo com a lei aplicável ao caso, sendo que, face ao que fez constar do Probatório - que os prédios foram adquiridos por usucapião – só poderia concluir como concluiu: que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida e determinada pela usucapião, aquisição essa sujeita a Imposto de Selo nos termos do n.º 1 e da al a) do n.º 3 do art. 1º do CIS, constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no art. 3º, nºs. 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS e que, consequentemente, por um lado, não é aplicável a isenção prevista na alínea e) do art. 6º do CIS, e, por outro lado, a recorrente deveria apresentar as declarações previstas no art. 26º do mesmo CIS e no art. 15º do DL n.º 287/2003, de 12/11, sendo que tal a aquisição só pode reportar-se aos direitos reais constantes da matriz, à data da celebração da escritura de justificação.

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 14 de Julho de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira.*

([1]) Na escritura de justificação exara-se «… pelo que os adquiriu por usucapião, não tendo todavia, dado o modo de aquisição, documento que lhe permita fazer prova do seu direito de propriedade».

([2]) Onde se refere: «A escritura de justificação é um instrumento destinado a suprir a falta de documento bastante para a prova do direito do interessado na primeira inscrição no registo. A justificação, para os efeitos do n.º 1 do artigo 116º do CRPredial, consiste na declaração, feita pelo interessado, em que este se afirme, com exclusão de outrem, titular do direito que se arroga, especificando a causa da sua aquisição e referindo as razões que o impossibilitam de a comprovar pelos meios

normais (artigo 89º, n.º 1, do CN). As declarações feitas na escritura apenas relevam para efeitos de descrição registral, se não impugnadas.

A justificação notarial é o acto por que alguém explicita o modo de aquisição do seu direito de propriedade, precisando os factos que o comprovam. Constitui um meio de destinado a possibilitar o registo de um direito e, por outro lado, um acto de natureza probatória que permite harmonizar a situação jurídica com a registral e, assim, a publicitação dos direitos inerentes às coisas imóveis e a concretização dos interesses dos particulares no que respeita a possibilidade de formalização de certos negócios jurídicos na falta de consonância entre o registo e a realidade jurídica (José Carlos Gouveia Rocha, Manual Teórico e Prático do Notariado, 227 e sgts., e Ac. STJ, de 24/6/04, em dgsi/net, proc. 03b3843).

Não constitui um acto translativo nem constitutivo do direito; este já deve existir na esfera jurídica do justificante na data da justificação. Apesar deste "meio legal de justificação não ter as necessárias garantias de correspondência com a realidade, sendo suficiente a declaração do interessado, confirmada pelos declarantes" (Ac. da RC, de 17/03/98, CJ/1998, H, 22), decorrido o prazo de 30 dias previsto no artigo 101º do CN, sem impugnação da justificação notarial, pode o justificante levar ao registo a inscrição e, efectuado o registo, com base na escritura de justificação, os titulares inscritos beneficiam da publicidade e segurança própria dos factos registados, da presunção de existência do direito e da sua titularidade (entendimento que não é pacífico na jurisprudência).»

Acórdão de 28 de Julho de 2010.

Assunto:

Nulidade da sentença. Intimação para a passagem de certidão.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 125.º, n.º 1, do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea c), do CPC, é nula a sentença quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.

II — Não ocorre tal nulidade quando a decisão de indeferimento da pretensão é consequência lógica da premissa estabelecida no discurso jurídico da sentença.

III — O meio processual adequado para reagir contra o indeferimento de um pedido de passagem de certidão é o de "intimação para passagem de certidão", regulado nos artigos 104.º a 108.º do CPTA, ex vi do artigo 146.º, n.º 1 do CPPT.

IV — A decisão de intimação deve ser proferida desde que se demonstre a legitimidade do requerente e os documentos ou processo ou certidão ou informações não contenham elementos de carácter secreto ou confidencial, para aquele, nomeadamente documentos classificados ou que revelem segredo comercial ou industrial ou segredo relativo à propriedade literária, artística ou científica (artigos 62.º, n.º 1 do CPA e 5.º, 6.º e 10.º, n.º 1 da Lei 65/93, de 26 de Agosto).

V — Não pode ser recusada a pretensão do requerente do pedido de consulta do documento ou processo ou passagem de certidões com base na irrelevância dos documentos pretendidos para os fins que o interessado se propõe alcançar, pois é a ele que cabe apreciar a utilidade que poderão ter o conhecimento daqueles ou a passagem destas (acórdão do Pleno da SA do STA de 12/11/97, no recurso n.º 30386).

Processo n.º 477/10-30.
Recorrente: João Carlos da Silva Calhau e outros.
Recorrido: Director de Finanças de Viana do Castelo.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – João Carlos da Silva Calhau, Maria de Lurdes Fernandes Vieira, Amaro Brandão Ferreira, António Manuel Barbosa da Costa, Manuel Luís Salgueiro Moreno e Maria Helena Leite Ramalho, todos residentes em Viana do Castelo, e Lopes & Cruz; Lda., com sede na mesma cidade, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Braga que indeferiu a sua pretensão de intimação do Director de Finanças de Viana do Castelo para passagem de certidão de determinados documentos, dela vêm interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A douta decisão recorrida padece de contradição entre os fundamentos e a decisão, o que a torna nula, nos termos do disposto no art.º 668.º/n.º 1- alínea c) do CPC.

2.ª- Na verdade, aprecia a questão de fundo colocada pelos requerentes, mas julga invocando uma excepção peremptória.

3.ª- A pretensão dos requerentes tem suporte no seu direito de acesso aos processos individuais e arquivos administrativos, ao direito à informação e ao direito ao contraditório no procedimento inspectivo.

4.ª- Actualmente não é possível impedir o acesso dos contribuintes aos elementos de prova utilizados no procedimento tributário porque aí não há documentos secretos.

5.ª- Por outras palavras, não é possível, *de jure constituto*, tributar um contribuinte "escondendo" deste seja que elementos forem, desde que utilizados no procedimento tributário.

6.ª- Assim, a Administração Tributária violou de forma grosseira os direitos dos requerentes e a douta sentença recorrida corroborou essa violação.

7.ª- Por conseguinte, a douta sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação das normas contidas no art.º 268.º/n.º 2 da CRP, conjugado com o art.º 59.º/n.º 2- alínea g) da LGT, no art.º 268.º/n.º 1 da CRP, conjugado com os art.ºs 61.º e 67.º da LGT, no art.º 267.º/n.º 5 da CRP, conjugado com o art.º 60.º da LGT e no art.º 8.º/n.º 1 do RCPIT.

Contra-alegando, veio o Director de Finanças de Viana do Castelo dizer que:

A.- O presente recurso jurisdicional interposto da sentença proferida em 26/03/2010 fundamenta-se, segundo os recorrentes, na «Contradição entre os fundamentos e a decisão, o que a torna nula nos termos do disposto no art.º 668.º/n.º 1-al. c) do CPC».

B.- Os recorrentes entendem, ainda, que «a douta sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação das normas contidas no art.º 268.º/n.º 2 da CRP, conjugado com o art.º 59.º/n.º 2- alínea g) da LGT, no art.º 268.º/n.º 1 da CRP, conjugado com os art.ºs 61.º e 67.º da LGT, no art.º 267.º/n.º 5 da CRP, conjugado com o art.º 60.º da LGT e no art.º 8.º/n.º 1 do RCPIT».

C.- Contrariamente ao alegado pelos recorrentes, a douta sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são assacados, encontra-se bem fundamentada e fez uma correcta apreciação da legislação aplicável, razões pelas quais deve ser mantida.

D.- A Mma. Juiz *a quo*, depois de ter fixado a matéria de facto que considerou importante para decisão, delimitou a questão a decidir do seguinte modo: *verificar se há lugar à emissão de certidão nos termos requeridos*; e seguidamente transcreve todas as normas que os recorrentes afirmam terem sido violadas.

E.- Ora, contrariamente ao alegado, a sentença recorrida explica e bem a razão pela qual entendeu que a pretensão dos requerentes é extemporânea; para tal analisou os factos provados à luz do artigo 37.º do CPPT, e concluiu que por não estar em causa um *acto tributário definitivo*, e por não ser impugnável judicialmente os recorrentes não podiam *usar da prerrogativa* do art.º 37.º do CPPT.

F.- Adicionalmente, veja-se o seguinte excerto também extraído da decisão em recurso: "*Resulta da matéria assente que os Requerentes, no âmbito da audiência prévia, vieram solicitar a emissão de certidão de vários elementos do processo. Nesta fase não estamos perante uma decisão em matéria tributária, mas sim, perante um projecto de decisão*".

G.- Conforme se vê dos factos provados e dos documentos juntos no PA, os recorrentes ainda só foram notificados para exercer o Direito de Audição, sendo este o meio que garante a sua intervenção, colaboração e efectivação do Direito de Participação no procedimento.

H.- Ora, para usar do meio administrativo constante do artigo 37.º do CPPT, têm os requerentes e a situação em causa que reunir as condições e preencher os requisitos determinados no artigo referido.

I.- No caso dos autos, a extemporaneidade da apresentação da pretensão verifica-se por não estar ainda em tempo para exercer esse direito, tal como se diz na douta sentença, caso haja violação do direito à informação, «*podem exercer o direito após a notificação do acto definitivo e dentro do prazo de impugnação judicial*».

J.- Assim, o fundamento do pedido apresentado pelos requerentes não cabe na previsão do artigo 37.º do CPPT, porque não estamos perante uma decisão em matéria tributária, ou seja, uma decisão final, na medida em que apenas estamos perante um projecto de decisão.

K.- Não têm, por isso, razão os recorrentes quando afirmam que a sentença recorrida padece de contradição entre os fundamentos e a decisão.

L.- Além do que também não se entende e os recorrentes não explicam em que medida é que a sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação das normas enunciadas.

A Mma. Juíza *a quo* sustenta a decisão recorrida pelos fundamentos que nela constam.

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

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Os Requerentes, nos termos do art.º 37.º do CPPT, vieram solicitar a certidão da "Proposta Interna" e de todos os elementos que a constituem, mencionada nos projectos de relatórios de inspecção tributária, no seu Capítulo II, alínea B, porquanto pretendiam analisar a mesma de forma a exercer cabalmente o seu direito de audição prévia (fls. 21 dos autos);

2. Por despacho de 06.11.2009, o Director de Finanças indeferiu o pedido referindo que "*Face ao requerido e após análise do conteúdo dos aludidos "projectos de Relatório", verifica-se que os mesmos não só cumprem com os requisitos legais previstos no art.º 60.º do RCPIT como expressam, numa linguagem simples, objectiva e bastante, as razões de facto e de direito que constituem a fundamentação das correcções que a Inspecção Tributária entendeu por bem propor*", conforme documento de fls. 23 que aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. Em 27.11.2009, os Requerentes apresentaram o pedido de intimação de passagem de certidão no Serviço de Caminha.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Braga que indeferiu a pretensão dos requerentes de intimação do Director de Finanças de Viana do Castelo para passagem de certidão de determinados documentos, por extemporânea.

Invocam, desde logo, os recorrentes a nulidade da decisão recorrida por contradição entre os fundamentos e a decisão, nos termos do disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC.

Em seu entender, a decisão sob recurso aprecia a questão de fundo colocada pelos requerentes, mas julga invocando uma excepção peremptória.

Vejamos. Estabelece o artigo 125.º do CPPT que constituem causas de nulidade da sentença, nomeadamente, «*a oposição dos fundamentos com a decisão*» [sendo que, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil é nula a sentença quando «os fundamentos estejam em oposição com a decisão»].

Como se diz no acórdão deste Tribunal de 20/5/2009, no recurso n.º 643/08, «Entre os fundamentos e a decisão não pode haver 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 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; mas já quando o raciocínio expresso na fundamentação aponta para determinada consequência jurídica e na conclusão é tirada outra consequência, ainda que essa seja a juridicamente correcta, a nulidade verifica-se.

A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora da ineptidão da petição inicial – cf. Lebre de Freitas, *Código de Processo Civil Anotado*, II vol., em anotação ao artigo 668.º».

Todavia, no caso em apreço, não se verifica a apontada nulidade pois os fundamentos da sentença não estão em contradição com a decisão proferida.

Com efeito, como sustenta a Mma. Juíza *a quo*, na decisão recorrida não se considerou extemporâneo o pedido de intimação formulado mas sim que no caso concreto não havia lugar à emissão da certidão requerida, alegadamente ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, por não se estar ainda perante um acto definitivo e impugnável judicialmente, ou seja, entendeu-se não estar ainda em tempo para exercer o direito consagrado no apontado normativo, e daí a sua extemporaneidade, aqui entendida mais no sentido de inoportunidade da pretensão formulada do que da sua dedução fora do prazo legal.

E daí que se não descortine assim, pois, qualquer contradição entre a matéria de facto considerada assente, a fundamentação jurídica que daquela decorre e a decisão de indeferimento da pretensão que foi proferida, como comprova o raciocínio exposto na sentença recorrida e sustentado pela Mma. Juíza *a quo*, a fls. 114 dos autos.

Improcede, por isso, a alegada nulidade da sentença.

Quanto ao alegado erro de julgamento, já aí, porém, colhem os argumentos aduzidos pelos ora recorrentes.

Na verdade, tendo estes sido notificados dos projectos de relatório de inspecção tributária a que foram sujeitos, nos quais se mencionava que a respectiva acção inspectiva havia resultado de uma proposta interna pelo facto de o sujeito passivo ter adquirido uma fracção do prédio denominado "Afonso III" e haver indícios de irregularidades fiscais na sua transmissão (Processo de Inquérito n.º 201/02.7IDVCT, instaurado à Sociedade Turística do Lima, Lda., NIPC 500 269 262, sociedade vendedora), pretenderam os mesmos conhecer o teor de tal proposta, designadamente todos os elementos que a constituíam, por forma a exercer cabal e eficazmente o seu direito de audição prévia, daí a terem requerido a passagem da competente certidão (v. fls. 16 e 21 dos autos).

Entendeu a entidade recorrida que, face ao requerido e após análise do conteúdo dos aludidos projectos de relatório, se verificava que os mesmos não só cumpriam com os requisitos legais previstos no artigo 60.º do RCPIT como expressavam, numa linguagem simples, objectiva e bastante, as razões de facto e de direito que constituíam a fundamentação das correcções que a Inspecção Tributária entendera por bem propor, era de indeferir a pretensão dos requerentes (v. fls. 23 dos autos).

Ora, não há dúvida que o meio processual adequado para reagir contra o indeferimento de um pedido de passagem de certidão assim requerida é o de "intimação para passagem de certidão", regulado nos artigos 104.º a 108.º do CPTA, ex vi do artigo 146.º, n.º 1 do CPPT.

E foi isso o que os ora recorrentes exactamente fizeram.

Entendeu a Mma. Juíza *a quo* que o pedido de certidão fora formulado ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, razão porque, tendo o acto notificado sido apenas o projecto do relatório de inspecção, o qual não é obviamente decisão definitiva mas tão só para que o contribuinte possa exercer o seu direito de audiência prévia no procedimento que lhe está a ser movido, não teriam os interessados direito a requerer a pretendida certidão, pelo menos por ora, do que não resultaria aqui qualquer violação do direito de informação, já que sempre poderiam usar da prorrogativa do artigo 37.º do CPPT quando fossem notificados do acto tributário definitivo.

Tal entendimento só é compreensível porquanto na parte final do requerimento que apresentaram os recorrentes a pedir a certidão em causa os mesmos referem que a certidão pretendida é isenta de emolumentos, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT.

Todavia, este preceito legal apenas vem permitir a sanação de deficiências dos actos de notificação ou comunicação insuficiente em matéria tributária, não sendo esse o motivo invocado pelos requerentes para a pretendida certidão.

O que, de facto, eles pretendem com esta é apetrecharem-se de forma a poderem exercer cabal e eficazmente o seu direito de audição prévia.

Assim, tal pedido devia, antes, ter sido encarado como exercício do direito à informação por parte dos contribuintes e que a CRP lhe assegura.

Conforme preceituam os números 1 e 2 do artigo 268.º da CRP, os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas, sendo-lhes reconhecido também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

Por seu turno, também a alínea g) do n.º 2 do artigo 59.º da LGT prevê a colaboração da administração tributária com os contribuintes, a qual compreende o acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo.

Também na alínea c) do n.º 1 do artigo 67.º da LGT se reconhece o direito que os contribuintes têm à informação sobre a sua concreta situação tributária.

Aliás, do mesmo modo, os números 1 e 3 do artigo 62.º do CPA estabelecem que os interessados têm o direito de consultar o processo que não contenha documentos classificados, ou que revelem segredo comercial ou industrial ou segredo relativo à propriedade literária, artística ou científica, e têm o direito de obter certidão, ainda que mediante o pagamento das importâncias que eventualmente forem devidas, reprodução ou declaração autenticada dos documentos que constem dos processos a que têm acesso.

Ora, se o que os recorrentes pretendem é aceder a informação constante de documento que terá sido despoletador do procedimento inspectivo, para se poderem pronunciar sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção tributária, tal pretensão é, como sublinha o Exmo. PGA junto deste Tribunal no seu parecer, não só legítimo como normal para quem exerce o direito de defesa, através da audiência prévia.

E é até desejável que o façam quanto antes pois, com tal exercício, podem até evitar um qualquer acto tributário posterior eivado de um vício inicial.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, volume I, pág. 1040, a decisão de intimação deve ser proferida desde que se demonstre a legitimidade do requerente e os documentos ou processo ou certidão ou informações não contenham elementos de carácter secreto ou confidencial, para aquele, nomeadamente documentos classificados ou que revelem segredo comercial ou industrial ou segredo relativo à propriedade literária, artística ou científica (artigos 62.º, n.º 1 do CPA e 5.º, 6.º e 10.º, n.º 1 da Lei 65/93, de 26 de Agosto).

Designadamente, não pode ser recusada a pretensão do requerente do pedido de consulta do documento ou processo ou passagem de certidões com base na irrelevância dos documentos pretendidos para os fins que o interessado se propõe alcançar, pois é a ele que cabe apreciar a utilidade que poderão ter o conhecimento daqueles ou a passagem destas (acórdão do Pleno da SA do STA de 12/11/97, no recurso n.º 30386).

Ou seja, o direito dos cidadãos à informação, em todas as suas vertentes, só pode admitir as restrições expressamente previstas na lei (acórdão STA de 14/2/96, no recurso n.º 20303).

Daí que, não tendo o despacho do Director de Finanças de Viana do Castelo, que indeferiu o pedido dos recorrente, fundamentado a recusa na passagem da certidão em razões de segurança, desig-

nadamente a classificação do documento como secreto ou confidencial, não deva considerar-se aquele devidamente justificado.

A decisão recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se na ordem jurídica.

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, em consequência, intimando-se a entidade recorrida a passar a certidão requerida no prazo de 10 dias (108.º do CPTA).

Sem custas (artigo 73.º-C, n.º 2, alínea b) do CCJ).

Lisboa, 28 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *António Bento São Pedro* — *Adérito Santos*.

Acórdão de 28 de Julho de 2010.

Assunto:

Reclamação de órgão de execução fiscal. Prejuízo irreparável. Subida imediata.

Sumário:

I — No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

II — O reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência de prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT).

III — Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer.

Processo n.º 596/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Viveiros S. Jorge, SA.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou procedente a reclamação deduzida por Viveiros S. Jorge, SA, com os sinais dos autos, e, em consequência, revogou o despacho de 07/01/2010, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Porto de Mós, que determinou a subida a final da reclamação apresentada, para ser substituído por outro no sentido da imediata subida daquela reclamação, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) Entendeu a douta sentença sob recurso que a mera alegação de prejuízo irreparável por parte da sociedade reclamante seria suficiente, sem necessidade da respectiva demonstração junto do competente órgão da execução fiscal, para que a Administração Fiscal tivesse de fazer subir de imediato reclamação do art.º 276.º do CPPT por si interposta anteriormente.

B) Decidindo julgar procedente a acção apresentada, revogou a douta sentença, em consequência, o despacho do CSF que havia decidido a sua subida a final, ordenando a subida imediata da reclamação apresentada em 2009.11.13.

C) No caso em análise, pedia-se a subida imediata da RAOEF apresentada em 2009.11.13 que vinha deduzida contra o despacho do CSF de 13.10.2009, proferido nos termos do art.º 208.º do CPPT e em que determinava o arquivamento da oposição interposta em 12.10.2009, com fundamento na res-

pectiva inutilidade, uma vez que havia sido dada sem efeito a (segunda) citação pessoal da executada Viveiros S. Jorge, SA, ocorrida em 11.09.2009, nos autos de execução fiscal n.º 1457200501027670 e apensos.

D) No âmbito da actual RAOEF, apresentada em 2010.01.28 e fundada em alegado prejuízo irreparável resultante da decisão do CSF anteriormente identificada, foi a sociedade notificada para vir fundamentar a verificação de tal prejuízo irreparável, o que não veio a fazer.

E) Veio, então, o CSF a decidir que a reclamação interposta subiria a final, seguindo a regra geral acolhida no n.º 1 do art.º 278.º do CPPT, entendimento que a sentença sob recurso não acolheu, determinando a sua subida imediata.

F) Uma vez que, não obstante a sua alegação, o prejuízo irreparável não vinha de todo demonstrado, a RFP apresenta o actual recurso.

G) É que a subida imediata da RAOEF ocorrerá sempre e só quando, sem ela, ocorrerem prejuízos irreparáveis que não sejam os inerentes a qualquer execução e quando a reclamação perca a sua utilidade por ser retida a sua subida.

H) No caso vertente, admite-se que a irreparabilidade do prejuízo não esteja circunscrita aos casos elencados nas várias alíneas do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT, mas pugna-se porque os factos alegados pela sociedade reclamante não integram qualquer prejuízo irreparável, nem este se concretiza através dos factos dados por assentes na sentença sob recurso.

I) Nesta matéria, resulta totalmente inviável a presunção do prejuízo irreparável da sociedade reclamante, pois que, em caso da sua invocação, cabia à sociedade provar em que consistia o prejuízo resultante da não subida imediata da reclamação de 2009.11.13, sob pena desta apenas subir a final, como foi, de resto, decidido pelo CSF.

J) Nas conclusões por si apresentadas, a sociedade reclamante invoca o prejuízo irreparável nos seguintes termos: "*pelos fundamentos invocados naquela petição de oposição, designadamente o legal direito à sua defesa exercido através da oposição à execução fiscal*", "*Concretamente, o facto de ter sido citada de uma dívida que não corresponde ao que na verdade deve, daí o fundamento aduzido*" (cfr. pontos 56 e 57).

K) Como é entendimento jurisprudencial e doutrinal pacificamente firmado, cabia à reclamante alegar e demonstrar a verificação das circunstâncias concretas em que se traduz o referido prejuízo irreparável, não podendo cair no âmbito desse conceito os inconvenientes decorrentes da normal tramitação do processo de execução fiscal porque lhe são inerentes, sob pena de se frustrar completamente a intenção do legislador fiscal quanto à celeridade do processo de execução fiscal processual, ao admitir a subida imediata das reclamações somente a título excepcional.

L) Contudo nenhuma prova a sociedade reclamante veio juntar ou requerer na RAOEF interposta, no sentido de demonstrar que, por força do despacho proferido na oposição, ficou e resultou prejuízo para si.

M) Tal ónus da prova respectiva quanto à sociedade reclamante resultava da norma geral do art. º 342.º/1 do Código Civil e da norma do art.º 74.º/1 da LGT, as quais dispõem que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

N) Ademais a questão alegada na reclamação de 2009.11.13 e que sustenta a respectiva subida imediata que aqui se peticiona continua sempre a ser possível apreciar posteriormente a final, sem ofensa de qualquer princípio legal.

O) Efectivamente, a citação tem por finalidade comunicar ao devedor a instauração, contra ele, do processo executivo, bem como, a possibilidade e respectivos prazos, para se opor, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento (art.º 189.º/1 do CPPT).

P) Mas, tal como jurisprudencialmente tem sido entendido, "I- Citado regularmente o executado, dispunha este do respectivo prazo legal para se opor à execução. II- Pelo que, decorrido tal prazo, fica precludido o direito de o executado se opor à execução. III- Se o executado for citado uma segunda vez, tal citação não tem a virtualidade de lhe permitir, em novo prazo, opor-se à execução.", por todos o Acórdão do STA de 21.03.2007, recurso n.º 0829/06.

Q) Ora, a prova da primeira e válida citação da sociedade reclamante resulta dos autos executivos.

R) Acresce que a falta de citação não constitui fundamento de oposição, pelo que, em última análise, a decisão do CSF aqui em crise não colide, nem prejudica os legítimos interesses da sociedade executada no processo executivo fiscal.

S) Pelo que a apreciação da decisão do CSF contestada na RAOEF de 2009.11.13 não tem qualquer influência nos autos executivos fiscais e na sua tramitação subsequente em matéria da ofensa dos direitos da sociedade executada que estão, como sempre estiveram, salvaguardados.

T) Deste modo, porque se não mostra preenchido o pressuposto legal de *prejuízo irreparável* invocado pela sociedade reclamante e ainda porque não resulta ser completamente inútil a reclamação se apenas for conhecida a final, seria de negar procedência à RAOEF interposta.

U) Ao não decidir nesse sentido a sentença sob recurso fez errada interpretação dos artigos 278.º/1 e 3 do CPPT, 342.º/1 do C. Civil e 74.º/1 da LGT e 734.º/2 do CPC, pelo que não deve manter-se.

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 – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. Em 18 de Novembro de 2009 a reclamante apresentou no SF de Porto de Mós reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, no âmbito do PEF n.º 1457200501027670 – cfr. fls. 46 a 61, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

2. Da referida reclamação consta, nomeadamente, *do prejuízo irreparável*, ao qual o reclamante dedica os artigos 56 a 70 daquela petição inicial – cfr. fls. 54 a 56, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

3. A referida petição termina nos termos seguintes: (…) *Não entendendo pela revogação do acto, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 278.º do CPPT, promover a subida dos autos de reclamação ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, na medida em que para além da decisão afectar os direitos e interesses legítimos da executada, integra o fundamento prejuízo irreparável, nos termos do n.º 3 do art.º 278.º do mesmo diploma legal, devendo a douta decisão pronunciar-se pela procedência do pedido, ordenando, assim, a subida dos autos de oposição ao Tribunal* – cfr. fls. 61, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

4. Por despacho do Exmo. Chefe de Finanças, foi o reclamante notificado para fundamentar o prejuízo irreparável, sob pena do tribunal só vir a conhecer da reclamação a final – cfr. fls. 63 a 65, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

5. O reclamante não respondeu;

6. O reclamante solicitou à AT informação sobre a data da remessa da reclamação por si apresentada a este tribunal – cfr. fls. 66, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

7. Na sequência do qual o Chefe de Finanças proferiu o despacho de fls. 67, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, do qual consta o seguinte: (…) *Considerando ainda que a executada, apesar de devidamente notificada para o efeito, não veio fundamentar o prejuízo irreparável, de acordo com o n.º 3 do art.º 278.º do CPPT, não reunindo a reclamação apresentada as condições necessárias para que se verifique a obrigatoriedade da sua subida imediata ao TAF, pelo que continua a manter-se a decisão da sua subida a final. Aliás, a própria notificação/ofício 6089, referida na douta petição, mas totalmente ignorada, comina a ausência de fundamento do prejuízo irreparável, com a subida do processo ao TAF apenas a final*;

8. O referido despacho foi proferido a 07 de Janeiro de 2010 – cfr. fls. 67, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

9. E foi notificado ao reclamante por carta registada de 14 de Janeiro de 2010 – cfr. fls. 68 e 69, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que, julgando procedente a reclamação apresentada pela ora recorrida, revogou o despacho do órgão de execução fiscal que determinara a subida a final de reclamação anterior apresentada, por entender que, não obstante a sua invocação, o prejuízo irreparável não vinha de todo demonstrado, e, em consequência, ordenou que o mesmo fosse substituído por outro que mandasse subir imediatamente a tribunal a referida reclamação.

A questão que aqui se esgrime é a de se saber se o órgão de execução fiscal tem competência para determinar a subida a final de reclamação apresentada e em que se invoca prejuízo irreparável, por entender que não se demonstra tal prejuízo, ou se, pelo contrário, essa competência é do tribunal para onde a reclamação deve ser remetida nessas circunstâncias.

Tal questão foi já objecto de apreciação no acórdão deste STA de 14/07/10, proferido no recurso n.º 548/10, de que fomos relator também, e que, por isso, se segue aqui de perto.

Vejamos, então. As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância (artigo 276.º do CPPT).

A reclamação, embora apresentada no órgão da execução fiscal (n.º 2 do artigo 277.º do CPPT), é dirigida ao juiz do tribunal tributário da área onde correr a execução (artigo 151.º, n.º 1 do CPPT).

Na sequência da apresentação da reclamação e da sua junção ao processo de execução fiscal, o órgão de execução pode revogar o acto reclamado, nos termos do n.º 2 do artigo 277.º do CPPT, com o que ficará sem objecto a reclamação, extinguindo-se, por isso, o respectivo incidente.

Todavia, se não o revogar, toda a tramitação posterior da reclamação só terá lugar após a subida do processo ao tribunal tributário competente para a apreciar.

No artigo 278.º do CPPT estabelece-se como regra a subida diferida das reclamações a tribunal, ou seja, este só conhecerá daquelas quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido.

No n.º 3 do citado preceito prevêem-se, porém, excepções a esta regra da subida diferida, admitindo-se a subida imediata quando a reclamação se fundar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades aí indicadas e relativas a penhora indevida e à determinação de garantia superior à devida.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT anotado e comentado, II volume, a pág. 669, não basta, para que seja aplicado o regime de subida imediata e a consequente tramitação como processo urgente, nos termos do n.º 5 (do artigo 278.º do CPPT), que se esteja perante uma situação do tipo das aqui arroladas, sendo exigível também que, na fundamentação da sua reclamação, o interessado invoque prejuízo irreparável.

Assim, o reclamante que pretenda a subida imediata deverá invocar a existência desse prejuízo irreparável, com indicação do facto ou factos de que ele deriva e, se o fizer, a reclamação terá de subir imediatamente e ser tramitada como processo urgente, sem prejuízo da possibilidade de o tribunal se abster de conhecer imediatamente do seu mérito, se entender que não se verifica uma situação em que essa subida deva ocorrer, para além de poder condenar até o reclamante como litigante de má fé, nos termos do n.º 6 (do artigo 278.º do CPPT) – vd., neste sentido, os acórdãos deste Tribunal de 7/9/2005 e de 8/11/2006, nos recursos n.ºs 949/05 e 967/06, respectivamente.

Daí que, tendo o interessado invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação, o órgão de execução fiscal, independentemente do juízo de valor que faça sobre a questão relativa ao prejuízo irreparável, não poderá deixar de remeter os autos a tribunal para que dela conheça imediatamente, por ser este o competente para dela conhecer, incluindo o seu regime de subida, ainda que depois venha, em alguns casos, a concluir pela não verificação de uma situação que legitimasse essa subida imediata, e retire daí as devidas consequências, que poderão ir à condenação do reclamante como litigante de má fé, como vimos.

O entendimento propugnado pela recorrente, traduzido na atribuição ao autor do acto reclamado do poder de apreciação dos pressupostos da subida imediata da reclamação, frustraria, como bem sustenta o Exmo. PGA no seu parecer, o objectivo da tutela jurisdicional pretendida pelo executado ou outro titular de interesse legítimo interveniente na execução fiscal, qual seja o de impedir a produção de prejuízos irreparáveis resultantes da subida a final.

Razão por que a decisão recorrida que deste modo entendeu merece, por isso, ser confirmada.

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Julho de 2010. — *António Calhau* (relator) — *António Bento São Pedro — Adérito Santos.*

Acórdão de 4 de Agosto de 2010.

Assunto:

Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Ilegitimidade do reclamante. Ausência de crítica à decisão recorrida: consequência. Conhecimento da prescrição das dívidas exequendas.

Sumário:

I — Os recursos visam a reapreciação de decisões de tribunais de grau hierárquico inferior, tendo em vista a sua alteração ou anulação, para o que se impõe que o recorrente critique a decisão recorrida tendo em vista demonstrar erro de facto ou de direito da mesma, não sendo admissível no recurso o conhecimento de questões não apreciadas na decisão recorrida, salvo as de conhecimento oficioso.

II — Se o despacho recorrido julgou a reclamante parte ilegítima e esta, nas conclusões das suas alegações de recurso se alheou desta questão, o tribunal de recurso não pode apreciar a mesma por não ter sido imputado qualquer vício à decisão recorrida.

III — Sendo embora a prescrição de conhecimento oficioso por qualquer tribunal, podendo a mesma até ser apreciada ou suscitada oficiosamente pela primeira vez no tribunal de recurso, declarada a ilegitimidade da reclamante e não chegando a iniciar-se a lide impugnatória, o juiz não podia dela conhecer.

Processo n.º 610/10-30.
Recorrente: A….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A…, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Sintra, que indeferiu liminarmente – por ilegitimidade – a sua reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, que ordenou a penhora de saldo da conta bancária na CGD, no montante de 1.295,69 euros, efectuada no processo de execução fiscal n.º 1503200201201522, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O titular da conta bancária: B…, até esta data não foi notificado.

B) B… é o titular do interesse directo em demandar, cfr. artigos 26º, nºs 1 e 3 e 26º, n.º 3 do CPC.

C) Há falta de citação nos termos dos artºs 165º, n.º 1 alínea a) e 2 do CPPT, o que gera nulidade insanável, todos os actos posteriores à citação devem ser anulados.

D) O titular da conta bancária nesta data tem o seu saldo penhorado, cfr. Ofício da CGD, tal penhora é nula nos termos do artº 135º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

E) A notificação de A… é nula e como tal deve ser declarada.

F) A responsável subsidiária, citada por reversão, invoca para todos os efeitos legais a prescrição da dívida exequenda, com os seguintes fundamentos: artºs 303º do CC, 204º, n.º 1, alínea d) do CPPT e 48º, n.º 3 da LGT. E ainda o artº 160º do Código das Sociedades Comerciais.

G) A dissolução e encerramento da liquidação ocorreu no dia 19.12.2006, a partir deste dia a sociedade considera-se extinta. A partir desta data não podem ser lançados impostos, nomeadamente IVA e IRC, porque cessou a actividade da executada.

H) Os juros legais anteriores a 09.11.2005, cfr. artº 10º, alínea d), bem como impostos anteriores a esta data, cfr. artº 48º, n.º 3 da LGT, prescreveram, Vai assim, invocada a prescrição para todos os efeitos legais.

I) Termos em que deve ser anulada a notificação de A…, assim como deve ser anulado o processado até esta notificação, deve ser notificado o titular da conta bancária B…, deve ser anulada a penhora da conta bancária, devem ser declarados prescritos os impostos bem como os juros anteriores a 09.11.2005, assim como os juros e os impostos calculados depois de 19.12.2006.

Assim se fará justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer constante de fls. 53/54 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso.

3. Embora na decisão recorrida não tenha sido fixado probatório, até porque teve lugar despacho liminar, da informação oficial de fls. 15 e segs., resultam com relevância para a decisão os seguintes factos:

a) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças competente foi decretada a reversão da execução fiscal inicialmente instaurada contra "C…" contra a reclamante, na qualidade de responsável subsidiária.

b) Em 22.04.10 foi a reclamante notificada do pedido de penhora n.º 1380/2010 dirigido à CGD sobre conta bancária existente em seu nome.

c) Em 05.05.10 a reclamante apresentou a reclamação objecto deste recurso.

4. O objecto deste recurso é o despacho do Mmº Juiz do TAF de Sintra (fls. 21/24) que julgou a reclamante, ora recorrente, parte ilegítima para deduzir a reclamação, uma vez que, por confissão da mesma, a conta penhorada pertencia a terceiro. Por outro lado, e no que se refere à invocada prescrição da dívida, entendeu-se que a mesma não podia ser conhecida em face da ilegitimidade da reclamante para a dedução da reclamação.

Para assim decidir, o Mmº Juiz recorrido invocou a seguinte fundamentação:

"...verifica-se que a causa de pedir apresentada pela reclamante, ou seja o facto jurídico de que emerge o direito por si invocado, assenta na invocação de que o saldo da conta bancária objecto da penhora não lhe pertence.

E o direito invocado, alegadamente ofendido pelo acto de penhora, não pertence à reclamante, mas sim ao seu filho, que era quem tinha o direito de solicitar a intervenção do juiz no processo de execução fiscal, por ser ele alegadamente que viu atingida a sua posse com a citada penhora.

Com efeito, nos termos do artº 26º, nºs 1 e 2 do CPC, aplicável "ex vi" do artigo 2º, alínea e) do CPPT, o autor é parte ilegítima quando tem interesse directo em demandar, que se exprime pela utilidade derivada da procedência da acção.

E considera o legislador, na falta de indicação da lei em contrário, deverem ser considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor /cfr. artº 26º, n.º 3 do CPC).

Do que ficou dito, maxime do que é alegado pela própria reclamante na sua petição inicial, resulta inequivocamente que a eventual anulação do acto da penhora é absolutamente irrelevante para a reclamante do ponto de vista legal, uma vez que da mesma nunca lhe poderia advir qualquer benefício.

...Donde se conclui que a reclamante carece de legitimidade para requerer intervenção judicial através da presente reclamação do acto de penhora, pressuposto processual através do qual a lei selecciona os sujeitos de direito admitidos a participar em cada processo, e que no caso se afigura insuprível".

E, relativamente à prescrição, referiu-se na decisão recorrida o seguinte:

"É certo que incidentalmente é suscitada a questão da prescrição, mas tal questão não foi previamente colocada ao órgão da execução fiscal, como o deveria, pelo que está dependente da admissão do pedido relativo ao acto reclamado.

E mais adiante: *"E perante a sua ilegitimidade para reclamar do acto do órgão da execução fiscal, é manifesto que não pode ser conhecida a questão da prescrição, sendo certo que a fls. 15/18 o órgão da execução fiscal se pronuncia sobre mesma, devendo esta entidade dar oportunamente a conhecer a sua decisão à executada".*

4.1. De acordo com o disposto no artº 685º-Aº, n.º 1 do CPC *"O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão".*

Quer isto dizer que, visando o recurso a reapreciação da decisão de tribunal de grau hierárquico inferior, o recorrente tem de invocar argumentos que possam convencer o tribunal superior a alterar ou anular a decisão.

Constituindo o recurso uma reapreciação da decisão recorrida daqui resulta também que aquele apenas pode ter por objecto questões decididas pelo tribunal recorrido, não podendo conhecer de questões novas suscitadas nas alegações, salvo questões de conhecimento oficioso.

O despacho recorrido conheceu apenas da ilegitimidade da recorrente para a reclamação e concluiu que, em face desta ilegitimidade, não lhe cabia conhecer da prescrição.

Deste modo, caberia à recorrente alegar e demonstrar que o despacho recorrido errou, de facto ou de direito, ao declará-la parte ilegítima ou ao recusar-se a conhecer da prescrição.

Tudo o mais que consta das conclusões das alegações – nomeadamente a falta de notificação do B…, a nulidade da penhora, a notificação da reclamante, a cessação da actividade da executada originária e os juros – é completamente alheio ao objecto do recurso, pelo que não se emitirá pronúncia sobre tais questões, por a isso se opor o citado artº 685ºA, n.º 1 citado.

4.1.1. Relativamente à questão da ilegitimidade tratada na decisão recorrida, a recorrente, porém, nada veio dizer. Isto é, a recorrente não discute a sua ilegitimidade para deduzir reclamação, antes vem até dizer na conclusão da alínea C) que o titular do interesse directo em demandar é B….

Deste modo, este tribunal não pode conhecer da questão da ilegitimidade da recorrente, uma vez que esta nenhum vício ou erro aponta à decisão recorrida. (No sentido referido v., entre muitos outros, os Acórdãos deste Tribunal e Secção de 19.11.1989 – Recurso n.º 26.713, de 02.02.2002 – Recurso n.º 26.434)

4.1.2.Vejamos agora se a prescrição deveria ter sido apreciada no despacho recorrido, ou se o pode ser agora.

Estabelece o artº 175º do CPPT que "*A prescrição ou duplicação da colecta serão conhecidas oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito".*

Este normativo pressupõe, porém, o decurso normal da instância, podendo a prescrição ser invocada e conhecida até e apenas no tribunal de recurso, ou podendo este dela conhecer oficiosamente.

No caso dos autos, porém, declarada a ilegitimidade da reclamante, e com a absolvição da instância subsequente, cessou o poder de o juiz se pronunciar sobre qualquer outra questão suscitada no processo.

Neste mesmo sentido, embora a propósito da intempestividade da reclamação, se pronunciou o Acórdão deste Tribunal e Secção, de 25.03.09 – Recurso n.º 196/09, onde se escreveu o seguinte:

"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".

Esta doutrina, em nosso entender, é aplicável a todos os casos em que a petição for liminarmente indeferida, quer por intempestividade, quer por ilegitimidade, quer por incompetência do tribunal ou por verificação de qualquer outra excepção dilatória.

Na verdade, não chegando a lide impugnatória a iniciar-se, o juiz não pode conhecer de qualquer outra questão suscitada pelo autor, e nem mesmo de qualquer questão de conhecimento oficioso.

Sendo assim, como bem foi decidido e porque a prescrição não constituía objecto da reclamação, por não ter sido apreciada pelo órgão da execução fiscal, o tribunal não podia dela conhecer oficiosamente.

Sendo assim, improcedem todas as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

5. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 4 de Agosto de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Alberto Augusto Oliveira* — *José de Freitas Carvalho.*

Acórdão de 4 de Agosto de 2010.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Falta e insuficiência de fundamentação.

Sumário:

I — Não pode considerar-se fundamentado o despacho do DGI a autorizar o acesso a documentos bancários dos recorrentes quanto aos anos de 2008 e 2009, se este remete para as informações dos serviços e estes apenas propunham a derrogação quanto aos anos de 2006 e 2007 com base num determinado facto relativo a esses anos.

II — Para a derrogação do sigilo bancário não basta a invocação de que determinados movimentos bancários dos recorrentes são superiores aos rendimentos declarados, antes sendo necessário invocar factos dos quais resulte que tais rendimentos não espelham a real situação tributária dos contribuintes e que esta não pode ser apurada senão com utilização de métodos indirectos.

Processo n.º 632/10-30.
Recorrente: Director Geral dos Impostos.
Recorrido: A… e Outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Director-Geral dos Impostos veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Braga que anulou o seu despacho de 27.05.2009, no qual autorizava o acesso a todas as informações bancárias dos recorridos A… e B…, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A)- A Entidade Recorrente discorda da douta sentença na parte em que se considerou "que há falta fundamentação do acto, no que concerne à derrogação do sigilo bancário dos anos de 2008 e 2009 pelo que terá de proceder o pedido, por "as informações existentes nos autos, referem somente ao pedido

de acesso à informação bancária relativa aos anos de 2006 e 2007", donde a decisão "teria de expressamente indicar quais as razões de facto e de direito pelas quais é alargado a autorização aos anos de 2008 e 2009", considerando a Entidade Recorrente que se verifica erro na interpretação do direito - do n.º 4 do artº. 63º-B, da LGT - e erro de julgamento.

B)- A Entidade Recorrente não se conforma com a douta sentença na parte em que se entendeu que "o acto encontra-se insuficientemente fundamentado, o que corresponde à falta de fundamentação, pelo que procede o vício alegado", concretamente o "vício de fundamentação, por as informações para as quais se remete serem omissas quanto aos elementos factuais que permitiram concretizar a invocada impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável e quanto à necessidade do recurso à própria avaliação indirecta", pois entende que se verifica erro na interpretação do direito - do n.º 4 do artº. 63º-B, da LGT- e erro de julgamento.

C)- A informação da Inspecção Tributária da DF de Braga, com data de 20/03/2009, em que se pugna pela derrogação do sigilo bancário, relativamente aos anos de 2006 e de 2007, é uma mera informação prévia da Divisão de Inspecção Tributária 1 da Direcção de Finanças de Braga e não o Projecto de Decisão de derrogação de segredo bancário, que veio a ser objecto de audição dos Recorrentes.

D)- O procedimento de derrogação do sigilo bancário só se inicia, verdadeiramente, com o Projecto de Decisão, que pode acompanhar totalmente, ou apenas em parte, as informações e propostas prévias ao mesmo.

E)- O entendimento, que se rejeita, de que o despacho, ou decisão de derrogação do sigilo bancário, proferido pelo Director-Geral dos Impostos, tem de acompanhar tudo o que é sugerido pelos Serviços de Inspecção, para além de revelar um entendimento restritivo da competência prevista no n.º 3 do artº. 63º-B da LGT, consubstanciar-se-ia, na prática, numa limitação legalmente inadmissível dessa competência, na medida em que o Director-Geral dos Impostos apenas poderia aderir, ou não aderir, a uma proposta da Inspecção Tributária, não contendo o artigo em questão qualquer limitação nesse sentido.

F)- O despacho, ou decisão de derrogação do sigilo bancário, do Director-Geral dos Impostos pode fazer sua a fundamentação de facto e de direito vertida numa informação da Inspecção Tributária e não acompanhar, na íntegra, o proposto a final na mesma, como sucedeu no caso em apreço.

G)- A acima referida informação da Inspecção Tributária, ao pugnar pela derrogação do sigilo bancário, relativamente aos anos de 2006 e de 2007, não limita, ou baliza, a competência do Director-Geral dos Impostos que poderá sempre, in abstracto, decidir não ser de iniciar o procedimento, ou concordar na íntegra com o informado ou, ainda, acompanhar apenas em parte o vertido em cada informação, seja a fundamentação propriamente dita, seja a proposta ou sugestão formulada a final, ou tão-só parte de uma ou de outra.

H)- A decisão de derrogação do sigilo bancário recorrida acompanhou apenas parcialmente o proposto na Informação da Inspecção Tributária de 20/03/2009, ao determinar o levantamento relativamente ao ano de 2006, até à data em que foi proferida a decisão - 27/05/2009 - fazendo sua a fundamentação constante da mesma, que constitui parte integrante do Projecto de Decisão, de que "Foi recebida, em Novembro de 2007, uma informação da Polícia Judiciária na qual é referido que os sujeitos passivos identificados, em epígrafe, movimentaram duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de €870.000,00 e na outra cerca de €560.000,00." e que "A Sra. A… casada com o Sr. B… desenvolve, há vários anos, uma actividade de comércio por grosso de calçado em nome individual, não obstante, os valores declarados pela sua actividade ficam aquém dos valores Constantes da informação da Polícia Judiciária".

I)- Os valores declarados pela Recorrente mulher, referentes a essa actividade e aos exercícios dos anos de 2006 e 2007, constantes do "Mapa Financeiro Pessoas Singulares Contabilidade Organizada Anexo 1", que integra o procedimento de derrogação, ou processo administrativo, ficam aquém dos valores referidos pela Polícia Judiciária, como é referido na mesma Informação da Inspecção Tributária, sendo que esses valores declarados são, obviamente, do conhecimento dos Recorrentes.

J)- A decisão de derrogação recorrida refere expressamente que, das Informações da Inspecção Tributária da DF de Braga, datadas de 20/03/2009 e de 5/05/2009, verifica-se 'os condicionalismos previstos na alínea a) do n.º 3 do artº. 63º-B da LGT"- na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

L)- Verificando-se uma manifesta discrepância entre os valores declarados pela Recorrente mulher e os valores movimentados pelos Recorrentes em contas pessoais, que são referidos nas informações da Polícia Judiciária e da Inspecção Tributária, o que indicia a falta de veracidade do declarado pela Recorrente mulher, nas declarações por si apresentadas, encontra-se justificado o recurso à avaliação indirecta, nos termos do art. 88º, alínea d), da LGT, por se constatar a impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável dos Recorrentes, na medida em que se verifica a existência de uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

M)- Encontra-se, manifestamente, reunido o pressuposto previsto na referida alínea d) do art. 88º da LGT da "Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado (...) bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que o declarado" factos esses que são os movimentos em "duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de €870.000,00 e na outra cerca de €560.000,00".

N)- Os Recorrentes não apresentaram, durante o procedimento de derrogação, nem no presente recurso, qualquer elemento de prova, tendente a comprovar que a totalidade, ou parte, dos montantes movimentados nas duas contas não constituem proveitos, lucros ou rendimentos da actividade exercida pela Recorrente mulher, prova essa que lhes competia efectuar nos termos do artº. 146º-B do CPPT.

O)- A circunstância de as informações da Inspecção Tributária da DF de Braga não mencionarem qualquer facto ou referência, que possa imputar-se aos exercícios posteriores a 2007, deve-se ao facto de a informação da PJ ser datada de 19/04/2007, o que não constitui qualquer baliza, ou limite à decisão de derrogação, atento o vertido no ponto G) das presentes conclusões, sendo expectável que situação semelhante - movimentos avultados nas duas contas- se mantivesse à data da decisão de derrogação recorrida.

P)- Do exposto, é manifesto que a decisão recorrida encontra-se devidamente fundamentada, embora por remissão, nos termos exigidos pelo n.º 4 do artº. 63º-B da LGT, "com expressa menção dos motivos concretos que as justificam", explicitando as razões de facto e direito que levaram à impossibilidade de comprovação e qualificação de directa e exacta da matéria tributável, não enfermando dos vícios que os Recorrentes lhe imputam, sendo válida.

Q)- Sem conceder, caso se entenda não haver sustentação para a decisão de derrogação do sigilo bancário, para os anos de 2008 e de 2009, deve considerar-se reunidos os pressupostos legais para a derrogação relativamente aos anos de 2006 e de 2007.

Nestes termos e com o mui douto suprimento de V. Ex.as deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado totalmente procedente ou, caso assim não se entenda, ser julgado parcialmente procedente, com referência aos anos de 2006 e de 2007, e revogada a Douta sentença recorrida, assim se fazendo Justiça.

2. Contra-alegando, vieram os recorridos concluir:

A). A douta sentença recorrida, ao determinar a anulação do despacho do Director-Geral quer permitia o acesso da administração fiscal à informação bancária dos recorridos fez uma correcta interpretação e apreciação da matéria probatória, motivo pela qual deverá ser mantida.

B). Assim, deverá ser dada razão ao douto Tribunal a quo que considerou a total ausência de fundamentação quanto à possibilidade de acesso à informação bancária para os anos de 2008 e 2009, na medida em que, não constituindo o pedido formulado pelos serviços de inspecção da Direcção de Finanças de Braga, qualquer limitação quanto ao âmbito e sentido da sua decisão, porque vai mais além dela, forçoso é concluir que, nos termos do art.º 77.º e 63.º- B, n.º 4 da LGT, se impunha a indicação dos elementos de facto e de direito pelos quais alargou o período de autorização.

C). E nesta matéria não pode o Director-Geral ancorar-se em meras suspeitas ou conjecturas como revelam as suas alegações de recurso quando sustenta que o alargamento do período de acesso resultaria do facto de a informação da Polícia Judiciária estar datada de 19/04/2007 e ser "expectável que situação semelhante - movimentos avultados nas duas contas - se mantivesse à data da decisão de derrogação recorrida" (cf. conclusões G e O).

D). Trata-se, em qualquer dos casos de uma simples conjectura que nem sequer é suportada pelos elementos constantes da informação daquela Polícia na medida em que nada refere quanto a meses anteriores a Julho de 2006 e muito menos quanto a meses posteriores a Janeiro de 2007 e que podiam, ainda, ser objecto de análise em Abril de 2007.

E). Da mesma forma, a decisão de anulação quanto ao acesso à informação bancária para os anos de 2006 e 2007, por insuficiência de fundamentação deve ser mantida, por se verificar que a informação da Direcção de Finanças de Braga para a qual remete não contém os elementos factuais que permitam concluir da impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria colectável, pressuposto jurídico invocado para a derrogação do dever de sigilo bancário.

F). Na verdade, o único elemento factual apresentado resulta da informação da Polícia Judiciária quanto à movimentação de determinados valores em contas bancárias da recorrida.

G). Tudo o mais são, novamente, meras conjecturas.

H). Assim, utilizam-se os anexos "1" das declarações anuais dos anos de 2006 e 2007, apresentadas pela recorrida mulher no âmbito da sua actividade comercial, para estabelecer a comparação com os valores constantes da referida informação da Polícia Judiciária, sendo certo que tal comparação nem sequer podia ser estabelecida.

I). É que aqueles anexos limitam-se a relevar proveitos económicos para efeitos de IRC, isto é, os valores líquidos de IVA do total das vendas declaradas.

J). O que consta das contas bancárias são os movimentos financeiros, na sua totalidade, isto é, o valor dos recebimentos e pagamentos, independentemente do período a que se reportam os proveitos que lhes deram origem.

K). Quer dizer, então, que aqueles anexos podem, legitimamente, apresentar valores que fiquem aquém, ou ultrapassem, substancialmente, os movimentos financeiros registados nas contas bancárias,

L). Sem que isso traduza qualquer omissão de proveitos ou revele, como pretende, só agora, o Director-Geral dos Impostos, uma "capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada".

M). Por outro lado, aqueles anexos apresentam valores agregados para todo o ano, sem qualquer discriminação por meses ou por épocas de vendas,

N). Não sendo, por isso, legítima a conclusão que se pretendeu extrair dos dados utilizados na comparação.

O). Finalmente, estando em causa o exercício de uma actividade comercial, como resulta da própria informação da Polícia Judiciária, para a qual a recorrida mulher dispõe de contabilidade organizada, a fundamentação quanto à impossibilidade de comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria colectável, tornando, assim, necessário o recurso a uma avaliação indirecta, exigia que fossem indicados elementos factuais suficientemente sólidos para persuadir sobre a insuficiência daquela contabilidade na quantificação da matéria colectável apresentada.

P). Ora, quanto a tais elementos factuais a informação é absolutamente omissa, o que se percebe pelo facto de não ter sido desencadeado qualquer procedimento de verificação dessa mesma contabilidade.

Q). Na verdade, os aqui recorridos só foram notificados para apresentar os seus elementos contabilísticos muito depois de ter sido proferida a decisão do Director-Geral dos Impostos e de ter sido apresentado, nos termos do art.º 146.º-B do CPPT, o recurso que originou o presente processo.

Termos em que, julgando improcedente o presente recurso, e confirmando a sentença recorrida, farão V. Exas, a sempre habitual e tão esperada Justiça.

3. O MºPº emitiu o parecer constante de fls. 277 no qual se manifesta pela improcedência do recurso.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1º). Em Novembro de 2007 foi remetida à Divisão de Inspecção Tributária 1 da DF de Braga, uma informação da Polícia Judiciária relativa aos AA., da qual consta que *"(...) os sujeitos passivos identificados, em epígrafe, movimentaram duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de € 870.000,00 e na outra cerca de € 560.000,00".*

2º). Em 20.03.2009 foi emitida informação pela Direcção de Finanças de Braga, consta que *"A Srª. A..., casada com o Sr. B... desenvolve, há vários anos, uma actividade de comércio por grosso de calçado em nome individual, não obstante, os valores declarados pela sua actividade ficam aquém dos valores constantes da informação da Polícia Judiciária"* fls. 30 a 31 dos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzida.

3º). Os valores declarados pela A. mulher, referentes a essa actividade e aos exercícios dos anos de 2006 e 2007, são os constantes do "Mapa Financeiro Pessoas Singulares Contabilidade Organizada Anexo 1", constante do processo administrativo de derrogação do serviço bancário.

4º). Foram os AA. notificados do Projecto de decisão, cujo conteúdo foi integralmente mantido na decisão, à excepção da parte relativa à audição dos mesmos, a fim de poderem exercer o direito de audição, em 21/04/2009 data em que os respectivos avisos de recepção foram assinados - através do Of. n.º 4688 e do Of. n.º 4689, de 20/04/2009 respectivamente, da Divisão de IT da DF de Braga, direito esse que não exerceram.

5º). Em 12.06.2009, os AA. foram notificados da decisão recorrida, cujo teor decisório integral, na matéria em litígio, é o seguinte:

"1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da Informação que suportou o projecto de decisão, ambas da Divisão de Inspecção Tributária 1 da Direcção de Finanças de Braga, bem como com os despachos nelas exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na a) do n.º 3 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, e considerando que os contribuintes foram legal e devidamente notificados para exercerem o respectivo direito de audição e nada disseram, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 do citado normativo, autorizo que 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 sejam titulares os sujeitos passivos B..., com o NIF ... e A..., com o NIF ..., relativamente aos anos de 2006 até ao presente."

6º). O A. marido não exerce qualquer actividade comercial sendo os rendimentos de IRS, da categoria B, auferidos pela A. A….

7º). A 27.06.2009 foi instaurado o presente processo.

5. De acordo com as conclusões das alegações, são as seguintes as questões a apreciar no presente recurso:

a) Saber se o despacho do DGI carece de falta de fundamentação para os exercícios 2008 e 2009 (conclusões das alíneas A) a H));

b) Saber se o mesmo despacho, quanto aos exercícios de 207 e 2007 contém fundamentação suficiente (conclusões das alíneas I) a Q).

5.1. Para decidir a 1ª questão, o Mmº Juiz recorrido invocou a seguinte fundamentação:

"O Director-Geral de Impostos, tem competência para autorizar o acesso aos documentos bancários, para além daquilo que é proposto pela Administração Tributária, mas aí, e porque vai além da proposta fundamentada, teria de expressamente indicar quais as razões de facto e de direito pelas quais é alargada a autorização aos anos de 2008 e 2009.

O despacho é completamente omisso relativamente a essa questão, logo ter-se-á de considerar que há falta fundamentação do acto, no que concerne à derrogação do sigilo bancário dos anos de 2008 e 2009 pelo que terá de proceder o pedido".

Desde já diremos que a decisão, nesta parte, merece confirmação.

Vejamos porquê.

5.2. Refere o recorrente na conclusão da alínea H) que "A decisão de derrogação do sigilo bancário recorrida acompanhou apenas parcialmente o proposto na Informação da Inspecção Tributária de 20/03/2009, ao determinar o levantamento relativamente ao ano de 2006, até à data em que foi proferida a decisão - 27/05/2009 - fazendo sua a fundamentação constante da mesma, que constitui parte integrante do Projecto de Decisão, de que "Foi recebida, em Novembro de 2007, uma informação da Polícia Judiciária na qual é referido que os sujeitos passivos identificados, em epígrafe, movimentaram duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de €870.000,00 e na outra cerca de €560.000,00." e que "A Sra. A… casada com o Sr. B… desenvolve, há vários anos, uma actividade de comércio por grosso de calçado em nome individual, não obstante, os valores declarados pela sua actividade ficam aquém dos valores Constantes da informação da Polícia Judiciária".

Mais refere na anterior alínea G) das conclusões que o Director-Geral dos Impostos pode fazer sua a fundamentação vertida em informação da Inspecção Tributária, sem acompanhar na íntegra a proposta final da mesma.

Ora, a decisão recorrida não questionou a competência do DGI para autorizar o acesso a documentos bancários, para além do que era proposto pela Administração Tributária (v. transcrição supra). O que motivou tal decisão foi o facto de o despacho ser completamente omisso quanto a fundamentação do alargamento da autorização para os anos de 2008 e 2009.

E, com efeito, nem a informação da Polícia Judiciária, nem as informações para as quais o despacho remete contém qualquer referência aos ditos anos de 2008 e 2009. Por isso, necessário era que o DGI invocasse fundamentação expressa sobre essa parte do despacho, nomeadamente, indicação de factos que preenchessem os requisitos legais constantes do artº 63º-B da LGT.

Sendo o despacho omisso quanto a tais factos, ocorre a falta de fundamentação, o que determina a ilegalidade do despacho nesta parte, improcedendo, por isso as conclusões A) a H) das alegações.

5.3. Quanto à 2ª questão, a decisão recorrida pronunciou-se no sentido da insuficiência da fundamentação do despacho recorrido, nomeadamente *"por as informações para as quais se remete serem omissas quanto aos elementos factuais que permitiram concretizar a invocada impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável e quanto à necessidade do recurso à própria avaliação indirecta.*

O art.º 63-º B, com redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12., com entrada em vigor em 01.01.2005, preceitua que:

"1 (..)

2-(...);

3-A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do art.º 88.º e em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a avaliação indirecta.

Determina o art.º 88.º da LGT que "*A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:*

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada".

... A alínea a) do n.º 3 do artº 63º B permite o acesso a informações bancárias quando se verificar a impossibilidade de comprovar a quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artº 88º e em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a avaliação indirecta.

Da interpretação dos artºs 87º e 88º da LGT resulta que o recurso a métodos indirectos é uma excepção à regra, só podendo acontecer nos casos expressamente definidos nas alíneas a) a d) do artº 88º."

Ora, desde já se dirá que a questão apreciada em termos de insuficiência de fundamentação, reveste antes a qualificação de ausência de verificação dos pressupostos legalmente exigidos para a derrogação do sigilo bancário.

Aliás, da transcrição da decisão recorrida resulta isso mesmo, quando se refere que não está comprovada a impossibilidade da quantificação directa e exacta da matéria tributável.

As informações para as quais remete o despacho do DGI, limitam-se a referir que *"Foi recebida, em Novembro de 2007, uma informação da Polícia Judiciária na qual é referido que os sujeitos passivos identificados, em epígrafe, movimentaram duas contas bancárias no período que medeia o início de Julho de 2006 e o fim de Janeiro de 2007, sendo que neste período foram movimentadas numa conta bancária, em cheques e numerário, cerca de €870.000,00 e na outra cerca de €560.000,00*." e que "*A Sra. A... casada com o Sr. B... desenvolve, há vários anos, uma actividade de comércio por grosso de calçado em nome individual, não obstante, os valores declarados pela sua actividade ficam aquém dos valores Constantes da informação da Polícia Judiciária".*

Em parte alguma das informações se refere que a contabilidade dos recorridos não merece credibilidade, devendo ter lugar o apuramento da tributação por métodos indirectos.

Na verdade, entre aqueles factos não se estabelece qualquer necessidade de apuramento da matéria tributável, limitando-se a concluir que, por os valores declarados estarem aquém dos movimentos bancários, foi pedido aos recorrentes para autorizarem o acesso às suas contas bancárias.

E, no despacho do Director-Geral dos Impostos, também nenhum facto se alega, limitando-se a remissão para as informações dos serviços e à indicação da norma legal pretensamente aplicável.

A derrogação do sigilo bancário implica a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, pelo que a ausência de factos que comprovem essa impossibilidade conduz à falta do pressuposto legal.

E não basta a mera invocação da norma legal, já que a alínea d) do artº 88º da LGT exige a "*indicação de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada",* não preenchendo este requisito os dois factos enunciados na informação que serviu de fundamentação ao despacho recorrido.

Pelo que ficou dito, improcedem também as conclusões das alíneas I) a Q).

6. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida, embora com a fundamentação exposta.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 4 de Agosto de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Alberto Augusto Oliveira — Freitas Carvalho.*

Acórdão de 11 de Agosto de 2010.

Processo n.º 591/10-30.
Recorrente: Herlander Antunes da Cruz Perdigão.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. HERLANDER ANTUNES DA CRUZ PERDIGÃO, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de improcedência da reclamação que deduziu contra o acto de indeferimento parcial do pedido de extinção, por prescrição, das dívidas em cobrança na execução fiscal n.º 3530199391026992 e apensos, a correr termos no Serviço de Finanças de Setúbal -2.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A- As dívidas tributárias prescrevem no prazo de 8 (oito) anos contados nos impostos periódicos a partir do termo em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do ano civil seguinte aquele em que se verificou, respectivamente a exigibilidade do imposto ou o facto tributário - artigo 48º da LGT;

B- O nosso sistema da prescrição tributária faz uma aproximação do regime da prescrição fiscal ao regime da prescrição civil, tendo em conta as alterações à LGT introduzidas pelos artigos 89º e 90º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12;

C- No direito fiscal, regra geral, é o devedor e não o credor que provoca a interrupção da prescrição;

D- Ao contrário do direito civil, a interrupção da prescrição não decorre de actos que exprimam, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito por parte do credor, do compromisso arbitral ou do reconhecimento do direito, mas sim do exercício, por parte dos contribuintes dos mecanismos de reversão ou anulação judicial do acto tributário ao seu dispor;

E- O artigo 49º n.º 2 da LGT eliminou o regime de conversão da interrupção da prescrição em suspensão da prescrição;

F- Face à nova redacção do artigo 49º da LGT, a interrupção da prescrição só pode ocorrer uma vez e o facto interruptivo provoca a inutilização para a prescrição do tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo;

G- O Acórdão da 2ª Secção do STA de 13/01/2010 distinguiu duas questões muito diferentes que frequentemente se confundem: o problema da aplicação no tempo da lei nova, quando esta regula o prazo de prescrição aumentando ou encurtando a sua duração e o problema da aplicação no tempo da lei nova quando esta dispõe sobre as causas interruptivas e suspensivas da prescrição;

H- O artigo 48º n.º 3 da LGT é uma norma que não existia no nosso ordenamento jurídico até Janeiro de 1999;

I- As dívidas elencadas em sede deste recurso são anteriores a entrada em vigor deste dispositivo legal;

J- O IVA é um imposto objecto de auto-liquidação, o que significa que a data de liquidação é aquela em que o contribuinte o liquida;

K- No caso sub judice estão em causa, entre outras, dívidas relativas a IVA de 1995, 1996 e 1997 e IRC de 1995;

L- O recorrente/reclamante foi citado por ofício de 21/03/2003, no âmbito de processo de execução fiscal de que, contra si, haviam revertido as dívidas tributárias ora objecto do presente recurso (ponto 11 da matéria de facto dada como provada);

M- O recorrente/reclamante foi, assim, citado decorridos que foram mais de 5 (cinco) anos depois da liquidação;

N- Face ao disposto no n.º 3 do artigo 48º da LGT, em sede de limitação à responsabilidade do responsável subsidiário, a interrupção da prescrição não podia produzir efeitos quanto ao ora recorrente/reclamante;

O- A norma do artigo 48º n.º 3 da LGT não é uma norma que disponha sobre as condições de validade substancial ou formal mas sim sobre o conteúdo das relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhe deram origem;

P- A Mmª Juiz a quo, no raciocínio expendido na sentença entra em manifesta contradição com o Acórdão do STA;

Q- Esta Jurisprudência aplica-se, por identidade, ao n.º 3 do artigo 48º da LGT.

TERMOS EM QUE, nos melhores de Direito e com o sempre mui douto suprimento de V. Excias., deve a decisão do TAF de Almada ser revogada e, em consequência, serem declaradas prescritas as dívidas do recorrente/ reclamante relativas a IRC de 1995 e IVA de 1995, 1996 e 1997, com o que se fará sã, serena e objectiva JUSTIÇA!

1.2. A Recorrida (Fazenda Pública) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, por entender que não assiste razão à Recorrente e que deve ser mantida a sentença recorrida.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

1. Em 14/12/1993, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 35301993/102699.2, em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA dos exercícios de 1993, 1994, 1996 a 1999 e IRC dos exercícios de 1993 a 1995, no montante de € 49.026,94 e acrescido (cfr. doc. junto a fls. 1 a 6 da cópia do processo executivo junto aos autos);

2. Em 16/07/1998, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-98/102122.2 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IRC do exercício de 1995, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 30/03/1998 (cfr. fls. não numeradas da cópia do processo executivo junto aos autos);

3. Em 25/08/1998, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-98/102230.0 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA do exercício de 1995, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 31/10/1997 (cfr. fls. não numeradas da cópia do processo executivo junto aos autos);

4. Em 02/10/1998, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-98/102663.1 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA do exercício de 1996, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 07/05/1998 (cfr. fls. não numeradas da cópia do processo executivo junto aos autos);

5. Em 27/08/1999, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-99/101716.0 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA do exercício de 1997, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 15/04/1999 (cfr. doc. junto a fls. não numeradas do processo executivo junto aos autos);

6. Em 02/10/2000, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-00/103378.6 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA do exercício de 1998, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 25/05/2000 (cfr. doc. juntos a fls. n.º numeradas da cópia do processo executivo junto aos autos);

7. Em 12/09/2001, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3530-01/101889.2 em que é executada Perdigão e Jane, Lda. por dívidas de IVA do exercício de 1999, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 27/04/2001 (cfr. doc. junto a fls. n.º numeradas do processo executivo junto aos autos);

8. Os processos identificados nos pontos anteriores foram apensados em 23/09/2002 (cfr. doc. junto a fls. 5 da cópia do processo executivo junto aos autos);

9. Em 25/09/2002, a sociedade executada foi citada na pessoa do seu administrador/ gerente Herlander Perdigão (cfr. doc. junto a fls. 7 da cópia do processo executivo junto aos autos);

10. Por ofício de 21/11/2002, foi o ora Reclamante notificado para exercer o seu direito de audição prévia antes da reversão das dívidas (cfr. doc. junto a fls. 31 da copia do processo executivo junto aos autos);

11. Por ofício de 21/03/2003, foi o ora Reclamante citado no âmbito do processo de execução fiscal identificado em 1 de que contra si haviam revertido as dívidas tributárias (cfr. doc. junto a fls. 64 a 66 da cópia do processo executivo junto aos autos);

12. Em 17/04/2003 foi apresentada pelo ora reclamante uma oposição a execução fiscal que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada sob o n.º 61/2003 (cfr doc. a fls. 68 e 102 da cópia do processo executivo junto aos autos);

13. Em 27/01/2006, foi proferida sentença no processo de oposição identificado no ponto anterior, da qual consta que um dos pedidos formulados pelo oponente era o reconhecimento da prescrição da dívida de IVA referente aos anos de 1992 a 1994 (cfr. doc. junto a fls. 102 a 114 da cópia do processo executivo junto aos autos);

14. Na sentença identificada no ponto anterior foi declarada a prescrição das dívidas de IVA de 1992 a 1994 e IRC de 1993 e consequentemente ordenada a extinção dos respectivos processos executivos;

15. Em 20/11/2006, foram desapensados os processos executivos referentes as dívidas julgadas prescritas, ficando o processo a valer por € 27.803,38 (cfr. doc. junto a fls. 116 da cópia do processo executivo junto aos autos);

16. Em 20/11/2006, foi efectuada a penhora de bens do ora reclamante (cfr. doc. junto a fls. 118 da cópia do processo executivo junto aos autos);

17. Foi ordenada a venda dos bens penhorados para o dia 30/12/2009 (cfr. doc. junto a fls. 136 dos autos);

18. Por requerimento entrado no serviço de finanças em 25/11/2009, veio o reclamante requerer a prescrição das dívidas tributárias bem como informação sobre quais são as dívidas que se encontram a ser exigidas no presente processo executivo (cfr. doc. junto a fls. 149 da cópia do processo executivo junto aos autos);

19. Por despacho de 03112/2009, foi declarada prescrita a dívida de IRC de 1994, mantendo-se as demais (cfr. doc. junto a fls. 150 da cópia do processo executivo junto aos autos).

3. A questão a decidir no presente recurso – considerando que o «thema decidendum» do mesmo é estabelecido pelas conclusões da respectiva alegação – consiste em saber se a decisão recorrida incorreu em erro ao julgar que não se encontravam prescritas as dívidas em cobrança na execução fiscal revertida contra o ora Recorrente, provenientes de IRC do ano de 1995 e de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997.

Com efeito, a sentença recorrida julgou improcedente a reclamação apresentada pelo ora Recorrente contra a decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu a sua pretensão de ver declarada a prescrição das dívidas de IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997 e de IRC do ano de 1995, na consideração

de que ainda não havia decorrido o prazo de 10 anos previsto no artigo 34.º do CPT relativamente às dívidas de 1995 e 1996, nem o prazo de 8 anos previsto no artigo 48.º da LGT relativamente às restantes dívidas, tendo em conta, designadamente, a inaplicabilidade do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, segundo o qual «*a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*», porquanto a lei nova não pode atribuir eficácia extintiva a períodos de tempo que, à face da lei antiga, não tinham relevância para efeitos de prescrição.

Dado que o Recorrente discorda do assim decidido, vejamos se lhe assiste razão.

Para uma correcta e completa análise da questão da prescrição, cumpre, em primeiro lugar, determinar o prazo prescricional aplicável a cada uma das obrigações tributárias em dívida, tendo em conta que os factos tributários que as originaram ocorreram em plena vigência do Código de Processo Tributário (CPT).

Esse diploma previa, no seu artigo 34.º, um prazo prescricional de dez anos, cujo termo inicial se desencadeava no início do ano seguinte àquele em que os factos tributários tivessem ocorrido e que se interrompia, designadamente, com a instauração da execução fiscal. Porém, esse efeito interruptivo cessava se o processo ficasse parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, caso em que se passava a somar ao tempo que a partir daí transcorresse todo aquele que tivesse decorrido até à data da respectiva autuação, ocorrendo, assim, a transmutação do efeito interruptivo em mero efeito suspensivo da prescrição.

Contudo, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), em 1 de Janeiro de 1999, aquele preceito do CPT foi expressamente revogado (artigo 2.º do diploma que a aprovou – Dec.Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro) e a matéria da prescrição passou a estar regulada na LGT, sofrendo um encurtamento para oito anos (artigo 48.º).

E o artigo 5.º desse Dec.Lei n.º 398/98 estabeleceu que, com excepção dos impostos abolidos, se aplicava ao novo prazo de prescrição o disposto no artigo 297.º do Código Civil, o qual determina, relativamente à aplicação no tempo de leis novas que vêm estabelecer prazos mais curtos do que os fixados nas leis anteriores, que o novo prazo 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.

Pelo que, quando se trata de saber qual a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor da LGT, há que convocar, não a regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12.º do Código Civil, mas a regra plasmada no artigo 297.º do mesmo Código.

É, pois, neste contexto, que importa analisar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT do que o de 8 anos previsto na LGT (única situação em que se deixará de aplicar este encurtado prazo), o que envolve a ponderação de todos os factos a que a lei atribui efeito suspensivo ou interruptivo, pois só assim se pode efectivamente examinar se faltava menos tempo para o prazo se completar.

Quanto ao IRC do ano de 1995, em cobrança na execução n.º 3530-98/102122.2, o prazo iniciou-se em 1/01/96 (artigo 34.º, n.º 1) e decorreu até à data da instauração da execução em 16/07/98, a qual tinha, em face do disposto no n.º 3 do artigo 34º do CPT, um efeito interruptivo próprio e instantâneo, de eliminar para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil), bem como o efeito duradouro de obstar ao decurso do prazo de prescrição até ao termo do processo ou até à paragem deste por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Ora, tendo em conta que à data da entrada em vigor da LGT, em 1/01/1999, a execução ainda não estivera parada por um período superior a um ano, conclui-se que todo o tempo de prescrição anteriormente decorrido se encontrava inutilizado por força desse acto interruptivo. Ou seja, em 1/01/1999 ainda não tinha decorrido qualquer prazo para a prescrição, pelo que, sendo o prazo de prescrição previsto na LGT (oito anos) inferior ao do CPT, será aplicável o da LGT, por, à face do CPT, faltar mais tempo para o prazo se completar.

Quanto ao IVA do ano de 1995, em cobrança na execução n.º 3530-98/102230.0, o prazo iniciou-se em 1/01/96 (artigo 34.º, n.º 1) e viria a ser interrompido com a instauração da execução em 25/08/98 (artigo 34.º, n.º 3), efeito que ainda não havia cessado quando entrou em vigor da LGT em 1/01/99, pois até essa data o processo não estivera parado por período superior a um ano.

Encontrando-se inutilizado todo o prazo anteriormente decorrido, conclui-se que, também neste caso, é aplicável o prazo prescricional de 8 anos previsto na LGT.

Quanto ao IVA do ano de 1996, em cobrança na execução n.º 3530-98/102663.1, o prazo iniciou-se em 1/01/97 e decorreu até à data da instauração da execução, em 02/10/98. E porque até ao momento da entrada em vigor da LGT a paragem desta execução não era superior a um ano, o efeito interruptivo provocado pela instauração da execução também não havia cessado. E, assim sendo, é-lhe igualmente aplicável o prazo de prescrição de 8 anos previsto na LGT.

Quanto ao IVA do ano de 1997, em cobrança na execução n.º 3530-99/101716.0, o prazo iniciou-se em 1/01/1998 e decorreu sem detenção até à data da entrada em vigor da LGT, dada a falta de ocorrência

de quaisquer actos interruptivos até esse momento, tornando-se igualmente aplicável o prazo de 8 anos consagrado no artigo 48.º da LGT.

Posto isto, e visto que, ao contrário do decidido em 1ª instância, é aplicável a todas as dívidas o prazo de oito anos previsto no artigo 48.º da LGT, contado desde a data da entrada em vigor da LGT por força da regra contida no artigo 297.º, n.º 1 do Código Civil, importa passar à análise da questão do decurso desses prazos relativamente a cada um dos mencionados tributos, tendo em conta que, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA ([1]), «*Sendo o prazo a aplicar o da LGT, contado da data da sua entrada em vigor, à face da regra do art.º 297.º, n.º 1, do CC, a instauração da execução fiscal e a sua pendência, só por si, não terão qualquer efeito sobre o prazo de prescrição, pois todo o prazo a considerar decorrerá na vigência da lei nova, que não reconhece efeito interruptivo e suspensivo derivado da instauração da execução fiscal e sua pendência.*».

Ou seja, este prazo de 8 anos conta-se apenas desde o início da LGT (1/01/99), não tendo qualquer relevo sobre ele a instauração da execução fiscal (em data anterior à entrada em vigor desta lei) pois ela não reconhece efeito interruptivo ou suspensivo a esse facto. E decorrendo todo o prazo prescricional na vigência da LGT, será esta lei a regular os efeitos dos factos interruptivos e suspensivos que entretanto venham a ocorrer, como decorre à evidência da regra contida no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

IRC de 1995.

Tendo em conta o início do prazo prescricional em 1/01/1999, a prescrição só se poderia efectivar, na ausência de quaisquer actos interruptivos ou suspensivos, decorridos 8 anos, isto é, em 1/01/2007, sendo a LGT a lei competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos ocorridos na sua vigência.

Todavia, e tal como resulta da factualidade apurada, em 25/09/2002 ocorreu a citação da sociedade devedora principal e em 21/03/2003 ocorreu a citação do responsável subsidiário, ora Recorrente, para a execução fiscal.

Ora, a LGT (após a redacção dada ao artigo 49.º pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho) passou a reconhecer efeito interruptivo da prescrição ao acto de citação do devedor, embora «*a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produza 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*».

Assim, e apesar de assistir razão ao Recorrente quando defende que a citação da sociedade devedora não produziu efeitos relativamente a si, porquanto só foi citado em 21/03/2003, isto é, para além do 5.º ano posterior à liquidação do IVA, o certo é que a sua própria citação (na qualidade de devedor subsidiário) acarretou a interrupção da prescrição por força do disposto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, com o consequente efeito instantâneo de inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil).

Com efeito, não decorre da letra da lei que só a citação do devedor originário tenha eficácia interruptiva, e já não a do devedor subsidiário. Aliás, operando a reversão uma alteração subjectiva da instância executiva, chamando pela primeira vez à execução outro devedor, não se vê qualquer justificação para retirar eficácia interruptiva a esta citação do devedor subsidiário para efeitos de prescrição da sua dívida.

E sendo esse o primeiro e único acto de interrupção da prescrição relativamente a este devedor subsidiário, torna-se inútil apreciar a questão colocada pelo Recorrente no que toca a saber se em face da nova redacção dada ao artigo 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a interrupção da prescrição podia ou não ocorrer mais de uma vez.

Neste enquadramento, e tendo em conta que à data da citação do ora Recorrente ainda não decorrera o prazo de oito anos iniciado em 1/01/1999, e que a interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido, torna-se inquestionável que a prescrição só poderia ter ocorrido se aquele efeito interruptivo tivesse entretanto cessado por força da paragem do processo executivo por mais de um ano por facto não imputável ao executado e em data anterior à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Com efeito, de acordo com os números 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (que revogou o n.º 2), a citação em processo de execução fiscal interrompia a prescrição, mas esse efeito cessava se o processo ficasse 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 tiver decorrido até à data da autuação*. O que significava que a interrupção da prescrição se transmutava em mera suspensão do prazo prescricional em virtude da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte por período superior a um ano, fazendo reatar o curso do prazo de prescrição.

E a posterior revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT efectuada pela Lei n.º 53-A/2006 só é aplicável às situações em que ainda não tivesse decorrido mais de um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo, pois o artigo 91.º dessa Lei determinou expressamente que *«a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT aplica-se a todos os prazos de prescrição em curso, objecto*

de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo».

O que significa que se o curso do prazo de prescrição já fora reatado na data da revogação do n.º 2 do artigo 49.º, em 1/01/2007, por força da paragem do processo nos moldes aí previstos, essa revogação não podia produzir efeitos sobre essa consumada cessação do efeito interruptivo e sua transmutação em efeito meramente suspensivo da prescrição, sendo totalmente errado o raciocínio plasmado na sentença recorrida no sentido de que a revogação do preceito faz deter a contagem do prazo de prescrição que entretanto se havia reiniciado.

Ora, no caso vertente, verifica-se que o ora Recorrente deduziu em 17/04/2003 oposição à execução fiscal contra si revertida, e que, como é referido na sentença e aceite pelo Recorrente, isso veio a determinar a paragem da execução até 20/11/2006 por facto não imputável ao executado (apesar de este facto não constar do probatório, a Mmª Juiz referiu-o e ponderou-o na sentença aquando da análise jurídica da questão, procedendo aí ao julgamento e fixação desta factualidade).

E, na verdade, da consulta do processo de execução fiscal resulta, com clareza, que apesar de o Chefe do Serviço de Finanças ter determinado em 13/02/2004 o prosseguimento da execução (tendo em conta que a dedução de oposição não implica a suspensão da execução, a qual só pode ocorrer após a prestação de garantia ou a efectivação de penhora de bens que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido – cfr. artigos 212.º e 169.º do CPPT), a execução ficou parada a partir dessa data, por período superior a um ano, sem a realização da penhora de bens e sem quaisquer diligências tendentes à obtenção de uma garantia.

Desta forma, e à luz do preceituado no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, então ainda em vigor, essa paragem, sendo imputável à Administração Fiscal e não ao executado, fez cessar o efeito interruptivo do acto de citação, provocando o reatamento do curso do prazo de prescrição.

O que significa que o prazo de prescrição se reiniciou em 14/02/2005, e que importa somar ao tempo que a partir transcorreu todo aquele que já havia decorrido desde o início do prazo de prescrição (1/01/1999) até à data do acto interruptivo (21/03/2003), ou seja, que importa somar 4 anos, 2 meses e 21 dias.

Neste contexto, visto que quando o prazo se reiniciou, em 14/02/2005, faltavam 3 anos, 10 meses e 9 dias para o prazo prescricional de 8 anos se completar (considerando os 4 anos, 2 meses e 21 dias anteriormente decorridos), e visto que da consulta dos autos não resulta a ocorrência de qualquer acto com efeito suspensivo ([2]) ou interruptivo, temos de concluir que o prazo de 8 anos de prescrição se completou em 24/11/2008.

Em suma, esta dívida já se encontra prescrita.

IVA -1995, 1996 e 1997.

O mesmo raciocínio se aplica às dívidas de IVA, cuja prescrição se iniciou igualmente em 1/01/1999.

A citação do responsável subsidiário, ora Recorrente, em 21/03/2003, acarretou a interrupção da prescrição (n.º 1 do artigo 49.º da LGT), mas esse efeito interruptivo cessou por força da paragem do processo de execução por mais de um ano por facto não imputável ao executado em data anterior à revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Na verdade, e como vimos, a partir de 13/02/2004 a execução fiscal ficou parada durante mais de um ano, por facto não imputável ao executado, pelo que à luz do preceituado no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, então ainda vigente, essa paragem fez desaparecer o efeito interruptivo do acto de citação, provocando o reatamento do curso do prazo de prescrição em 14/02/2005.

Pelo que o prazo de 8 anos de prescrição também se completou em 24/11/2008.

Nesta conformidade, merece provimento o recurso, não podendo manter-se a sentença de improcedência da reclamação.

4. Por todo o exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e, julgando prescritas as dívidas exequendas relativas a IRC do ano de 1995 e a IVA dos anos de 1995, 1996 e 1997, julgar procedente a reclamação oportunamente deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Agosto de 2010. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Alberto Costa Reis — Fernanda Martins Xavier e Nunes.*

([1]) In "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas" 2ª Edição, Áreas Editora, pág. 106.

([2]) Note-se que durante o período em que esteve pendente o processo de oposição à execução fiscal (entre 2003 e 2006) esse facto ainda não tinha efeito suspensivo sobre o prazo de prescrição, pois só a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, conferiu esse efeito à oposição – n.º 3 do artigo 49.º da LGT – ainda que condicionando esse efeito ao requisito de a oposição ter provocado a suspensão legal da cobrança da dívida (o que pressupõe a prestação de garantia ou a efectivação da penhora de bens).

Acórdão de 18 de Agosto de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Suspensão da execução. Inaplicabilidade do artigo 279.º, n.º 1 do Código de Processo Civil.

Sumário:

I — A aplicabilidade ao processo de execução fiscal de norma do Código de Processo Civil, ex vi *da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, impõe a prévia constatação da existência de lacuna, o que se não verifica em matéria de suspensão da execução fiscal.*

II — A suspensão do processo de execução fiscal tem na lei tributária um regime próprio e específico (artigos 23.º, n.º 3, 49.º, n.º 3 e 52.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e artigos 69.º, 172.º, 180.º ,n.º 1, 189.º, n.º 6, 200.º, n.º 1, 220.º, 224.º, n.º 2, 232.º, alínea c), 239.º, n.º 1, 245.º, n.º 1 e 262.º, n.º 1 CPPT), determinado pelo interesse público subjacente à cobrança coerciva dos créditos visada, que afasta a possibilidade de aplicação das causas de suspensão do processo de execução comum, e, por identidade ou maioria de razão, da causa de suspensão da instância prevista na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 279.º do Código de Processo Civil.

III — Acresce que, a suspensão da instância possibilitada ao tribunal pela 2.ª parte do n.º 1 do artigo 279.º do Código de Processo Civil pressupõe a ocorrência de «motivo justificado», não se justificando suspender uma execução fiscal, na qual o ora recorrente teve oportunidade de se defender, até ao trânsito em julgado da sentença a proferir numa outra execução em que é executado, sabido que a decisão proferida nesta nenhum efeito poderá ter naquela.

Processo n.º 558/10-30.
Recorrente: Celestino Manuel da Costa Reis.
Recorrido: 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 – Celestino Manuel da Costa Reis, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 10 de Maio de 2010, que julgou ***totalmente improcedente*** a reclamação por si deduzida contra o indeferimento do pedido de suspensão do processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 4219-2005/01002457, para o que apresentou as seguintes conclusões:

1ª - Quer no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) quer na Lei Geral Tributária (LGT), inexiste qualquer norma que disponha que a execução fiscal só possa ser suspensa nos casos previstos nos artºs 85º, nºs 3 e 4, 169.º, 195º, 199º, 212º e 272º do CPPT e 52º da LGT;

2ª - Decorrentemente, não pode perfilhar-se o entendimento de que, quer no CPPT, quer na LGT, estão taxativamente previstos os casos em que a execução fiscal pode ser suspensa.

3ª - O artº 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que o Código de Processo Civil é de aplicação supletiva ao processo judicial tributário;

4ª - O artº 279º, n.º 1, 2ª parte, do Cód. Proc. Civil, não se reporta exclusivamente ao processo de declaração, mas, também, ao processo executivo, desde logo pela sua inserção sistemática no citado Código: livro III (do processo) e título I (das disposições gerais), surgindo o processo de declaração no título II do mencionado livro;

5ª - Não são visíveis razões para advogar a inaplicabilidade da 2ª parte do citado preceito em relação a todo o processo de execução;

6ª - O poder conferido pelo preceito que vem sendo citado ao tribunal para suspender a instância depende, no seu exercício, da verificação do condicionalismo imposto pela lei: a existência de causa prejudicial (quanto à 1ª parte) ou a ocorrência de motivo justificado (quanto à 2ª parte). Daí resulta que as decisões nessa matéria são recorríveis nos termos gerais.

7ª - Estão pendentes nos Serviços de Finanças da Trofa as execuções fiscais com os nºs 4219200401022385 e 4219200501002457, sendo devedora originária em ambas as execuções a sociedade "TROFICLASSE – Comércio de Viaturas, Limitada", da qual o recorrente foi gerente;

8ª - No decurso de ambas as execuções, os Serviços Fiscais verificaram a inexistência de bens da dita executada com valor suficiente para satisfazer as dívidas exequendas;

10ª (sic) – Por tal motivo, foi determinado que as 2 execuções revertessem contra o recorrente, por se ter considerado ser ele responsável pelo pagamento das dívidas, nos termos dos artºs 23º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, e 153º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

11ª - Evidencia-se dos autos que está pendente no tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, sob o n.º 710/09.7BEPNF, a oposição que o recorrente deduziu contra a execução fiscal com o n.º 4219200501002457;

12ª - Mais se evidenciando que tal oposição foi deduzida com fundamento na legitimidade do recorrente, nos termos do preceituado no artº 204º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

13ª - Tendo ambas as execuções revertido contra o recorrente pelo mesmo fundamento não faz sentido que, por um lado, numa das execuções possam ser penhorados e vendidos bens a ele pertencentes e que, por outro, a execução contra a qual deduziu oposição venha a ser julgada extinta em consequência da oposição que, contra ela, foi deduzida com o fundamento da ilegitimidade do recorrente;

14ª - Do que se referiu nas presentes conclusões é patente que, de acordo com o disposto na 2.ª parte do n.º 1 do art. 279.º, do Cód. Proc. Civil, ocorre um motivo justificado para que seja ordenada a suspensão da execução fiscal pendente no Serviço de Finanças da Trofa sob o n.º 4219200401022385 até que ocorra o trânsito em julgado da sentença que venha a ser proferida nos autos de oposição à execução pendente no mesmo Serviço sob o n.º 4219200501002457, autos esses que decorrem no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, sob o n.º 710/09.7 BEPNF.

15ª - A sentença violou o disposto nos artºs 279º, n.º 1, 2ª parte, do Cod. Proc. Civil, e 2ª, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

16ª - Decorrentemente, deverá ser revogada, no sentido propugnado na antecedente 14ª conclusão; tal será de Lei e constituirá imperativo da JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal pronunciou-se nos seguintes termos:

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal.

FUNDAMENTAÇÃO

A suspensão do processo de execução fiscal tem um regime específico estabelecido numa constelação de disposições normativas (arts. 23º nº3, 49º nº3 e 52º nº1 LGT; arts. 69º, 172º, 180º nº1, 189º nº6, 200º nº1, 220º, 224º nº2, 232º alínea c), 239º nº1, 245º nº1 e 262º nº1 CPPT.)

Este regime específico de suspensão do processo de execução fiscal, determinado pelo interesse público subjacente à cobrança coerciva dos créditos visada, afasta a possibilidade de aplicação das causas de suspensão do processo de execução comum (neste sentido Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado Volume I 2006 pp. 607/608).

Idêntico fundamento justifica a inaplicação da causa de suspensão da instância invocada pelo recorrente, característica do processo declarativo comum (art. 279º nº1 2ª segmento CPC).

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à Conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se bem decidiu o tribunal "a quo" ao entender não existir fundamento legal para a suspensão do processo de execução fiscal ao abrigo do disposto no artigo 279.º n.º 1 2.ª parte do Código de Processo Civil.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel objecto de recurso, foram fixados os seguintes factos:

A) Em 20/11/2009 o reclamante apresentou no Serviço de Finanças da Trofa um requerimento dirigido ao processo de execução fiscal n.º 4219-2004/01022385, mas dirigido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel em que pede a suspensão deste processo de execução fiscal ao abrigo do disposto no art. 279.º, n.º1, do CPC, até ao trânsito em julgado da sentença a proferir no processo de oposição n.º 710/09.7 BEPNF, respeitante ao processo de execução fiscal n.º 5219-2005/01002457, do Serviço de Finanças da Trofa (fls. 140 e 141).-

B) Este requerimento foi remetido pelo Serviço de Finanças da Trofa ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (fls. 202 e 203).-

C) A unidade orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel juntou o referido requerimento ao processo de oposição n.º 710/09.7 BEPNF (fls. 204 e seguintes).-

D) Por despacho proferido nesse processo de oposição foi determinado o desentranhamento desse requerimento e a sua devolução ao Serviço de Finanças da Trofa por ser o competente para apreciação do referido pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 4219-2004/01022385 (fls. 160 e seguintes).-

E) O requerimento deu entrada no Serviço de Finanças da Trofa em 25/2/2010 (fls. 160).-

F) Em 8/3/2010, o senhor chefe de finanças adjunto do Serviço de Finanças da Trofa proferiu o seguinte despacho (fls. 231 e 232): -

«As dívidas dos processos executivos n.º 4219200501002457 e apensos e n.º 4219200401022385 foram revertidas contra o responsável subsidiário Celestino Manuel da Costa Reis, NIF …. O revertido foi citado em ambas as execuções, em 15 de Setembro de 2009, cfr. cópias dos avisos de recepção. Em 15 de Outubro de 2009, apresentou neste Serviço de Finanças, oposição ao processo n.º 4219200501002457 e aps.. Na altura foi, devidamente, alertado para o facto de não apresentar oposição para o processo n.º 4219200401022385 e que, assim sendo, seria de efectuar o pagamento voluntário da dívida, caso contrário o processo executivo seria de prosseguir para a penhora de bens pertencente ao revertido.

Aguardou este Serviço de Finanças a regularização da dívida em questão, uma vez que foi essa a intenção demonstrada. Contudo, tal não aconteceu e procedeu-se à penhora do prédio inscrito na matriz predial urbana n.º 7811, fracção "E" da freguesia da Póvoa do Varzim. Importa referir que a penhora se deu em data anterior (13 de Novembro de 2009, cf. cópia da Certidão do Registo Predial anexa) à apresentação do requerimento (20 de Novembro de 2009). Aliás, nos termos do n.º 1 do artigo 215.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), "findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora".

Quanto ao erro imputado a este Serviço de Finanças pelo envio do requerimento ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel para junção aos autos de oposição, não é da competência deste Serviço, interpretar qual os autos a que o requerente se refere, uma vez, que a petição é dirigida ao Exmo. Juiz do TAF de Penafiel.

Nos termos do n.º 1 do artigo 179.º do CPPT, não será de apensar os processos executivos conforme requerido, uma vez que não se encontram na mesma fase (o processo executivo n.º 4219200501002457 e aps. Está suspenso nos termos do artigo 169.º, conjugado com o artigo 212.º, ambos do CPPT e o processo executivo n.º 4219200401022385 em fase de "com citação pessoal").

Não existe, portanto, qualquer fundamento legal, para ordenar a suspensão do processo de execução fiscal n.º 4219200401022385, para o qual o executado por reversão pôde exercer todo e qualquer direito que lhe é imputado e, no entanto optou por não o fazer.

Prossiga-se com as devidas diligências quanto ao processo executivo n.º 4219200401022385, inclusive venda do imóvel penhorado e notifique-se do presente despacho as partes interessadas, Celestino Manuel da Costa Reis e, respectivo mandatário, Dr. António Mascarenhas Saraiva».-

G) O reclamante e o seu ilustre mandatário foram notificados deste despacho em 9/3/2010 (fls. 232 e 233 e respectivos versos).-

H) Em 19/3/2010, o reclamante apresentou a petição inicial da reclamação no Serviço de Finanças da Trofa (fls. 234).-

6 – Apreciando.

6.1 Da não suspensão do processo de execução fiscal ao abrigo do artigo 279.º n.º 1 2.ª parte do Código de Processo Civil

A sentença recorrida, a fls. 278 a 284 dos autos, julgou ***totalmente improcedente*** a reclamação deduzida contra a decisão de indeferimento do Serviço de Finanças da Trofa do requerimento de suspensão do processo de execução fiscal ***até ao trânsito em julgado da sentença a proferir no processo de oposição n.º 710/09, referente ao processo de execução fiscal n.º 4219-2005/01002457,*** deduzido com fundamento no disposto no artigo 279.º n.º 1, 2.ª parte, do Código de Processo Civil (CPC).

Fundamentou-se o decidido na existência de um regime próprio da suspensão do processo de execução fiscal, estabelecido pelas disposições conjugadas dos arts. 85.º, n.ºs 3 e 4, 169.º, 195.º, 199.º, 212.º e 272.º do CPPT e 52.º da LGT, cuja especificidade afastaria a aplicação subsidiária do regime da suspensão do CPC, posição esta apoiada pela doutrina (quer em face do Código de Processo Tributário, quer do CPPT), designadamente por JORGE LOPES DE SOUSA, cuja posição expressa no seu ***CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO Anotado e Comentado***, Volume II, 5.ª Ed., Lisboa, Áreas Editora, pp. 607 e 608, cita e transcreve na parte pertinente (cfr. sentença recorrida, a fls. 282 e 283 dos autos), e bem assim na insindicabilidade da decisão de não suspensão da execução tomada ao abrigo do n.º 1 do artigo 279.º do CPC, pois que o poder conferido ao tribunal para suspender o processo ao abrigo daquele preceito legal se configuraria como um poder discricionário do tribunal, na lição de LEBRE DE FREITAS, MONTALVÃO MACHADO e RUI PINTO, que cita (cfr. sentença recorrida, a fls. 283 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente, sustentando, em síntese, a aplicabilidade do artigo 279.º n.º 1, alínea e) do Código de Processo Civil ao processo de execução fiscal, pois que inexistiria ***qualquer***

norma que disponha que a execução fiscal só possa ser suspensa nos casos previstos nos artºs 85º, nºs 3 e 4, 169.º, 195º, 199º, 212º e 272º do CPPT e 52º da LGT, e ao caso dos autos, alegando haver ***motivo justificado*** para a pretendida suspensão, pois ***que tendo ambas as execuções revertido contra o recorrente pelo mesmo fundamento não faz sentido que, por um lado, numa das execuções possam ser penhorados e vendidos bens a ele pertencentes e que, por outro, a execução contra a qual deduziu oposição venha a ser julgada extinta em consequência da oposição que, contra ela, foi deduzida com o fundamento da ilegitimidade do recorrente,*** e entendendo ainda ser a decisão de não suspensão da instância tomada ao abrigo daquele preceito legal recorrível nos termos gerais, pois que ***depende da verificação do condicionalismo imposto por lei*** (cfr. as conclusões das suas alegações de recurso, ***supra*** transcritas).

Vejamos, pois.

É inteiramente correcto afirmar, como faz o recorrente na conclusão 3.ª das suas alegações de recurso, que o artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) dispõe que o Código de Processo Civil é de aplicação supletiva ao processo judicial tributário. Tal decorre directa e imediatamente da lei, não sendo legítima nenhuma dúvida a esse respeito.

Sucede que as disposições do Código de Processo Civil são apenas, di-lo o citado artigo do CPPT, de aplicação supletiva, o que pressupõe que se constate, em momento prévio, a existência de uma lacuna na normação específica do processo judicial tributário a carecer de preenchimento.

Ora, tal lacuna inexiste no caso dos autos.

Como bem disse a sentença recorrida, e reiterou o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto no seu parecer junto aos autos, apoiando-se ambos na lição de JORGE LOPES DE SOUSA (in ***Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado,*** Volume I, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2006 pp. 607/608) a suspensão do processo de execução fiscal tem na lei tributária um regime próprio e específico (artigos 23º n.º 3, 49º n.º 3 e 52º n.º 1 da Lei Geral Tributária e artigos 69º, 172º, 180º nº1, 189º nº6, 200º nº1, 220º, 224º nº2, 232º alínea c), 239º nº1, 245º nº1 e 262º nº1 CPPT), determinado pelo interesse público subjacente à cobrança coerciva dos créditos visada, que afasta a possibilidade de aplicação das causas de suspensão do processo de execução comum, e, por identidade ou maioria de razão, da causa de suspensão da instância invocada pelo recorrente.

Como ensinava o saudoso Professor SALDANHA SANCHES (***Manual de Direito Fiscal***, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 485/486) ***a tendência no processo fiscal é para negar, ao contribuinte, a possibilidade de deter a marcha do processo e, desse modo, pôr em causa a cobrança. Exige-se-lhe o pagamento prévio do imposto, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a Administração fiscal, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios. Falamos do princípio "solve et repete". Em alternativa ao pagamento do imposto, exige-se ao contribuinte, entretanto, a prestação de uma garantia. (…). O regime constitui, assim, uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado.***

Inexiste, pois, em matéria de suspensão da execução fiscal qualquer lacuna a requerer integração por aplicação do disposto no artigo 279.º n.º 1 2.ª parte do Código de Processo Civil, não sendo, pois, esta norma invocável para pretender suspender a execução fiscal na qual nenhuma oposição foi deduzida até ao trânsito em julgado do processo de oposição pendente deduzido numa outra execução fiscal.

Acresce que, mesmo que em abstracto tal norma fosse subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, solução que acabámos de rejeitar, não se vê como no caso dos autos a sua invocação pudesse servir os interesses do recorrente.

De facto, a suspensão da instância possibilitada ao tribunal pela 2.ª parte do n.º 1 do artigo 279.º do Código de Processo Civil pressupõe, nos termos deste preceito legal, a ocorrência de "motivo justificado". Ora, não obstante a alegação do recorrente (cfr. conclusão 13.ª das suas alegações de recurso), não se vê qualquer justificação para suspender uma execução fiscal, na qual o ora recorrente teve oportunidade de se defender, até ao trânsito em julgado da sentença a proferir em oposição deduzida numa outra execução em que é executado, sabido que a decisão proferida nesta nenhum efeito poderá ter naquela, pois que uma e outra têm diferentes objectos.

O facto de ***ambas as execuções*** terem ***revertido contra o recorrente pelo mesmo fundamento*** em nada altera o que se disse, pois que para que o fundamento invocado na oposição pudesse valer na execução fiscal na qual se não opôs, mister era que o tivesse invocado, pelo meio e no prazo que a lei lhe concedia.

Não o tendo o recorrente feito, pode na execução em que não se opôs serem ***penhorados e vendidos bens a ele pertencentes*** e naquela em que o fez, se julgada procedente, vir a ser extinta contra ele essa, e não qualquer outra, execução.

Se assim não fosse, podendo suspender-se a execução fiscal na qual não foi deduzida oposição nos termos pretendidos, poderia até acontecer o seguinte efeito perverso e que repugna a consciência jurídica, pelo que deve ter-se por inaceitável: se a oposição deduzida viesse a ser julgada improcedente, muito provavelmente os tributos exequendos estariam ainda em tempo de ser cobrados coercivamente, pois que a suspensão da execução fiscal decorrente da dedução de oposição, acompanhada da necessária

prestação de garantia sem a qual a suspensão da execução fiscal não tem lugar (salvo quando dispensada nos termos legais), tem efeito suspensivo do prazo de prescrição – cfr. o artigo 49.º n.º 4 da LGT-, o que poderia já não suceder naquela outra execução na qual não foi deduzida oposição e que teria sido suspensa ao abrigo do n.º 1 do artigo 279.º do Código de Processo Civil, pois que a suspensão da execução com aquele fundamento não teria, parece, a virtualidade de suspender o prazo de prescrição (cfr. o n.º 4 do artigo 49.º, ***a contrario***).

Face ao exposto, necessário é concluir que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 18 de Agosto de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Costa Reis — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 18 de Agosto de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação. Garantia. Subida imediata. Perda do efeito útil.

Sumário:

I — Não obstante o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito — princípio da tutela judicial efectiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) — a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

II — Perde toda a sua utilidade a reclamação do acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia cujo conhecimento seja diferido para momento posterior à penhora ou venda, pois que a dispensa de prestação de garantia visa, precisamente, obviar à prática daqueles actos executivos enquanto estiver pendente a oposição deduzida.

Processo n.º 639/10-30.
Recorrente: Teresa de Jesus Sá e Caíres.
Recorrido: 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 – Teresa de Jesus Sá e Caires, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal do despacho do juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, de 9 de Junho de 2010, que julgou não ser o momento - havendo que aguardar pela prova da realização da penhora e da venda no processo executivo - para conhecer da reclamação por ela deduzida, abstendo-se de conhecer imediatamente do mérito da mesma, para o que apresentou as seguintes conclusões:

1. A recorrente, na sequência da citação da execução fiscal que lhe foi instaurada, pediu dispensa da prestação de garantia que lhe foi indeferida pelo Chefe de Finanças de Santa Cruz.

2. E a recorrente reclamou desse indeferimento para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal.

3. E o Tribunal administrativo e Fiscal do Funchal decidiu não apreciar de imediato a reclamação da recorrente por falta de invocação de prejuízos irreparáveis e da inutilidade da reclamação se esta subisse diferidamente e mandou aguardar que as partes venham provar a realização da penhora e da venda no processo de execução fiscal n.º 2887200901004980.

4. E é desta decisão do Meritíssimo Juiz de não apreciação imediata da reclamação da recorrente que se interpõe o presente recurso, o qual versa matéria exclusivamente de direito.

5. O Meritíssimo Juiz recusou a apreciação imediata da reclamação da decisão do órgão Fiscal, e fundamentou essa recusa com base exclusivamente na interpretação literal das disposições legais do artº 278º do C.P.P.T. que estabelecem a regra da subido diferida e as excepções a essa regra, quando a reclamação se fundamenta em prejuízo irreparável, interpretadas sem observância das mais elementares regras de interpretação das leis e em desconformidade com o pensamento legislativo e a unidade do sistema jurídico.

6. E uma das excepções invocadas na decisão recorrida para a não subida imediata da reclamação da recorrente foi precisamente a excepção da alínea d) do n.º 3 do artº 278º do C.P.P.T – Determinação da prestação de garantia indevida – mas nessa excepção cabe o fundamento que a recorrente invocou para a subida imediata da sua reclamação.

7. E os prejuízos irreparáveis são factos notórios que não carecem de prova, nem de alegação (art. 514º do C.P.P.) e a inutilidade da reclamação resultante da subida diferida não consta das disposições do art. 278º do C.P.P.T. pelo que não carece de alegação e prova e é facto notório, tal como os prejuízos irreparáveis.

8. E as disposições do art. 278.º do C.P.P.T. não devem ser interpretadas com base exclusivamente na letra da lei e têm de ser interpretadas tendo em conta a L.G.T. que prevalece sobre o C.P.P.T. (artº 1º do C.P.P.T.) nomeadamente os artigos 95º,nº1 e 92º, nº2 alínea d) que reconhecem aos interessados o direito de impugnar ou recorrer, designadamente do indeferimento expresso ou tácito de reclamação ou recurso.

9. A L.G.T. garante aos interessados o direito de reclamação para o Juiz dos actos administrativos materialmente lesivos praticados pelos Órgãos de Administração Tributária (art. 103.º, n.º 1 e 2 da L.G.T.).

10. A Lei de Autorização Legislativa do C.P.P.T. (Lei 87-A/98 de 31 de Dezembro, artº 5º, nº1) é no sentido da subida imediata das reclamações e da suspensão do processo de execução fiscal e é matéria da competência reservada da Assembleia da República, que não pode ser alterada por Decreto-Lei do Governo, nem pode deixar de ser considerada na interpretação das disposições do C.P.P.T.

11. A recorrente, com o pedido de dispensa de garantia, pretendeu suspender a execução e evitar a penhora e venda dos bens, pelo que a não subida imediata retira toda a utilidade da reclamação, pois, desencadeia o prosseguimento da execução e a realização da penhora.

12. A reforma do processo civil de 95/96 impõe a harmonização das disposições do C.P.P.T. e sobem imediatamente os recursos cuja retenção os tornaria absolutamente nulos, pelo que as reclamações não podem ter regime diferente.

13. "É completamente inútil a reclamação do despacho do órgão de execução fiscal que indefere o pedido de dispensa/isenção de garantia caso o seu conhecimento seja diferido para depois da penhora" – Ac. 28/1/2010 – Trib. Central Adm. Norte.

14. Há denegação de justiça decorrente da subida diferida da reclamação, pois esta perde o efeito prático e viola o artº 103º, nº2 da L.G.T.

15. A Constituição da República garante a tutela jurisdicional e efectiva dos direitos dos Administrados, nomeadamente a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem (art. 268º, nº4) e os Tribunais não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados, pelo que a interpretação das disposições o artº 278º do C.P.P.T. terá de ser obtida em conformidade com as disposições constitucionais e os seus princípios.

16. A redacção das disposições do C.P.P.T. teve em vista a celeridade processual mas não teve em vista revogar os direitos e garantias dos contribuintes e nesse sentido o S.T.A. tem vindo a pronunciar-se até pelo reforço desses direitos e garantias e pela subida imediata das reclamações das decisões que neguem a suspensão do processo (Ac. Secção Central Contencioso administrativo de 9/1/2008).

Termos em que deve o recurso merecer provimento, revogando-se o douto despacho recorrido e, em consequência, ordenar-se a remessa do processo ao Tribunal "a quo" para que seja proferida nova decisão que, respeitando o princípio da subida imediata, aprecie a reclamação da recorrente com decisão de mérito e com todas as consequências legais.

2 – Contra-alegou a recorrida Fazenda Pública, nos termos de fls. 100 a 110 dos autos, concluindo no sentido da manutenção do despacho recorrido, consequência do não provimento do recurso.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal pronunciou-se nos seguintes termos:

Objecto do recurso: decisão judicial de indeferimento de apreciação imediata de reclamação apresentada contra decisão do órgão da execução fiscal.

FUNDAMENTAÇÃO

1. O acto reclamado tem como objecto a decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia (art. 52º n.º 4 LGT; arts. 170º n.º 1 1 199º n.º 3 CPPT).

A consequência jurídica do indeferimento é o prosseguimento da execução com penhora de bens e posterior venda, actos lesivos de inequívoca repercussão negativa na esfera da executada (art. 169º n.º 3 CPPT)

Neste contexto a decisão de indeferimento de dispensa da prestação de garantia deve ser equiparada à determinação de prestação de garantia indevida ou superior à devida, entendida pelo legislador como fundamento de um prejuízo irreparável para quem deva prestá-la, a justificar a subida imediata da reclamação (art. 278º n.º 3 alínea d) CPPT)

2. Embora a reclamante não tenha expressamente invocado o prejuízo irreparável resultante da não subida imediata da reclamação, ele extrai-se sem grande esforço de interpretação do teor dos arts. 1º/5ª da petição (fls. 11), como consequência do alegado prejuízo irreparável resultante do acto reclamado de indeferimento de dispensa de prestação de garantia.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao TF Funchal para apreciação do mérito da reclamação.

Com dispensa dos vistos legais, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à Conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É apenas a de saber se bem andou o despacho recorrido ao diferir o conhecimento da reclamação deduzida contra o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para momento posterior à penhora e venda dos bens no processo executivo.

5 – Apreciando

5.1 Do conhecimento imediato ou diferido da reclamação

O despacho recorrido, a fls. 70 dos autos, depois de reproduzir a letra dos artigos 276.º e 278.º números 1 e 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), entendeu que *o presente processo não devia ter subido já a este TT e que não deve prosseguir até que se encontrem realizadas a penhora e a venda, como impõe o art. 278º-1 CPPT, pois que não existe, por parte da reclamante, como devia, a invocação de qualquer facto concreto pertinente com o cit. prejuízo irreparável (desconsiderando por ora os factos invocados na Resposta) ou sequer a inutilidade da reclamação se esta subisse diferidamente.*

Sustenta, por esta via, que a reclamação deduzida contra o indeferimento do pedido de dispensa de garantia devia ter "subida diferida", e não imediata, decidindo *aguardar que as partes nos venham provar a realização da penhora e da venda no processo de execução fiscal,* decisão apoiada pela recorrida Fazenda Pública, nas suas contra-alegações de fls. 100 a 110.

Discorda do decidido a recorrente, pugnando pelo conhecimento imediato da reclamação sob pena de perda do seu efeito útil, no que é apoiado pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, no seu parecer junto aos autos e supra transcrito.

Vejamos, pois.

A regulamentação legal da "reclamação para o juiz da execução" dos actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal" - através da qual o legislador, na Lei Geral Tributária (cfr. o seu artigo 103.º), terá pretendido assegurar que o carácter judicial do processo de execução fiscal não se traduza numa mera afirmação retórica, desprovida de substância – consta dos artigos 276.º e seguintes do CPPT.

De acordo com o sistema instituído neste último diploma, em princípio a reclamação só a final será conhecida pelo tribunal, depois de realizadas a penhora ou a venda (cfr. o n.º 1 do artigo 278.º do CPPT), salvo «quando a reclamação se fundar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades», identificadas nas quatro alíneas do mesmo número, caso em que haverá lugar à sua subida imediata (cfr. o n.º 4 do artigo 278.º do CPPT).

Ora, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, na sua petição inicial (a fls. 11 e 12, frente e verso, dos autos) a reclamante requereu a subida imediata da reclamação *nos termos da alínea d) do n.º 3 do artº 278º do CPPT* (fls. 12, verso, dos autos) e ***e****mbora a reclamante não tenha expressamente invocado o prejuízo irreparável resultante da não subida imediata da reclamação, ele extrai-se sem grande esforço de interpretação do teor dos arts. 1º/5ª da petição (fls. 11), como consequência do alegado prejuízo irreparável resultante do acto reclamado de indeferimento de dispensa de prestação de garantia.*

Bem fez, pois, o órgão de execução em fazer subir tal reclamação imediatamente, e bem teria feito o Tribunal "a quo" se tivesse apreciado o seu mérito, pois que o requerimento que indeferiu o pedido de dispensa da prestação de garantia se consubstancia, afinal, num pedido de prestação de garantia (alegadamente) indevida, se não na letra da lei, ao menos por via interpretativa, buscando o espírito desta em consonância com a garantia constitucional de "tutela jurisdicional efectiva" (artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República) que a Lei Fundamental confere aos administrados, também na veste de contribuintes.

Mas mesmo que assim se não entendesse e se não descortinasse na letra da lei mais do que as palavras aí expressamente empregues, sempre se haveria de chegar à mesma conclusão atendendo a que a jurisprudência e a doutrina vêm reiteradamente afirmando que apesar do carácter taxativo que a

redacção deste n.º 3 do art. 278.º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, deverá ainda admitir-se, sob pena de violação do direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo, constitucionalmente garantido (cf. art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República, a remessa e conhecimento imediato da reclamação sempre que, sem eles, o interessado sofra prejuízo irreparável ou sempre que, sem ela, a reclamação perca toda a utilidade (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO Anotado e Comentado,* Volume II, 5.ª Ed., Lisboa, Áreas Editora, pp. 666/669, notas 5 e 5 ao art. 278.º do CPPT).

Ora, como vem sendo decidido pelos Tribunais Superiores desta Jurisdição, a reclamação de acto de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia é precisamente um dos casos em que a subida diferida da reclamação lhe retira qualquer efeito útil, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia visa, exactamente, obter a suspensão da execução e obstar à penhora dos seus bens (cfr. os Acórdãos deste Tribunal de 6 de Março de 2008, rec. n.º 58/08 e de 15 de Julho de 2009, rec. n.º 387/09; cfr. também o Acórdão do TCA-Norte de 28 de Janeiro de 2010, rec. n.º 705/09.0BEVIS).

Ora, *se a reclamação deduzida contra o indeferimento desse pedido pelo órgão de execução fiscal subir a final (ou seja, após a penhora), a decisão da reclamação será absolutamente inútil, pois o eventual deferimento seria de todo inócuo, já que o efeito produzido pela dispensa da garantia – a suspensão da execução – esgota-se antes da penhora, pois que visa evitá-la. Dito de outro modo: ao requerer a dispensa da prestação de garantia, a Executada pretendeu suspender a execução, ou seja, pretendeu evitar a penhora. Tendo tal requerimento sido indeferido, se a reclamação apresentada não for imediatamente apreciada, a consequência é o prosseguimento da execução; e, subindo a final, já não pode produzir efeito útil, pois a subida diferida implica, pela sua natureza, que a execução (que se pretendia ver suspensa) prosseguiu até à concretização da penhora.*

Face ao exposto, necessário é concluir que o recurso merece provimento.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando o despacho recorrido e ordenando a baixa do processo à primeira instância para que conheça imediatamente do mérito da reclamação deduzida, se a tal nada mais obstar.

Custas pela recorrida Fazenda Pública, que contra-alegou.

Lisboa, 18 de Agosto de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Costa Reis — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 25 de Agosto de 2010.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Interrupção do prazo. Impugnação judicial. Suspensão da execução. Omissão de decisão. Arguição de nulidade.

Sumário:

I — A operatividade e eficácia autónomas da causa interruptiva do prazo de prescrição configurada por impugnação judicial torna irrelevantes as consequências jurídicas que se pretendam retirar para efeito do decurso desse prazo do facto de se encontrar suspensa a execução em decorrência de prestação de garantia, nos termos do artigo 169.º do CPPT.

II — Deve entender-se como sendo da responsabilidade do contribuinte a suspensão da execução fiscal em decorrência de garantia por ele prestada, uma vez que aí se visa precisamente consequenciar essa suspensão e, como tal, coloca a administração tributária, enquanto credora da dívida exequenda, numa situação de a não poder cobrar, desta forma se compreendendo essa suspensão de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT (redacção antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

III — A omissão de decisão por parte da administração tributária não constitui objecto admissível de reclamação, nos termos do artigo 276.º do CPPT, antes a nulidade daí decorrente deverá ser arguida perante o órgão de execução fiscal e só, então, da decisão que não satisfaça a sua pretensão poderá reclamar.

Processo n.º 643/10-30.
Recorrente: MSF Activos Imobiliários, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- "MSF Activos Imobiliários SA", com os demais sinais do autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a reclamação deduzida de decisão do órgão de execução fiscal que não reconheceu a prescrição da dívida exequenda relativa a IRC do ano de 1999, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Vem o presente recurso interposto da Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 28 de Maio de 2010, proferida nos autos do processo n.º 842/10.9BELRS, a qual julgou improcedente a reclamação deduzida pela ora Recorrente, MSF ACTIVOS IMOBILIÁRIOS, SA, com o fundamento de que a dívida exequenda ainda não se encontra prescrita.

B) Com base e fundamento na factualidade dada como assente naquela Sentença, julgou o Tribunal a quo que "a dívida exequenda ainda não se encontra prescrita"

C) Entende, a ora Recorrente, salvo o devido respeito, e melhor entendimento, que o Meritíssimo Juiz a quo, fez na Sentença ora recorrida uma errada interpretação e aplicação do direito aos factos.

D) Havendo na douta Sentença recorrida quer normas jurídicas que foram violadas quer erro na subsunção dos factos ao direito, os quais impunham outra decisão, na qual se conferisse provimento à Reclamação deduzida.

E) Desde logo, e em primeiro lugar, há na douta Sentença recorrida erro de julgamento, já que o Meritíssimo Juiz a que, fazendo uma errada subsunção dos factos ao direito, considerou que "a prescrição esteve suspensa entre 21-01-2005 e 28-04-2009".

F) Ora, salvo o devido respeito, entende a ora Recorrente que a douta Sentença recorrida enferma de erro de julgamento, ao ter assim decidido, e com estes fundamentos, razão pela qual deve a mesma ser revogada por este Tribunal, e substituída por outra que faça uma correcta interpretação do direito aplicável.

G)Tudo, quando pretende a DGCI cobrar coercivamente uma dívida que está há muito prescrita.

H) O despacho de 15 de Março de 2010, do Senhor Chefe do Serviço de Finanças do Lisboa — 5, não reconheceu o termo do prazo de prescrição da dívida de 1999, referente a IRC — tendo sido desse acto que a aqui Recorrente deduziu a competente reclamação.

I) Não pode aceitar-se como legal o despacho colocado em crise, que não reconhecendo o terminus do prazo de prescrição da dívida, terá como consequência quer a execução da garantia prestada, quer a extinção do processo executivo pelo pagamento.

J) Tudo isto, quando o raciocínio da DGCI se encontra viciado.

K) No caso dos presentes autos, o início do prazo de prescrição verificou-se no dia 1 de Janeiro de 2000.

L) Tendo sido objecto de interrupção em 19 de Abril de 2004, data em que a Executada e ora Recorrente deduziu impugnação judicial.

M) Até 19 de Abril de 2004 — data em que, repete-se, foi deduzida impugnação judicial —, tinham decorrido 4 (quatro) anos, 3 (três) meses e 18 (dezoito) dias.

N) Sendo que, em 20 de Janeiro de 2005, a ora Recorrente juntou aos autos documento comprovativo de ter sido prestada garantia bancária para suspensão da execução, nos termos do estabelecido no artigo 169.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

O)Sucede que o processo esteve parado por mais de 1 (um) ano, por facto que não deve, nem pode, ser imputável ao contribuinte.

P) Razão pela qual, o prazo de prescrição voltou a correr desde o dia 19 de Janeiro de 2006.

Q) E para ocorrer a prescrição era necessário ao tempo que decorressem mais 3 (três) anos, 8 (oito) meses e 13 (treze) dias.

R) O que significa que a prescrição se verificou em 02 Outubro de 2009.

S) Assim, o *dies a quo*, do prazo prescricional é o dia 1 de Janeiro de 2000,

T) E o *dies ad quem* do prazo prescricional foi o dia 02 de Outubro de 2009.

U) Com efeito, a dívida objecto do processo de execução fiscal sub judice encontra-se prescrita.

V) Do exposto decorre necessariamente que a decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa – 5 é ilegal.

W)Pois bem sabia, porque é de conhecimento oficioso, que a dívida exequenda já se encontra prescrita.

X) Ao actuar do modo supra descrito, ignorando a prescrição da dívida exequenda, violou a DGCI um dos princípios basilares aos quais se encontra vinculada — o princípio da legalidade.

Y) A consequência óbvia e manifesta dessa vinculação ao princípio da legalidade será a de que se a DGCI não actuar em obediência ao mesmo verá a sua conduta padecer de evidente ilegalidade sendo, assim, anuláveis, ou mesmo nulos, os actos por si praticados.

Z) Por tudo isto, a interpretação do Meritíssimo Juiz a quo é, salvo o devido respeito, errada, por violação do disposto no n.º 3, do artigo 49.º da LGT.

AA) Entendeu, ainda, o Tribunal *a quo* que não "não pode proceder" a alegação da aqui Recorrente no que se refere ao (re)cálculo dos juros de mora.

BB) Tudo quando no despacho de 15 de Março de 2010, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa - 5, não se pronunciou (sequer) acerca do período de contagem dos juros.

CC) Sendo, o prazo máximo de contagem dos juros de mora de três anos.

DD) Prazo esse em muito excedido, já que os juros de mora se encontram calculados desde 22 de Janeiro de 2004.

EE) Razão pela qual, devem os juros de mora ser recalculados, atendendo a que, repete-se, só podem ser cobrados pelo período de 3 (três) anos.

FF) Ora, tendo presente o supra exposto sempre se haverá de considerar que é manifestamente ilegal a decisão notificada à Recorrente, pelo oficio n.º 02861 do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa —5.

GG) Devendo, em consequência de todo o exposto, a decisão recorrida ser revogada por outra que faça quer uma correcta subsunção dos factos ao direito, quer uma correcta aplicação normativa.

2- Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Recorrente: MSF Activos Imobiliários, SA

Objecto do recurso: sentença decaratória da improcedência da reclamação apresentada contra decisão do órgão da execução fiscal de não reconhecimento de prescrição de dívida exequenda

FUNDAMENTAÇÃO

I. *Prescrição da dívida exequenda*

Sendo a dívida exequenda proveniente de IRC (exercício de 1999) o prazo de prescrição de 8 anos iniciou-se em 1.01.2000 (art.48º n.º 1 LGT)

A dedução de impugnação judicial em 19.04.2004 (por lapso material o probatório refere a data de 5.05.2004) interrompeu o prazo de prescrição, só se iniciando novo prazo após o trânsito em julgado da decisão judicial que ponha termo ao processo (art.49º nºs 1 e 4 LGT; art.326º nº1 CCivil; Jorge Lopes de Sousa. Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária pp.11/13)

Entre a data do início do prazo de prescrição e a data da dedução da impugnação judicial decorreram 4 anos 3 meses e 18 dias.

A paragem do processo de execução fiscal (PEF) por período superior a um ano após 20.01.2005 é imputável ao sujeito passivo, na medida em que é consequência jurídica imperativa da prestação da garantia bancária (art. 169º nº1 CPPT); assim sendo, não determina a cessação do efeito interruptivo da prescrição resultante da dedução da impugnação judicial (PEF apenso fls.8/11; art.49º n.º 2 LGT redacção vigente em 20.01.2006)

O novo prazo de prescrição de 8 anos iniciou-se em 28.04.2009, data do acórdão do TCA Sul, transitado em julgado, que pôs termo ao processo de impugnação judicial (art.49º nº4 LGT; probatório al.D))

Neste contexto não se verifica a prescrição da dívida tributária exequenda

II *Juros de mora*

As conclusões da recorrente são improfícuas, porquanto não atacam o fundamento da decisão sobre o pedido de reformulação do cálculo dos juros de mora (por alegado excesso), o qual radica na inexistência de formação de indeferimento tácito da pretensão à data da apresentação da reclamação (art.57º nº1 LGT)

Sem prescindir, a reclamação não constitui o meio processual adequado de reacção a eventual indeferimento tácito, na medida em que:

a) não está prevista na lei, a qual apenas contempla o recurso hierárquico, o recurso contencioso e a impugnação judicial (art.57º nº5 LGT)

b) tem por objecto legal um acto de conteúdo positivo (não omissivo) praticado pelo órgão da execução fiscal; o interessado deverá arguir a nulidade da omissão perante o órgão da execução fiscal e reclamar posteriormente de eventual decisão desfavorável (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado Volume II 2007 p 648)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

4- A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

A) Corre os seus termos no Serviço de Finanças de Lisboa 5 o processo de execução fiscal n.º 3263200401025163, contra Jardim da Bagatela Empreendimentos Imobiliários, SA., instaurado em 31-07-2004 para cobrança da dívida de IRC, com referência ao exercício de 1999, no montante de €332.836,82; (fls. 2 dos autos executivos apensos);

B) A ora reclamante deduziu impugnação judicial em 5 de Maio de 2004 que correu termos com o n.º 779)04.OBELSB;

C) Em 20-01-2005 a ora reclamante apresentou garantia bancária para suspensão do processo, nos termos do art. 169º do CPPT;

D) Em 28-04-2009 foi proferido Acórdão pelo Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do processo de impugnação referido em 8) que concedeu razão aos argumentos da Fazenda Pública;

E) Em 01-03-2010, a ora reclamante apresentou requerimento junto do Serviço de Finanças de Lisboa 5 no qual arguiu a prescrição da dívida exequenda;

F) Por despacho de 15-03-2010, do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças não reconheceu a prescrição da dívida (fls. 66167);

G) Em 25-03-2010, no Serviço de Finanças de Lisboa 5, deu entrada a presente petição de reclamação.

5- A questão fundamental que importa conhecer no presente recurso consiste em saber da eventual prescrição da dívida exequenda de IRC relativa ao ano de 1999.

Vejamos, então.

De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT (em vigor desde 1/1/1999), as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos contados nos impostos periódicos, como é o caso, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Isso significa que, na ausência de causas de suspensão ou interrupção do decurso desse prazo prescricional e tendo em conta que esse prazo teve início em 1/1/2000, a dívida exequenda de IRC do ano de 1999 encontrar-se-ia prescrita desde 1/1/2008.

Todavia, assim não sucede na situação em apreço em face da ocorrência da causa interruptiva do prazo de prescrição consubstanciada na impugnação judicial deduzida pela ora recorrente em 5 de Maio de 2005 (B) do probatório), como resulta do disposto no n.º 1 do artigo 49º da LGT.

Ora, sendo certo que do probatório não se alcança que esse processo de impugnação judicial tenha estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo com a consequente degradação do aludido efeito interruptivo em suspensivo nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da LGT (antes da sua revogação pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), a interrupção da prescrição verificada tem como consequência a inutilização de todo o tempo anteriormente decorrido para a prescrição, não começando a correr novo prazo enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (artigos 326.º, n.1 e 327.º n.º 1 do CC)- cfr. Jorge Lopes de Sousa, in "Sobre a prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas,", 2.ª edição a fls. 57 e75.

Como assim, no caso que nos ocupa, o prazo de prescrição apenas começou a correr em 28/04/09, data em que foi proferido o acórdão do TCA Sul, transitado em julgado, que pôs termo ao processo de impugnação judicial (D) do probatório), encontrando-se, assim, muito longe de atingir o referido prazo limite de oito anos.

Em face da operatividade e eficácia autónomas, nos termos acima expostos, da causa interruptiva da prescrição configurada pela impugnação judicial deduzida, irrelevam de todo as consequências jurídicas que a recorrente pretende retirar da suspensão do processo executivo em decorrência da prestação de garantia bancária, nos termos do artigo 169.º do CPPT (C) do probatório), suspensão essa que defende não ser da sua responsabilidade para efeito de poder despoletar a hipótese normativa constante do n.º 2 do artigo 49.º da LGT

De todo o modo, a este propósito, sempre se diga que não se apresenta como defensável o entendimento de que essa suspensão não seja imputável ao contribuinte sabido, como é, que a garantia é por ele prestada e visa necessariamente consequenciar essa suspensão e, como tal, coloca a administração tributária, enquanto credora da dívida exequenda, numa situação de a não poder cobrar e assim se compreende a suspensão do prazo de prescrição previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT-cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. citada, a fls. 68.

Impõe-se, portanto, concluir que a dívida exequenda de IRC do ano de 1999 não se encontra prescrita.

A recorrente insurge-se ainda, por outro lado, quanto à improcedência da questão suscitada na reclamação quanto ao facto do Senhor Chefe de Finanças não se ter pronunciado acerca do período de contagem dos juros devidos.

Fundamentou-se tal improcedência no facto de "*...na data da apresentação da presente reclamação ainda não tinha decorrido o prazo de indeferimento tácito, nos termos do art. 57.º da LGT,...* ".

Acontece que, como bem salienta o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, as conclusões a respeito desta questão vertidas nas conclusões da alegação de recurso são improficuas, uma vez que não contêm qualquer ataque pertinente e eficaz à fundamentação aduzida na sentença, decorrendo dessa ausência de impugnação que essa fundamentação se mantenha incólume e, por via disso, resulta a impossibilidade do decidido vir a ser alterado nesta via de recurso.

Importa, não obstante, acentuar que a questão da omissão denunciada nunca poderia ser objecto de reclamação, já que esta tem necessariamente por objecto decisões da administração tributária no processo de execução fiscal que afectem direitos ou interesse legalmente protegidos, antes a nulidade daí decorrente deveria ser arguida perante o órgão de execução fiscal e só, então, da decisão que não satisfaça a sua pretensão o contribuinte poderá reclamar - cfr. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, Anotado e Comentado, 5.ª edição, anotação 4 ao artigo 276.º.

Improcedem, ainda, nesta parte as conclusões da alegação da recorrente.

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 25 de Agosto de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *António Madureira — Madeira dos Santos.*

Acórdão de 1 de Setembro de 2010.

Assunto:

Prescrição. Responsável subsidiário.

Sumário:

O disposto no n.º 3 do artigo 48.º da LGT opera sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da própria citação do responsável subsidiário, se esta ocorrer antes do termo do prazo da prescrição.

Mesmo antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do artigo 49.º da LGT (introduzida pelo artigo 89.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), são de considerar todas as causas sucessivas de interrupção da prescrição, caso ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

Processo n.º 635/10-30.
Recorrente: Jorge Manuel Simão dos Santos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Jorge Manuel Simão dos Santos, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Viseu, negou provimento à reclamação apresentada contra decisão do órgão de execução fiscal (CSF Viseu 2), decisão esta que não atendeu à alegada prescrição dos tributos em causa nas presentes execuções, reconhecendo apenas tal prescrição quanto às dívidas provenientes das liquidações de juros compensatórios do primeiro e segundo trimestres de IVA de 1999.

1.2. O recorrente alegou o recurso e formulou as Conclusões seguintes:

1. As Execuções fiscais nºs. 3700200301002937 são relativas a dívidas de IVA, IRC e juros moratórios dos anos de 1999 a 2003, em que é executada originária a JCJL – Soc. de Construção e Mobiliário, Lda.. Sendo certo que,

2. Foram as mesmas revertidas contra o ora recorrente por despacho de reversão comunicado ao revertido em 2006-07-03. Contudo,

3. Em face da prescrição parcial da dívida exequenda, o ora recorrente apresentou um requerimento dirigido ao Exmo. Sr. Chefe de Finanças de Viseu 2, a requerer o conhecimento oficioso da prescrição da dívida exequenda dos anos de 1999 e 2000.

4. Em resposta, foi proferido despacho do Exmo. Sr. Chefe da Repartição de Finanças a reconhecer a prescrição apenas das dívidas correspondentes a juros compensatórios do primeiro e segundo trimestre de IVA do ano de 1999. Ora,

5. Inconformado o ora recorrente apresentou, em 2010-02-18, reclamação no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu. Contudo,

6. O Tribunal a quo proferiu decisão no sentido de negar provimento à reclamação e, consequentemente, reafirmando o despacho reclamado. Contudo,

7. Não pode o recorrente conformar-se com a douta decisão de que ora se recorre e sua respectiva fundamentação. Ora,

8. O que está em causa nos presentes autos é verificar se em relação à devedora originária ocorreu ou não a prescrição. Porque,

9. Salvo o devido respeito, se ocorreu a prescrição em relação à devedora originária, obviamente, que a consequência directa e imediata é a extinção do respectivo processo de execução pelo que não faz qualquer sentido, pretender manter uma execução contra um possível revertido quando o processo já foi extinto. Então,

10. A dívida exequenda referente a acto tributário dos anos de 1999 e 2000 está, efectivamente, prescrita. Pois,

11. De acordo com o n.º 1 do artigo 48º da Lei Geral Tributária (LGT), as dívidas tributárias prescrevem no prazo de oito anos. Acresce que,

12. No n.º 2 do referido artigo estabelece-se que "As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários". E,

13. O n.º 3 do mesmo artigo vem estatuir que "A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação". Por sua vez,

14. O n.º 1 do artigo 49º da LGT na redacção do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, dispunha da seguinte forma: "1 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição. Assim,

15. E após o respectivo enquadramento legal, concluímos que, em relação às contribuições de IVA de Janeiro a Março de 1999 e de Abril a Junho de 1999, não houve qualquer interrupção da prescrição. De facto,

16. Só com a Lei 100/99, de 26 de Julho (alterou a Lei Geral Tributária) é que a citação foi incluída no n.º 1 do artigo 49º da LGT como causa de interrupção da prescrição. Logo,

17. Em relação a estes factos tributários a prescrição nunca se interrompeu, uma vez que, a citação não era causa interruptiva da prescrição. Cumpre ainda realçar que,

18. A citação não interrompia a prescrição, quer essa citação fosse da devedora originária, quer fosse do responsável subsidiário. Então,

19. A divida tributária, referente às contribuições de IVA dos períodos de Janeiro a Março de 1999 e de Abril a Junho de 1999, prescreveu em 2008. De facto,

20. Não se compreende o porquê da Administração Tributária considerar prescritas as certidões de dívida correspondentes a juros compensatórios do primeiro e segundo trimestre de IVA de 1999 e não considerar prescritas as certidões das dívidas desses períodos! Pois,

21. Se tal como foi referido na douta decisão do Tribunal a quo "No despacho reclamado explica-se de forma clara e suficiente o porquê de se terem declarado prescritas apenas duas das dívidas englobadas na quantia exequenda, porque os factos tributários que lhes deram origem ocorreram antes da vigência do regime resultante da redacção introduzida no n.º 1 do artigo 49º da LGT pela Lei 100/99 de 26 de Julho". Então,

22. Só podemos concluir que ao considerar-se que as dívidas estão prescritas porque os factos tributários que lhes deram origem ocorreram antes da vigência do regime resultante da Lei 100/99, de 26 de Julho, não podem ser apenas consideras prescritas as dívidas relativas aos juros daqueles períodos. Diferentemente,

23. As próprias dívidas referentes àqueles períodos anteriores à entrada em vigor da referida Lei têm de ser declaradas prescritas, juntamente com os respectivos juros compensatórios, como é óbvio, sob pena de entrarmos em contradição insanável.

24. Quanto à dívida tributária relativa às contribuições de IVA e IRC dos restantes períodos de 1999 e do ano de 2000, também já se encontra prescrita. De facto,

25. Com a entrada em vigor da Lei 100/99, de 26 de Julho, a citação passou a interromper a prescrição. Pelo que,

26. A citação da devedora originária em 2003-05-31 (Proc. 3700200301002937), 2003-09-18 (Proc. 3700200301013114) e 2004-01-08 (Proc. 3700200401001698) interrompeu o decurso do prazo da prescrição. Contudo,

27. Em virtude do processo ter estado parado mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, e por durante esse período não ter sido efectuada ao contribuinte qualquer notificação, o

efeito interruptivo da prescrição cessou, respectivamente, um ano após as referidas citações. Para além disso,

28. Para efeitos de contagem do prazo da prescrição, soma-se o tempo que decorrer após esse período de interrupção ao que tiver decorrido até à data do início da interrupção da prescrição. Pois,

29. Assim o determina o artigo 49º, n.º 2 da LGT, na redacção vigente à data dos factos tributários e, por conseguinte, aplicável in casu. De facto,

30. Este normativo dispõe da seguinte forma: "A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação". Ora,

31. De acordo com a ilustre doutrina de Sousa, Jorge Lopes de - Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado, Vol. II, 5ª ed., Lisboa: Áreas Editora, 2007, pp. 196-197, "À face do art. 49º, n.º 2, da LGT, na redacção inicial, que vigorou até à sua revogação pela Lei do Orçamento de 2007, os efeitos da interrupção não eram idênticos aos que lhe são atribuídos no direito civil, em que a interrupção tem como efeito a inutilização, para efeitos de prescrição, de todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo (art. 326º, n.º 3, do Código Civil). À face daquela norma, não ocorria essa inutilização do tempo decorrido antes do acto interruptivo, pois, se ocorresse a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, cessava o efeito interruptivo, somando-se o tempo que decorresse após esse período ao que tinha decorrido até à data da autuação (...)".

32. Acrescentando, ainda, o seguinte: "A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro revogou o n.º 2 do art. 49º da LGT, pelo que deixou de haver um regime próprio do direito tributário sobre os efeitos da interrupção da prescrição. Porém, como resulta do art. 83º-B daquela Lei, a alteração legislativa não se aplica apenas aos prazos de prescrição em que já tivesse decorrido mais de um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo, ou, por outras palavras, o novo regime apenas se aplica aos casos em que a cessação do efeito interruptivo não se tivesse já verificado, à face da lei anterior". Então,

33. Só se pode concluir pela prescrição da dívida correspondente a IVA e IRC dos anos de 1999 e 2000. Pois,

34. Diferentemente do que se defende na douta decisão do Tribunal a quo, para efeitos de interrupção da prescrição, são irrelevantes - por a lei não as contemplar - interrupções sucessivas. Assim,

35. Prevalece a primeira hipótese que tiver surgido. Aliás,

36. Neste sentido, já se pronunciou o Tribunal Central Administrativo Norte, através de Ac. de 11/01/2007 (Proc. 00007/99), disponível em www.dgsi.pt. onde se pode ler o seguinte: «travada a prescrição por uma das causas previstas na lei, tornam-se inconsequentes factos ou causas seguintes, ainda que idóneas a provocar a interrupção da prescrição, porquanto "a lei não quer interrupções sucessivas da prescrição"».

37. No referido Acórdão ainda se esclarece que "voltando a correr um prazo prescricional anteriormente interrompido, o seu curso torna-se imune a mais interrupções, ainda que ocorram novos e diversos factos a que a lei confira eficácia interruptiva". Assim,

38. Em relação à citação do responsável subsidiário, como já se deixou expresso, a sua citação em sede de reversão não interrompe a prescrição em relação ao devedor originário. E,

39. Estando a dívida tributária prescrita em relação ao devedor originário, obviamente, que também o está em relação ao devedor subsidiário. Por isso,

40. Não se pode exigir o seu pagamento ao devedor subsidiário. De facto,

41. As referidas dívidas estão prescritas, uma vez que a citação em reversão não interrompeu a prescrição, por não haver interrupções sucessivas da prescrição, nos termos do art. 49º, n.º 3 da LGT. Por outro lado,

42. A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2007, a qual a Administração Tributária pretende ver aplicada, é posterior ao facto tributário. Pelo que,

43. Não pode ser aplicada a factos tributários anteriores à sua entrada em vigor, de acordo, aliás, com o disposto no art. 12º do Código Civil. Assim,

44. O contribuinte, na qualidade de beneficiária da prescrição, pode opor-se ao pagamento da quantia exequenda, já que,

45. Esse mesmo contribuinte tem o direito de usar da faculdade de recusar o cumprimento da prestação, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 304º do C.C., Consequentemente,

46. O contribuinte não pode ser obrigado a pagar, coercivamente, uma quantia atingida pela prescrição - cf. Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 01/11/2003 (Proc. 011848/02). Acresce que,

47. O conhecimento oficioso da prescrição é uma decorrência do artigo 175º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Termina pedindo que seja revogada a douta decisão e substituída por outra que reconheça a prescrição da dívida tributária.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Convidado que foi para em 5 dias vir sintetizar as Conclusões, sob pena de não se conhecer do recurso na parte afectada, o recorrente nada disse.

1.5. O MP emite Parecer do teor seguinte:

«Devidamente notificado do despacho de fls. 230, o recorrente nada disse. Assim, não deve conhecer-se do recurso.

De qualquer modo, nada temos a acrescentar à contestação da Fazenda Pública, de fls. 180 e sgts. que mereceu total acolhimento na sentença recorrida e que deve ser mantida.»

1.6. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) As Execuções fiscais n.º 03700200301002937 e aps., relativas a dívidas de IVA, IRC e Juros moratórios dos anos de 1999 a 2003, em que é executada originária JCJL - Soc. de Construção e Mobiliário, Lda., foram instauradas em 31/05/2003, 19/09/2003 e 08/01/2004, cfr. fls. 3 destes autos e apenso na contracapa constituídos pelos processos executivos apensos, que aqui se dão por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B) As referidas execuções foram revertidas contra o ora Reclamante José Manuel Simões dos Santos, por despacho proferido cm 20/6/2006, comunicado ao revertido em 03/07/2006, vide fls. 29 a 33;

C) Na execução fiscal e apensos o Reclamante apresentou, em 28/01/2010, requerimento a solicitar fosse declarada a prescrição da dívida exequenda dos anos de 1999 e 2000, cfr. fls. 107 a 111;

D) Por despacho proferido em 04/02/2010 e comunicado ao Reclamante em 08/02/2010 decidiu-se que apenas "as dívidas correspondentes a juros compensatórios do primeiro e segundo trimestres de IVA do ano de 1999 se encontram prescritas, nos termos da redacção original do n.º 1 do artigo 49º da LGT, que não incluía como causa de interrupção da prescrição a citação". Quanto às demais não se encontram prescritas, uma vez que a citação em reversão interrompeu a prescrição …, tendo-se iniciado uma nova contagem do prazo, ou seja, mais oito anos. Logo, a dívida em apreço, segundo os actuais condicionamentos fáctico-legais a observar, prescreverá em 2014/07/03", vide fls. 114 a 119;

E) O Reclamante reagiu ao despacho vindo de referir através da reclamação que deu origem aos presentes autos, apresentada em 18/02/2010, cfr. carimbo aposto a fls. 123, 1ª folha da petição inicial.

3.1. Considerando que o reclamante invocara que as dívidas exequendas estão prescritas dado que, por um lado, não se lhes aplica o regime resultante da aplicação introduzida pelo n.º 1 do art. 49º da LGT pela Lei n.º 100/99, de 26/7 e são irrelevantes, por não contempladas na Lei, as interrupções sucessivas e dado que, por outro lado, é inaplicável ao caso a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, que revogou o n.º 2 do dito art. 49º da LGT, porque posterior ao facto tributário, a sentença recorrida veio a julgar improcedente a reclamação com fundamento em que, no caso, releva quer o facto interruptivo resultante da citação da responsável originária, quer também o posterior facto interruptivo resultante da citação dele próprio reclamante, para a execução, na qualidade de responsável subsidiário, em 3/7/2006.

O recorrente discorda do assim decidido, invocando, no essencial, o errado julgamento quanto à prescrição da dívida exequenda.

É certo que, após promoção do MP (a fls. 230) foi ordenada a notificação do recorrente para sintetizar as Conclusões das alegações de recurso, na consideração de que estamos perante conclusões extensas e complexas e que, apesar de tal notificação, o recorrente nada disse.

Daí que o MP entenda não dever conhecer-se do recurso.

3.2. Todavia, não concordamos com esse entendimento.

O convite formulado, ao recorrente, para sintetizar as conclusões foi-o ao abrigo do disposto nos nºs. 6 e 7 do art. 282º do CPPT e do n.º 4 do art. 690º do CPC e sob a cominação prevista nesse preceito legal.

Ora, nos termos deste último normativo, «Quando as conclusões faltem, sejam deficientes, obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações a que alude o n.º 2, o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada. (…)».

A cominação prevista neste preceito não pretende, pois, sancionar o incumprimento, em todos os casos, com o não conhecimento do recurso.

Na verdade, com a reforma do processo civil de 1995, foi alterada a anterior redacção do preceito (anteriormente dispunha-se apenas «…sob pena de não conhecer o recurso» e na actual redacção consta «…sob pena de não conhecer do recurso na parte afectada»), com a manifesta intenção de apenas subtrair da apreciação do tribunal as conclusões afectadas pela deficiência, obscuridade ou complexidade detectadas. Ou seja, se subsistirem conclusões que não enfermam desses vícios e cumprem o objectivo visado com o n.º 1 do art. 690º do CPC, por indicarem os fundamentos, ou alguns dos fundamentos em que o recorrente faz assentar o pedido de alteração ou anulação da decisão, o tribunal deve conhecer do recurso nessa parte, se a tanto nada mais obstar.

Interpretação esta que, aliás, está de acordo com a intenção manifestada pelo legislador do legislador de garantir a prevalência do fundo sobre a forma, expressa e abundantemente manifestada no preâmbulo do DL n.º 329-A/95, de 12/12 e, portanto, da consagração do princípio "pro actione".

Ora, assim sendo e porque embora o recorrente não tenha cumprido o convite do tribunal, já que nada veio dizer, é, no entanto, possível, pese embora a longa e pormenorizada exposição de argumentos e considerações, surpreender o fundamento do recurso, tanto basta para que o Tribunal dele tome conhecimento.

Apreciando, pois:

3.3. A questão que importa decidir é, portanto, a de saber se ocorreu a prescrição da dívida.

Vejamos.

4.1. Os arts. 48º e 49º da LGT, na sua redacção inicial, dispunham:

Artigo 48º

«Prescrição

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 – As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

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 5º ano posterior ao da liquidação.»

Artigo 49º

«Interrupção e suspensão da prescrição

1 – A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

4.2. A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os nºs. 1 e 3 deste art. 49º, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

«1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 – O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

4.3. Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele art. 48º da LGT, o qual ficou com a redacção seguinte:

«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, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

4.4. Finalmente, a Lei n.º 53ºA/2006, de 29/12, veio alterar o citado art. 49º da LGT, tendo:

- sido revogado o seu n.º 2 (revogação que se aplica a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo - art. 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12);
- sido alterada a redacção do seu n.º 3;
- e tendo sido aditado o actual n.º 4.

Assim a actual redacção desse preceito é a seguinte:

«1 – A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 – Revogado

3 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 – O prazo de prescrição legal suspende-se 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.»

5.1. Aplicando aos factos dos autos este quadro legal, temos:

Estão em causa dívidas de IVA referente aos anos de 1999 a 2003 e de IRC, também relativas aos mesmos anos, bem como juros compensatórios.

Quanto ao IVA, sendo um imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o prazo de prescrição de 8 anos contava-se, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte.

Porém, por via da alteração que o art. 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, o dito termo inicial do prazo começou a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

E esta nova redacção do preceito e este novo modo de contagem do prazo de prescrição são já aplicáveis no presente caso, dado que se trata de prazos que estavam em curso no início da vigência da lei que introduziu tal alteração, não havendo aqui qualquer aplicação retroactiva da nova disposição legal, uma vez que o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) – cfr. o segmento final do n.º 2 do art. 12º do CCivil (entendimento idêntico tem, aliás, vindo a ser afirmado pela jurisprudência desta secção do STA, a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do art. 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. n.º 598/08; de 20/5/09, no rec. n.º 293/09; de 25/6/09, no rec. n.º 1109/08; de 3/3/10, no rec. n.º 1076/09; e de 30/6/10, nos recs. nºs. 0158/10 e 0201/10.

Na verdade, como se refere no aresto de 3/3/10, citando a lição de Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2002, pags. 235 e 242/243), «(…) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência» e «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento.

Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».

Assim, não sendo o início do prazo de prescrição, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à cobrança da dívida por parte da AT, é de concluir que, por aplicação da regra contida no segmento final daquele n.º 2 do art. 12º do CCivil e no n.º 1 do art. 12º da LGT, a nova redacção do preceito é aplicável ao presente caso.

E, por isso, mesmo relativamente ao IVA, o prazo de prescrição (de 8 anos) iniciou-se em 1/1/2000, 1/1/2001, 1/1/2002, 1/1/2003 e 1/1/2004.

5.2. As execuções foram instauradas em 31/5/03, 19/9/03 e 8/1/04.

A sociedade devedora originária foi citada para as execuções em 31/5/2003 e 18/1/2004.

E a citação desta produziria, em princípio, efeitos interruptivos daquele prazo de prescrição, relativamente aos responsáveis solidários e subsidiários, por força do princípio da unicidade da relação jurídica tributária, abrangendo todos os obrigados ao cumprimento da obrigação (arts. 18º, n.º 3 e 43º, n.º 2 da LGT).

Mas, além disso, o recorrente foi citado para a execução, na qualidade de responsável subsidiário, em 3/7/2006.

Ora, independentemente da questão de saber se ocorreu interrupção do prazo de prescrição por via da citação da responsável originária (dado que só com a alteração introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26/6, no n.º 1 do art. 49º da LGT, é que a citação passou a ter relevância como facto interruptivo da prescrição) e independentemente, também, como diz a sentença recorrida, de a situação prevista no n.º 3 do art. 48º da LGT (a citação do responsável subsidiário ocorrer no 5º ano posterior ao da liquidação) não se aplicar à maioria das dívidas (as dos anos de 2000 a 2003), uma vez que ocorrendo a liquidação, na melhor das hipóteses, no respectivo ano seguinte (ou seja, nos anos de 2001 a 2004), sempre o ano seguinte ao 5º ano posterior ao da liquidação teria que ser o de 2007 ou posteriores, também, mesmo no caso de assim não suceder, há que considerar a relevância própria do facto interruptivo ocorrido em 3/7/2006, consubstanciado na citação do recorrente, na qualidade de responsável subsidiário.

Na verdade, o efeito deste normativo (nº 3 do art. 48º da LGT) é apenas o de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção da prescrição verificadas em relação ao devedor originário, sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da sua própria citação (do responsável subsidiário), se ocorrer antes do termo do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição (cfr. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª Edição, 2010, pags. 119/120).

Ora, é, precisamente, por força deste mesmo efeito interruptivo resultante da sua (do responsável subsidiário) própria citação para a execução, ocorrida em 3/7/2006 (antes, portanto, de esgotado o dito prazo de 8 anos, relativamente a qualquer das dívidas, já que mesmo em relação às mais antigas - as dívidas de IVA e de IRC do ano de 1999 - contando o prazo desde 1/1/2000) e por força da consequente interrupção do prazo de prescrição conexo com a sua própria responsabilidade, que a dívida não está prescrita:

- é que, em primeiro lugar, esta citação, apesar de ocorrida antes da vigência da Lei n.º 53-A/2006, 29/12 (que introduziu a actual redacção ao n.º 3 do art. 49º da LGT), era já um facto interruptivo (que tinha a virtualidade de interromper esse prazo ainda em curso), inutilizando, assim, o prazo decorrido em relação ao responsável subsidiário (arts. 326º n.º 1 e 327º n.º 1 CCivil, adaptados aos factos interruptivos previstos na LGT).

- por outro lado, independentemente, também, da nova redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, ao n.º 3 do art. 49º da LGT (a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar) importa atentar em que, apesar de durante algum tempo a jurisprudência dominante ter entendido que o prazo de prescrição se interrompia uma única vez com a ocorrência do primeiro acto interruptivo e que uma vez cessado o seu efeito não havia que relevar factos posteriores, capazes, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição ([1]) a posição jurisprudencial veio a firmar-se e pacificar-se, após os acórdãos proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em 24/10/2007, no recurso n.º 244/07 e em 28/05/2008 no recurso n.º 840/07, no sentido de que ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT (introduzida pelo art. 89º da Lei 53-A/2006, de 29/12), devem todas elas ser consideradas, desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores.

Ou seja, como se refere no primeiro desses arestos, caso se sucedam no tempo vários factos interruptivos da prescrição, não se pode atender apenas ao segundo, ignorando o primeiro: se estiver «interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido. Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito» (cfr. ac. desta secção do STA, de 13/1/10, rec. 01148/09), bem como, entre outros, os acs. de 7/05/2008 e em 12/08/2009, nos recursos nºs. 57/08 e 748/09). E este é também o entendimento expresso por Jorge Lopes de Sousa, quando escreve: «se for praticado um novo acto interruptivo …, será com base em qualquer destes actos que se apreciará, autonomamente se decorreu o prazo de prescrição, não se podendo considerar decorrido esse prazo se, à face de qualquer dos actos interruptivos, ele não se puder considerar esgotado. Esta é uma conclusão que se extrai com alguma segurança, pois se a lei atribui a vários actos efeito interruptivo autónomo e não afasta a possibilidade da sua cumulação, a ilação lógica a retirar é reconhecer o efeito que cada um tem (inclusivamente o suspensivo quando é este aquele que acaba por ter) quando o seu âmbito de aplicação não se sobreponha» (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, ano 2007, II Vol., pág. 198).

E não havendo razões para nos afastarmos deste entendimento jurisprudencial, até porque a redacção actual do n.º 3 do art. 49º da LGT, estabelecendo expressamente que a interrupção opera uma única vez, só se aplica aos factos interruptivos verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma, não podemos, contrariamente ao alegado pelo recorrente, deixar de atribuir relevância interruptiva à referida citação do responsável subsidiário, ocorrida em 3/7/2006.

Em suma, mesmo desprezando eventuais interrupções do prazo de prescrição que pudessem ter ocorrido com a citação da executada originária, ou suspensões desse mesmo prazo em 3/7/2006, antes, portanto, de decorridos os 8 anos do prazo da prescrição das dívidas, verificou-se um facto interruptivo (a citação do recorrente para a execução, na qualidade de responsável subsidiário) que, como diz a sentença recorrida, obstou a que tal prazo de prescrição se completasse, relativamente a qualquer das dívidas ora questionadas.

Não ocorre, assim, o erro de julgamento imputado à sentença, pelo que improcedem todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO
Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.
Custas pelo recorrente.

Lisboa, 1 de Setembro de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Angelina Domingues — Pais Borges.*

([1]) Cfr. a título exemplificativo, o acórdão do STA proferido em 12/12/2006, no recurso n.º 955/06. Porém, já então alguma jurisprudência entendia que perante uma sucessão de diversas causas interruptivas o prazo de prescrição se devia contar a partir do acto interruptivo ocorrido em último lugar (cfr. o acórdão do TCA Norte, proferido em 3/2/2005, no recurso n.º 136/04).

Acórdão de 1 de Setembro de 2010.

Assunto:

Nulidade da sentença. Falta de fundamentação. Omissão de pronúncia. Ineptidão da petição inicial. Despacho de aperfeiçoamento.

Sumário:

I — A nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só ocorre quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão.
E a nulidade por omissão de pronúncia só se verifica quando o Tribunal deixa de se pronunciar sobre questão que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.
II — De acordo com o disposto no art. 2º do CPPT as normas processuais dos códigos e demais legislação tributária e sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais são aplicáveis subsidiariamente ao processo judicial tributário e, na falta delas, as normas do processo civil.

Processo n.º 653/10-30.
Recorrente: Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO
1.1. Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Mmo. Juiz do TAF do Porto, determinou a absolvição da instância da Fazenda Pública, na reclamação apresentada contra decisão do órgão de execução fiscal (CSF Porto 3) que lhe indeferira pedido de suspensão da venda na execução fiscal respectiva.
1.2. A recorrente alegou o recurso e formulou as Conclusões seguintes:
a) A douta sentença incorreu, por falta de fundamentação ou abstendo-se de pronúncia, em nulidade prevista no n.º 1 do art. 125º do CPPT.
b) E o que se pretendia dado como provado, era uma pronúncia sobre a suspensão da execução e anulação da venda.
c) Deve, consequentemente, ser anulada, com a consequente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para reforma da decisão, nos termos do n.º 2 do art. 731º do CPC.
d) Pelo que se impunha uma decisão judicial distinta e contrária da que foi proferida, e aqui se procura ver revogada.
e) A reclamação da decisão do órgão de execução fiscal está prevista no art. 276º do CPPT. E estamos perante um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório (vide art. 278º do CPPT).
f) A lei não considera a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, um incidente. Antes, uma impugnação, na expressão do art. 49º do n.º 1 al.) a) iii, do ETAF.
g) Se a reclamação apresentada não for imediatamente apreciada, a consequência é o prosseguimento da execução; e, subindo a final, já não pode produzir efeito útil, pois a subida diferida implica, pela sua natureza, que a execução (que se pretendia ver suspensa) prosseguiu até à concretização da venda.

h) Sem prescindir, só com a subida imediata da Reclamação é que se obtém utilidade para a recorrente, de nada valendo a sua procedência se a venda NÃO FICA SUSPENSA até decisão do pleito.

i) Não suspendeu a execução fiscal com a propositura da reclamação a 25-11-2009 o Exmo. Chefe de finanças de Porto 3º, procedendo à venda a 26-11-2009.

j) Assim, a douta sentença recorrida é nula nos termos do artigo 125º do CPPT e por violação do artigo 278º n.º 3 do CPPT, devendo conhecer do mérito da Reclamação.

k) A regra é de imediata subida, aqueles «cuja retenção os tomaria absolutamente inúteis».

l) Na verdade, mal se entenderia que a lei, admitindo alguém a rebelar-se contra uma decisão, facultando o seu reexame por outra entidade, só propiciasse a avaliação da pretensão do interessado quando desta apreciação não pudesse resultar nenhum efeito útil.

m) Seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra — além de assim se consagrar um meio de reacção inconsequente, porque de todo desprovido de proveito.

n) Sendo, nos termos do art. 49º do n.º 1 al.) a) iii, do ETAF, a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, uma impugnação.

o) Assim, não deve ser rejeitada liminarmente, com fundamento em cumulação de pedidos, a impugnação judicial deduzida, em consequência de o impugnante ter de ser notificado para indicar qual dos pedidos pretende ver apreciado, nos termos do disposto no art. 47º, n.º 5 do CPTA - o que não veio a acontecer.

p) Tem vindo a jurisprudência da Secção do STA a entender que nos devemos socorrer do regime consagrado nos artigos 4º, nºs 3 e 4 e 47º, nºs 5 e 6, que reproduzem estes números, sob a epígrafe "Cumulação de pedidos", do CPTA, este último ex vi do disposto no n.º 5 daquele art. 4º.

q) Dispõe o n.º 5 do predito art. 47º do CPTA que, "havendo cumulação, sem que entre os pedidos exista a conexão exigida tio número anterior, o juiz notifica o autor ou autores para no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob pena de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos".

r) Pelo douto Acórdão com data de 2009.07.08 do STA, Proc. 0242/09:

"Não devia, pois, a petição inicial de impugnação ter sido julgada inepta, pois que contém um pedido compatível com a forma de processo utilizada, (sublinhado nosso). O recurso merece provimento."

s) Pelas razões aduzidas e fundamentos à luz das leis vigentes deve o presente recurso ser considerado provido por procedente.

Termina pedindo a procedência do recurso com revogação da sentença recorrida e a consequente baixa dos autos à instância para ali se conhecer do mérito da reclamação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer do teor seguinte:

«Recurso - Cumulação de pedidos incompatíveis, absolvição da instância, nulidade de sentença por omissão de pronúncia.

1. Verifica-se omissão de pronúncia devida - causa de nulidade da sentença, nos termos do n.º 1 do artigo 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [cf. também as alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 688º do Código de Processo Civil] -, se a sentença não especifica os fundamentos de facto e de direito da decisão ou deixa de se pronunciar sobre questões levantadas na petição inicial, não prejudicadas pela solução dada à causa (cfr., ainda, o n.º 2 do art. 660º do CPC).

2. Na sentença recorrida estão bem explicitados os fundamentos de facto e de direito que levaram à absolvição da instância da Fazenda Pública, sendo que, na verdade, com esta decisão dada à causa ficaram prejudicadas as demais questões colocadas pela ora recorrente na sua reclamação contenciosa (vide sentença de fls. 335/42).

3. E dúvidas não há que os pedidos cumulados são contraditórios entre si e aos mesmos até correspondem formas de processo diferentes como assinala o M.P. a fls. 302.

Assim, o processo é nulo nos termos do n.º 1 e do n.º 2 - c) do art. 193º do CPC, sendo que tal nulidade subsiste ainda que um dos pedidos seja dado sem efeito por erro na forma do processo (nº 4 do mesmo art.).

Não se pode, pois, trazer à colação o disposto no art. 47º, n.º 5 do CPTA para se salvar a situação.

4. O recurso não merece provimento, devendo manter-se a sentença recorrida.»

1.5. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

a) Corre termos no Serviço de Finanças do Porto 3, contra Alfredina Augusta Teixeira Pereira de Sousa, o processo executivo n.º 3360200501023527;

b) Ao processo executivo identificado na alínea antecedente foram apensos os seguintes processos executivos:

3360200501027816, 3360200501056565, 3360200601014765, 3360200601044141, 3360200701025333 e 3360200701051814;

c) Em 14 de Outubro de 2008 foi efectuada a penhora de um prédio urbano sito na freguesia de S. Sebastião, concelho de Lagos, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2971 - fracção "D", e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o n.º 4031/20010806-D;

d) Em 14 de Outubro de 2008 foi a penhora do imóvel penhorado registada na Conservatória do Registo Predial competente;

e) Por ofícios constantes de fls. 17 a 28 dos autos foi a agora executada citada após penhora na execução a que a presente reclamação se reporta;

f) Foi designada a data de 26/11/2009 para venda do bem penhorado;

g) Em 4/11/2009, foi António Gil Peixoto de Sousa, na qualidade de cônjuge da agora reclamante, citado no processo executivo;

h) Em 20/11/2009, veio a agora reclamante requerer a suspensão da venda e a substituição da penhora;

i) Em 24/11/2009 o requerido na alínea h) foi objecto do seguinte despacho: "Indefiro o requerido por os documentos apresentados não estarem formalmente correctos, nem constarem da base de dados como registados no Serviço de Finanças. E ainda por o requerimento ser apresentado por advogado sem procuração no processo";

j) Em 25/11/2009, via fax, a agora reclamante veio requerer a suspensão da venda arguindo várias nulidades no processo executivo;

k) O original do requerimento referido na alínea anterior foi entregue no órgão de execução fiscal no dia 26/11/2009;

l) Por Despacho do dia 26/11/2009, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi indeferido o requerido, a que se aludiu na alínea j) desta matéria de facto;

m) Em 27/11/2009 foi interposta a presente reclamação.

3.1. Considerando esta factualidade e atendendo a que quer a Fazenda Pública, quer o MP, haviam suscitados a questão da ineptidão da Petição Inicial, por nela se formularem pedidos substancialmente incompatíveis, a sentença desde logo apreciou previamente essa questão, vindo a concluir pela ocorrência da invocada ineptidão e determinando, consequentemente, a absolvição da instância quanto à Fazenda Pública.

Para tanto, a sentença pondera que, sendo a finalidade da presente forma de processo (reclamação de actos do órgão de execução fiscal) apenas a da anulação do despacho que foi proferido pelo órgão de execução fiscal ou outras autoridades da administração tributária e formulando a reclamante pedidos que são incompatíveis entre si (pois a verificação do efeito jurídico pretendido com cada um deles exclui a possibilidade da verificação do restante, a saber: a extinção da execução fiscal, por um lado, e por outro o seu prosseguimento com a citação do cônjuge para os termos da execução e por último a declaração da invalidade da venda com a possibilidade de remissão) sendo que a extinção da execução exclui a possibilidade de ser conhecida a citação do cônjuge da executada e a invalidade da venda, que além do mais, seguem meios processuais diferentes entre si.

3.2. Discordando do assim decidido, a recorrente imputa, desde logo, à sentença as nulidades decorrentes de falta de fundamentação e de omissão de pronúncia e invoca, igualmente, ilegalidade por violação do disposto no n.º 5 do art. 47º do CPTA, uma vez que, ainda que se verificasse cumulação ilegal de pedidos, sempre teria que proceder-se à notificação para indicar qual desses pedidos pretende ver apreciado.

As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorrem as invocadas nulidades da sentença e, em caso negativo, se esta errou quanto à imediata decisão de absolvição da instância, por ineptidão da PI.

Vejamos.

4. Quanto às nulidades imputadas à sentença (por falta de fundamentação e por omissão de pronúncia):

De acordo com o disposto nas als. b) e d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão ou quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Disposição idêntica consta no art. 125º do CPPT, em cujo n.º 1 se dispõe que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre as questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre as questões que não deva conhecer.

No caso presente, a sentença refere que a reclamante formula pedidos que são incompatíveis entre si (pois a verificação do efeito jurídico pretendido com cada um deles exclui a possibilidade da verificação do restante, a saber: a extinção da execução fiscal, por um lado, e por outro o seu prosseguimento com a citação do cônjuge para os termos da execução e por último a declaração da invalidade da venda com a possibilidade de remissão) sendo que a extinção da execução exclui a possibilidade de ser conhecida a citação do cônjuge da executada e a invalidade da venda, que além do mais, seguem meios

processuais diferentes entre si e sendo que a finalidade da presente forma de processo (reclamação de actos do órgão de execução fiscal) é apenas a da anulação do despacho que foi proferido pelo órgão de execução fiscal ou outras autoridades da administração tributária.

E a nosso ver desta fundamentação decorrem claramente os motivos que determinaram aquele juízo conclusivo por parte da sentença, ou seja, explicitam-se abundantemente os fundamentos de facto e de direito que levaram ao julgamento pela ineptidão da petição inicial decorrente da formulação de pedidos substancialmente incompatíveis (questão que havia, aliás, sido suscitada pelo MP e pela Fazenda) e à consequente absolvição da instância da Fazenda Pública.

Aliás, é sabido e é jurisprudência assente que a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos; isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão (cfr., entre outros, ac. do STA, de 10/5/73, BMJ 228, 259; ac. do STJ, de 8/4/75, BMJ 246, 131). A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade - cfr. Alberto dos Reis, CPC anotado, Vol. V, 140.

Independentemente, pois, da questão de saber se a decisão recorrida errou, ou não, quanto ao julgamento de direito, não ocorre a invocada nulidade por falta de fundamentação da sentença

Por outro lado, e reportando agora à nulidade da sentença pela também alegada omissão de pronúncia, também ela não se verifica dado que, com a decisão de absolvição da instância por ineptidão da petição inicial, ficaram necessariamente prejudicadas as demais questões colocadas pela recorrente na sua reclamação contenciosa.

Na verdade, de acordo com o disposto no art. 660º do CPC, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela precedência lógica, devendo o juiz resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e não podendo ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

Portanto, esta nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, só ocorre quando o Tribunal deixa de se pronunciar sobre questão que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

Ora, no caso, como bem nota o MP, com a decisão de absolvição da instância por ineptidão da petição inicial ficaram necessariamente prejudicadas as demais questões colocadas pela recorrente na sua reclamação contenciosa.

Improcedem, assim, as Conclusões a) a d) das alegações.

5. Nas restantes Conclusões a recorrente sustenta que, sendo esta reclamação prevista no art. 276º do CPPT um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório, e não um incidente, deve ela ser imediatamente apreciada e não subir a final ou diferidamente, pois só com a respectiva subida imediata se obtém utilidade para a recorrente.

Porém, dado que apesar da propositura da reclamação, 26/11/2009, o CRF não suspendeu a execução, tendo procedido à venda nessa mesma data, então a sentença devia ter apreciado de mérito a dita reclamação.

É que, sendo, nos termos do art. 49º do n.º 1 al.) a) iii, do ETAF, a reclamação da decisão do órgão de execução fiscal, uma impugnação, não deve ser rejeitada liminarmente, com fundamento em cumulação de pedidos, antes devendo o impugnante ser notificado para indicar qual dos pedidos pretende ver apreciado, nos termos do disposto no art. 47º, n.º 5 do CPTA - o que não veio a acontecer.

5.1. Importa referir, desde já, que não parece colocar-se a questão da subida imediata da reclamação dado que, no caso, a mesma foi apresentada posteriormente à penhora e à adjudicação do bem penhorado – art. 278º, n.º 1 do CPPT.

Quanto ao mais:

Nos termos do n.º 1 do art. 193º do CPC, é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial; e (nº 2 do mesmo preceito) a petição é inepta 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 e quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Ora, como se viu, a sentença considerou que a reclamante formula pedidos que são incompatíveis entre si, daí concluindo pela ineptidão da presente petição e da consequente absolvição da instância.

E, na verdade, concordamos que são formulados pedidos incompatíveis entre si.

Com efeito, a presente reclamação contenciosa é apresentada nos termos dos arts. 276º e sgts. do CPPT contra o despacho que, proferido em 26/11/09, pelo chefe do Serviço de Finanças do Porto 3, lhe indeferiu o pedido de suspensão da venda do imóvel penhorado nos autos e a recorrente formula os pedidos seguintes:

a) Que se ordene a suspensão da venda judicial do bem imóvel referenciado;

b) Que analisadas as excepções peremptórias invocadas, se declare extinto o processo executivo;

c) Que se determine o levantamento da penhora, com todas as consequências legais;

d) Que o cônjuge da executada seja notificado para a execução conforme n.º 2 do artigo 239º do CPPT, para poder exercer todos os direitos legais como a executada (deduzir oposição, dação ou pagamento);

f) Que possa ser paga a dívida exequenda e custas do processo conforme artigo 916º, do CPC;

g) Se declare e ordene a imediata invalidade da venda, caso a ela se tenha procedido.

Ora, não sofre dúvida que, atentando nestes pedidos formulados, há incompatibilidade entre o pedido de extinção da execução e o pedido de prosseguimento desta com a citação do cônjuge da executada para os termos da mesma execução, e entre o pedido de anulação da venda e o pedido de notificação do mesmo cônjuge para poder proceder ao pagamento e remissão.

Tal como diz a sentença recorrida, sendo a finalidade da presente forma de processo (reclamação de actos do órgão de execução fiscal) apenas a da anulação do despacho que foi proferido pelo órgão de execução fiscal ou outras autoridades da administração tributária, a recorrente formula pedidos em relação aos quais a verificação do efeito jurídico pretendido com cada um deles exclui a possibilidade da verificação do restante, sendo que também o pedido de extinção da execução exclui a possibilidade de ser conhecida a citação do respectivo cônjuge da executada e a invalidade da venda, que além do mais, seguem meios processuais diferentes do aqui utilizado, pois que o meio processual próprio para a declaração de extinção da execução fiscal é a oposição (arts. 204º e sgts. do CPPT), o meio processual adequado à invalidade da venda é o incidente de anulação de venda.

5.2. Todavia, a recorrente pretende que, ao invés da absolvição da instância, deveria ela ter sido notificada para indicar qual dos pedidos pretende ver apreciado, nos termos do disposto no art. 47º, n.º 5 do CPTA, dado que a petição inicial contém um pedido compatível com a forma de processo utilizada.

E, nesta vertente, a razão está, a nosso ver, com a recorrente.

É certo que, de acordo com o disposto no art. 193º do CPC, sendo contraditórios entre si os pedidos cumulados e correspondendo aos mesmos até formas de processo diferentes, estamos perante uma nulidade total do processo, a qual subsiste ainda que um dos pedidos seja dado sem efeito por erro na forma do processo.

Todavia, no n.º 3 do art. 4º do CPTA dispõe-se que, havendo cumulação sem que entre os pedidos exista a conexão exigida no n.º 1, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos. Regra esta que surge, relativamente à acção administrativa especial, também reiterada no n.º 5 do art. 47º e nos arts. 88º e 89º do mesmo diploma.

Ora, como resulta do disposto no art. 2º do CPPT e como aponta o Cons. Jorge de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5ª Edição, Vol. I, pag. 65, Anotação 10 ao art. 2º), «Relativamente ao processo judicial tributário serão aplicáveis subsidiariamente, em primeira linha, as normas processuais dos códigos e demais legislação tributária e sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e, na falta delas, as normas do processo civil», sem prejuízo dos casos em que, existindo remissões directas para o processo civil, se deva fazer aplicação subsidiária, em primeira linha, do Código de Processo Civil.

Assim, na situação dos autos, constatada a ilegal cumulação de pedidos, deveria a recorrente, em aplicação do disposto nos referidos normativos do CPTA, ter sido notificada para indicar qual dos pedidos pretende ver apreciado na reclamação contenciosa apresentada.

Como escrevem Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Anotação ao art. 89º, Almedina, 2005, pags. 457 e sgts.), «por efeito do que dispõe o n.º 2 do artigo 88º, a imediata declaração judicial de absolvição da instância só deverá ocorrer quando se verifique a existência de uma *excepção dilatória insuprível,* o que sucederá, designadamente, quando ocorram as excepções dilatórias de (…), por se tratar, em qualquer dos casos, de situações que não consentem a renovação da instância no âmbito do mesmo processo (cfr. artigo 89º, n.º 1, alíneas b), c), h) e i), e nota 3 ao artigo 88º). Em todos os demais casos, e desde que não opere a possibilidade de correcção oficiosa, o juiz, nos termos do artigo 88º, n.º 2 (e em sintonia com o que determina, para o processo civil, o artigo 265º, n.º 2, do CPC), deverá providenciar pelo suprimento das excepções dilatórias, mediante a prolação de *despacho de aperfeiçoamento.* É o que sucede nos casos exemplificativamente enunciados no n.º 3 deste artigo 89º (…) e também nas situações identificadas nas alíneas a) (ineptidão da petição), d) (ilegitimidade do autor ou do demandado), e) (ilegalidade da coligação), f) (falta da identificação dos contra-interessados), e g) (ilegalidade da cumulação de pretensões) do n.º 1 (…)».

«… A absolvição da instância sem prévio despacho de aperfeiçoamento, a que se reporta o n.º 2, pode ocorrer em duas situações distintas: (a) ou porque o tribunal entende que ocorre uma excepção dilatória *insuprível,* que, como tal, não justifica o convite para a sua sanação; (b) ou porque o tribunal, apesar de se encontrar perante uma excepção dilatória *suprível,* se absteve de proferir, conforme lhe competia, o despacho de aperfeiçoamento, em vista ao suprimento da falta do pressuposto processual. A faculdade conferida ao demandante pelo n.º 2 tem, pois, em consideração qualquer destas hipóte-

ses, sendo que o uso dessa faculdade tem como principal vantagem a salvaguarda dos efeitos civis que resultam da primeira apresentação da petição, como logo ressalta da parte final do preceito. Isto significa que se a acção tiver sido tempestiva quando foi apresentada em juízo a primeira petição, essa tempestividade mantém-se se for exercido o direito de renovação da instância no prazo de 15 dias aí previsto. É essa, de resto, a principal vantagem que resulta para o autor do exercício dessa faculdade (por confronto, também, com a situação descrita no n.º 4), visto que o demandante que se abstenha de substituir a petição, podendo fazê-lo, e aquele que não tenha acatado o despacho prévio de aperfeiçoamento, em vista a suprir as excepções dilatórias, não estão impedidos de propor uma nova acção, não podendo, no entanto, aproveitar os efeitos da propositura da primeira.»

Retornando, pois, ao caso dos autos, havemos de concluir que, contendo a petição inicial, apesar da incompatibilidade dos pedidos, pedido que é compatível com a forma de processo utilizada - a reclamação prevista nos arts. 276º e sgts. do CPPT – deveria a reclamante ter sido notificada para, no prazo indicado, indicar o pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos.

Procedem, portanto, nesta medida, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à instância para que, se nada mais obstar, seja proferido despacho nos termos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Setembro de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Angelina Domingues — Pais Borges.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Contra-ordenação. Coima. Reversão da execução fiscal. Responsabilidade do gerente revertido. Inconstitucionalidade. Princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência.

Sumário:

I — É materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos artºs 30º, n.º 3 e 32º, n.º 2 da CRP, o disposto no artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade.

II — O processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extracontratual nem é possível a reversão da execução para cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento.

III — A responsabilidade subsidiária por dívidas de coimas, prevista no art. 8º, n.º 1, alínea a) *do RGIT, depende da prova da culpa do responsável na génese da insuficiência do património social para pagamento da dívida, pelo que está afastada a possibilidade de tal responsabilização quando no despacho de reversão não se invoca a existência dessa culpa.*

IV — Neste tipo de processos instaurados na sequência de reversão de coimas, que são formalmente de oposição a execução fiscal, está em causa uma responsabilidade prevista no RGIT, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses, têm de ser asseguradas neste meio processual condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de "alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida", que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações.

Processo n.º: 186/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Manuel Luís Ramalho Moreira dos Santos.
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 Mirandela que concedeu provimento à oposição à execução fiscal que Manuel Luís Ramalho Moreira dos Santos, melhor identificado nos autos, deduziu contra a execução fiscal que contra si reverteu, na qualidade de responsável subsidiário da empresa "Herdeiros de Joaquim Cruz, Lda", dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª O que está em discussão no presente recurso, é uma questão meramente de DIREITO, que se prende com a (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que tenham exercido a administração das pessoas colectivas originariamente, devedoras, nos termos do artigo 8 do Regime Geral das Infracções Tributárias.

2ª A douta sentença, aqui recorrida, decidiu mal, quanto à reversão da execução quanto às coimas, relativamente ao oponente revertido, no sentido de que julgou procedente a oposição quanto a esta parte, tendo como consequência legal determinado a extinção da execução nesta parte.

3ª Fundamentou a sua decisão na doutrina sufragada por Jorge Sousa e Simas, na qual a aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o Estado e devedor o condenado e a imposição da obrigação de pagamento da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção respectiva,...e por isso quem paga a multa ou a coima coactivamente está a cumprir uma sanção. Nestas condições é duvidosa a constitucionalidade material destas responsabilidades por não assentar na verificação em relação ao responsável dos pressupostos legais de que depende a aplicação da respectiva sanção. Com efeito, no n.º 30 n.º 3 da CRP enuncia-se o principio da intransmissibilidade das penas, que embora previsto só para estas, deverá aplicar-se a qualquer tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas"

4ª E ainda que, "os fins das sanções aplicáveis por infracções tributárias são exclusivamente de prevenção especial e geral, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas...se abstenham de praticar factos idênticos...pelo que, a aplicação de sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela prática não é necessária para a satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista, e por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do artigo 18 n.º 2 da CRP".

5ª A sentença, do tribunal *a quo* fundamentou a sua decisão, quanto à reversão das coimas, na jurisprudência sufragada até agora pelo STA, indicando alguns arestos, no sentido de que, é "materialmente Inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência consagrados nos artigos 30 e 32 n.º 2 da CRP, o disposto no artigo 8 do RGIT, relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade, e que assim não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária" (*in* douta sentença página 11), citando aqui, o Acórdão sufragado pelo STA.

6ª Não obstante ter referenciado o recente Acórdão do Tribunal Constitucional, com o n.º 129/2009, de 13 de Março, não só não explicou como não fundamentou porque razão não aderiu nem adoptou o decidido neste aresto, tecendo apenas a consideração de que a respectiva fundamentação era brilhante.

7ª Com efeito, este Acórdão decidiu "não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do artigo 8 do RGIT..., na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação", não há motivo, para que se não aplique, no caso em apreço a presente norma, responsabilizando o oponente, revertido, também pelas dívidas exequendas respeitantes aos processos executivos por coimas, identificados na referida oposição.

8ª Fundamentado que, a norma do artigo 8 n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT prevê a forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para o efeito ainda durante o período o exercício do seu cargo.

9ª O que aqui está em causa, não é a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva, mas antes, a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, constituindo causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

10ª Pois que, a simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada cofres da Fazenda Nacional, não permitindo concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contra-ordenacional.

11ª O facto de a execução fiscal poder prosseguir contra o administrador ou gerente é uma mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, não constituindo, em si, qualquer início de que ocorre, no caso em apreço, a transmissão para terceiro da sanção aplicada no processo de contra ordenação (art. 160 CPPT).

12ª Acresce ainda que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado como infracção contra-ordenacional, mas num facto autónomo, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal. É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente, a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.

13ª Assim, deverá considerar-se que não existe, na previsão da norma do artigo 8 n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT, um qualquer mecanismo de transmissibilidade contra-ordenacional, nem ocorre qualquer violação do disposto no artigo 30 n.º 3 da CRP, mesmo que, se pudesse entender, o que não é líquido, que a proibição aí contida se torna aplicável no domínio das contra ordenações.

14ª Concluindo-se como se conclui, que a norma do artigo 8 n.º 1 nas alíneas a) e b) do RGIT não pode entender-se como consagrando uma modalidade de transmissão para os gerentes e administradores, da coima aplicada à pessoa colectiva, facilmente se compreende que tal dispositivo não pode por em causa o princípio da presunção da inocência do arguido.

15ª Ainda que se entenda que, o princípio consagrado no preceito do artigo 32 n.º 2 da CRP, tem também aplicação no âmbito dos processos de contra ordenação, como refracção da garantia dos direitos de audiência e defesa do arguido, que é tornada extensiva a essa forma de processo pelo artigo 32 n.º 10 da CRP, o certo é que, não estamos perante uma imputação a terceiro de uma infracção contra ordenacional relativamente à qual este não tenha tido oportunidade de se defender, mas perante uma mera responsabilidade civil subsidiária que resulta de um facto ilícito e culposo que não se confunde com o facto típico a que corresponde a aplicação da coima.

16ª Tese que perfilhamos inteiramente, porque é àquela que mais se harmoniza com o sentido e o fim, com que, a Administração Fiscal responsabiliza civil e subsidiariamente, os administradores e gerentes, ainda que somente de facto, que exercem funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, pelas multas e coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo.

17ª Verificando-se, como se verifica no caso da presente oposição, que ficou provado que, o oponente, no período a que respeitam as dívidas fiscais e a aplicação das coimas por incumprimento das respectivas obrigações fiscais a que a devedora originária estava obrigada a cumprir e não cumpriu, exercia o cargo de gerente, quer de direito, quer de facto, na devedora originária, a consequência legal, só pode mesmo ser, a de o responsabilizar civilmente, pelo pagamento das referidas coimas.

18ª Por outro lado, tendo o Acórdão n.º 129/2009 da 3ª secção do Tribunal Constitucional decidido "não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do artigo 8 do RGIT..., na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação", não há motivo, para que se não aplique, no caso em apreço a presente norma, responsabilizando o oponente, revertido, também pelas dívidas exequendas respeitantes aos processos executivos por coimas, identificados na referida oposição.

19ª Consequentemente, a sentença recorrida, na parte em que decidiu, julgar procedente a oposição no que toca às coimas, decidiu contra "lege", violando o artigo 203 da CRP, uma vez que, os tribunais estão sujeitos à lei.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 222 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Entende o ora recorrido que a douta sentença proferida no âmbito dos presentes autos não suscita qualquer censura;

2. De facto, o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* considerou que as coimas não podem ser exigidas ao revertido em termos de responsabilidade subsidiária;

3. Essa exigência - artigo 8º do RGIT - é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência, consagrados no artigo 30º, n.º 3 e 32º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa;

4. Sem prescindir, é matéria assente que a sociedade primitiva executada foi declarada insolvente em 11.02.2005, por sentença transitada em julgado;

5. Ora, a insolvência das sociedades equivale à morte física das pessoas singulares, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional da obrigação do pagamento das coimas e da execução fiscal instaurada com essa finalidade;

6. E, nessa conformidade, não poderão reverter as coimas contra os responsáveis subsidiários;

7. Esta matéria constitui jurisprudência pacífica e reiterada do Supremo Tribunal Administrativo;

8. Pelo que, a douta sentença de que recorre a Fazenda Pública deverá manter-se no universo jurídico, com todas as consequências legais daí inerentes.

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 fixou a seguinte matéria de facto:

1- Em 19-04-2000 foi instaurado o processo de execução n.º 0531200001004794 no Serviço de Finanças de Mirandela, contra "Herdeiros de Joaquim Cruz, Ld.", para cobrança coerciva de IVA do ano de 2000, no valor de €671,17- informação de fls. 48-49.

2- Em 21-02-2001 foram apensados os processos:

-05312000010002631, de dívida de coimas do ano de 1999, no montante de €364,12;

-05312000010001376 de dívida de coimas do ano de 1999, no montante de €169,59;

- 05312000010001465 de dívida ao Centro Social de Segurança Social no montante de € 1667,27;

- 05312000010002089 de dívida ao Centro Social de Segurança Social no montante de €903,43;

Idem.

3- Em 10-01-2007 foram desapensados os processos 0531200001001376, 0531200001001465, 0531200001002089 e 0531200001002631 por prescrição - idem.

4- Na mesma data foram apensados os seguintes processos:

- 053120020100025, 0531200401501011 por dívidas de IVA no montante de € 2.992,80 do ano de 2001, 0531200601000322 por dívidas de coimas no montante de € 3284,5 e 0531200601011308 por dívidas de coimas no montante de €493.

5- Em 29-01-2007, após o exercício do direito de audição, por despacho do Chefe Finanças, a execução foi revertida contra o aqui oponente na qualidade de sócio gerente.

Idem.

6- O oponente foi citado em 08-11-2007 - idem.

7- A petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Mirandela em 07-12-2007 - fls. 4.

8- Por sentença de 11-02-2005, transitada em julgado, foi declarada a insolvência da sociedade executada - doc. 4 junto com a petição.

9- Faziam parte dos órgãos sociais da sociedade executada o ora oponente e a sua mulher, Maria Leonarda Cruz, sendo ambos sócios gerentes - doc. 6 junto com a petição.

10- A Maria Leonarda Cruz faleceu em 13-01-2002 - doc. 3 junto com a petição.

11- O oponente, entre 02 de Maio de 2001 e 30 de Outubro de 2002 trabalhou para a sociedade "A. Alberto Praça Jerónimo, Ldª", que posteriormente se transformou na sociedade "Simanor - Comércio de Automóveis, Ldª" - docs. 7 e 8 junto com a petição.

12- O oponente apenas recebeu remuneração da primitiva executada no mês de Março de 2000, no valor de € 349,16, a título de remuneração de carácter permanente - doc. 9 junto com a petição.

13- O oponente assinou, em 26-05-1995 a declaração de início de actividade da primitiva executada - doc. 7 junto com a contestação.

14- O oponente em 29-06-2001 procedeu à declaração de alteração para efeitos de IVA na primitiva executada - doc. 8 junto com a contestação.

15- O oponente, em 31-05-2000 apresentou a declaração de rendimentos referente ao exercício de 1998, Mod. 22-IRC - doc. 9 junto com a contestação.

16- Na mesma data apresentou a declaração anual do IVA referente ao mesmo ano - doc. 10 junto com a contestação.

17- O oponente outorgou e assinou o contrato de cedência de exploração da primitiva executada, em 1 de Junho de 1995, na qualidade de sócio-gerente - doc. 11 junto com a contestação.

18- O Administrador da Insolvência da primitiva executada refere em vários momentos do processo da insolvência "um documento elaborado nos termos a que se refere a alínea e) do n.º 1 do art. 24º. do CIRE foi oportunamente subscrito e remetido pelo gerente da devedora..." "... da análise do documento é possível concluir que a sociedade insolvente... presumivelmente desenvolveu nos últimos três anos de exercício... devem considerar-se anteriores a Abril de 2001..." "...a impossibilidade de manutenção da empresa apenas com o trabalho de um gerente, situação que perdurou até Abril de 2001". "Quanto às causa da insolvência...factos descritos pelo sócio da devedora"; "o gerente da sociedade insolvente informou"; "pelo gerente da sociedade insolvente Sr. Manuel Luís Ramalho Moreira Santos, um..."- doc. 11 junto com a contestação, páginas 3, 4, 5 e 7.

19- No documento 11 junto com a contestação, a página 11, subscrito pelo oponente, consta: "mesmo assim, e na tentativa de recuperar a empresa, o sócio gerente que expõe, manteve-se a laborar na mesma... tentando substitui os quatro funcionários que se tinham despedido.".

20- Os funcionários que se despediram da primitiva executada dirigiram a sua carta de despedimento, em 19 de Janeiro de 2000 ao "Ex.mo Senhor Gerente da firma Herdeiros de Joaquim Cruz, Ldª" - doc. 11 junto com a contestação, página 12 a 15.

21- Em requerimento dirigido ao Juiz de Direito do 1º juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Mirandela subscrito pelo oponente consta: "em finais de 1999 sofreu um esgotamento nervoso provado pela situação difícil da empresa" e que "em finais de Dezembro de 1999, se deslocou temporalmente para o Porto para se restabelecer" que "os funcionários da empresa fizeram constar que o gerente se teria ausentado para parte incerta", que "interrompeu o tratamento e em 6 de Fevereiro de 2000 se deslocou a Mirandela, com o fim dos funcionários entregarem as chaves das instalações e transmitirem possíveis informações de alguns assuntos pendentes", que "tentou manter a empresa algum tempo a laborar" - doc. 11 junto com a contestação, página 19.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se os gerentes de uma sociedade comercial podem ser responsabilizados subsidiariamente por dívidas de coimas aplicadas por contra-ordenações tributárias, para além de custas e selos dos processos de contra-ordenações.

Tem sido praticamente pacífica a jurisprudência desta Secção do STA no sentido de ser materialmente inconstitucional o artº 8º do RGIT, na parte em que prevê a responsabilidade subsidiária dos gerentes por coimas aplicadas a sociedade comerciais, por ofensa do disposto nos artºs 30º, n.º 3 (princípio da intransmissibilidade das penas) e 32º, n.º 2 (presunção de inocência do arguido) da CRP.

A este propósito, escreveu-se no recente Acórdão desta secção do STA de 14/4/10, in rec. n.º 64/10, que o agora Relator subscreveu, que "No art. 8.º do RGIT definiu-se 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, neste regime, no que concerne às coimas, a responsabilidade subsidiária, embora dita de natureza civil, é directamente uma responsabilidade por dívidas de coimas e não por dívidas próprias do responsável subsidiário, autónomas em relação à responsabilidade do devedor originário por coimas.

Na verdade, a tese defendida pela Fazenda Pública, na esteira do Tribunal Constitucional, de se estar perante uma responsabilidade autónoma do responsável subsidiário, assente num «facto autónomo, inteiramente diverso» do que constitui infracção, e não uma responsabilidade pela coima, para além de não ter um suporte minimamente consistente no texto legal, que se refere expressamente e por duas vezes a responsabilidade pelas coimas e não por qualquer dívida autónoma, conduziria às consequências inaceitáveis, em termos de razoabilidade, coerência e justiça, de a dívida do devedor subsidiário poder subsistir independentemente da dívida do devedor originário (por exemplo, manter-se nos casos em que dívida originária se extingue por prescrição da sanção ou amnistia, ou a anulação da decisão condenatória em processo de revisão).

Por outro lado, se se tratasse de uma responsabilidade subsidiária própria do responsável subsidiário, assente num facto próprio por que apenas ele é responsável, não se compreenderia que existisse direito do regresso do responsável subsidiário em relação ao devedor originário, como está expressamente previsto no n.º 9 do art. 11.º do Código Penal, para a responsabilidade subsidiária aí prevista, que é de aplicação subsidiária relativamente aos processos de contra-ordenações, por força do disposto nos arts 3.º, alínea b) do RGIT e 41.º, n.º 1, do Regime Geral das Contra-ordenações.

Na verdade, só há direito de regresso nos casos em que alguém paga uma dívida de outrem, pelo que se o devedor subsidiário o tem é, necessariamente, por que pagou uma dívida do devedor originário e não uma dívida própria.

Para além disso, se o responsável subsidiário que pagou não tivesse pago a coima, mas uma dívida própria completamente distinta, a dívida de coima subsistiria, pelo que o devedor originário continuaria a poder ser obrigado a pagá-la, mesmo depois de o responsável subsidiário ter pago a tal sua dívida própria, proporcionando à Fazenda Pública a possibilidade de cobrar duas vezes a mesma quantia, o que não tem justificação aceitável.

Assim, a única forma de encontrar congruência no referido regime de responsabilidade subsidiária é, de facto, entender que o responsável subsidiário paga a dívida de coima, que o pagamento extingue a dívida respectiva (impossibilitando a posterior exigência da mesma ao devedor originário), que a dívida do responsável subsidiário se extingue se se extinguir a sanção, que o responsável subsidiário que pagar tem direito de regresso.

Mas, o problema é que, sendo assim, está-se perante uma transmissão da dívida de coima para o responsável subsidiário que é materialmente inconstitucional, por ofensa do princípio da intransmissibilidade das penas, enunciado no art. 30.º, n.º 3, da CRP que, como corolário do princípio da necessidade (não se satisfazem os fins das sanções pecuniárias, de prevenção geral e especial, com a aplicação de sanção a pessoa diferente da que praticou a infracção), não pode deixar de ser aplicável à generalidade das sanções pecuniárias.

Só deixaria de ser assim, se se pudesse entender que a obtenção de receitas é um fim das sanções pecuniárias, mas isso, para além de não parecer aceitável (no limite, a Administração, para optimizar a prossecução desse fim, deveria incentivar o mais possível as violações da lei, para promover a obtenção de mais receitas...) é desmentido pelo regime da conversão da pena de multa em prisão que se prevê no art. 49.º do Código Penal, por onde se vê que o condenado, mesmo que tenha possibilidade de pagar a multa, pode optar pela prisão, extinguindo com o cumprimento desta, a dívida pecuniária: satisfeitos os fins de prevenção geral e especial com o cumprimento da pena de prisão, extingue-se a dívida pecuniária, o que é uma prova de que a obtenção de receitas não é também um fim das penas, pois esse hipotético fim não ficaria satisfeito com o cumprimento da pena de prisão.

Assim, 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 «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» (Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 4-2-2009, processo n. 829/08).

…Mas, também por outras vias é de afastar a responsabilidade subsidiária das oponentes.

Neste tipo de processos, que são formalmente de oposição à execução fiscal, está em causa uma responsabilidade prevista no RGIT, pelo que, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses (Não podendo, designadamente, por falta de legitimidade, à face do disposto no art. 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-ordenações, impugnar no processo contra-ordenacional a decisão administrativa de aplicação de coima, como se entendeu no acórdão deste Supremo Tribunal de 6-3-2008, processo n.º 1056/07.) têm de ser asseguradas neste meio processual condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de «alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida», que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações.

Como já decidiu este Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 1-7-2009. processo n.º 31/08), se se entendesse, como defende a Fazenda Pública, com a concordância do Ministério Público, que a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas da sociedade originária devedora é uma responsabilidade de natureza civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento de coimas, a sua cobrança através de reversão da execução fiscal efectuada em processo de execução fiscal seria de afastar, por a cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual emergente de coimas não estar prevista.

Na verdade, as dívidas que podem ser cobradas em processo de execução fiscal são apenas as indicadas no art. 148.º do CPPT e em legislação especial, sendo apenas em relação a essas que pode ser decidida reversão, como se conclui do art. 153º. do mesmo Código.

As dívidas de coimas, podem ser cobradas em processo de execução fiscal, pois estão previstas no art. 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, não havendo obstáculo processual a que pudesse haver reversão. Mas, as de responsabilidade civil extracontratual não podem ser cobradas através de processo de execução fiscal e, consequentemente, não pode haver reversão.

…Para além disso, é manifestamente insuficiente a fundamentação dos despachos de reversão em que não se faz qualquer referência a culpa nem a qualquer facto imputável às oponentes.

Na verdade, as responsabilidade subsidiária por 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 é referido nem demonstrado nos despachos de reversão que tenha sido por culpa do Oponente que o património da sociedade se tornou insuficiente para pagamento das coimas, pelo que não se sabe sequer por que é que se entendeu decidir a reversão.

Não havendo uma presunção legal de culpa, cabe 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.

Por isso, também por não estarem demonstrados os pressupostos da responsabilidade subsidiária, é de afastar a responsabilização das oponentes pelas coimas em causa".

4 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar a sentença recorrida, com esta fundamentação.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

IRS. Indemnização. Pagamento diferido. Caducidade da liquidação.

Sumário:

Nos contratos de execução duradoura ou diferida, como acontece nos casos em que se estabelece o pagamento em prestações de uma indemnização, o facto tributário não é constituído por essa fonte contratual geradora de fluxos financeiros, mas antes pela sucessiva concretização no tempo dos incrementos patrimoniais decorrentes do recebimento das prestações previstas.

Processo n.º 339/10-30.
Recorrente: Helena Maria Morgado Neto e marido.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Helena Maria Morgado Neto e marido, melhor identificados nos autos, vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 2001, no montante global de € 27.323,42 incluindo os respectivos juros compensatórios, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª - A ora recorrente mulher era arrendatária da fracção autónoma designada pela letra "C" do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sito na Rua …, denominado Edf. "…, onde exercia a sua actividade de ginásio.

2ª - Em 21 de Março de 1999, a recorrente mulher acordou com o senhorio e com a sociedade Alisuper - Exploração de Supermercados do Algarve, S.A. a cedência do dito espaço, recebendo desta, como contrapartida da cedência uma indemnização do montante de 60.000.000$00, em moeda escudo.

3ª - A indemnização seria paga de forma diferida, isto é, em prestações, tendo a última sido paga no ano de 2001.

4ª - Contrariamente ao que é sustentado pela Administração Fiscal, o facto tributário teve lugar em 21 de Março de 1999, compreendendo a totalidade da indemnização auferida pelos recorrentes como consequência do contrato de cedência do espaço onde a recorrente mulher exercia a sua actividade de ginásio, conforme resulta da leitura conjugada dos artigos 36º n.º 1 da LGT, 3º n.º 2 al.. d) e a 1ª parte do n.º 6 do CIRS.

5ª - Ora, estando o rendimento em causa sujeito à emissão de factura ou, como é o caso de documento equivalente - contrato escrito -, o mesmo deveria ter sido tributado no ano da celebração do dito contrato (1999) na sua totalidade.

6ª - O que releva para efeitos fiscais é o proveito económico total no momento em que teve lugar o facto tributário e não os recebimentos financeiros parciais - princípio da especialização dos exercícios (artº 18º do CIRC).

7ª - O facto tributário refere-se, pois, ao ano de 1999 e pela sua totalidade.

8ª - Tendo o facto tributário tido lugar em 21 de Março de 1999, isto significa que o prazo de caducidade para que a Administração Tributária exercesse o seu direito de liquidação começou a contar-

-se a partir de 1 de Janeiro de 2000, de harmonia com os nºs 1 e 4 do artº 45º da LGT, uma vez que o IRS é um imposto periódico.

9ª - O decurso do prazo de caducidade terminou a 31 de Dezembro de 2003, n.º 1 do artº 45º da LGT.

10ª - Quer à data do início da acção inspectiva quer em 22 de Dezembro de 2005, momento em que teve lugar a notificação dos impugnantes da liquidação adicional levada a cabo pela Administração Fiscal, há muito que o prazo de caducidade havia decorrido.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso: a questão objecto do presente recurso consiste em saber quando ocorre o facto tributário no caso de recebimento de uma indemnização por cedência de instalações paga em prestações ao longo de dois anos, questão essa que se mostra relevante para aferir da caducidade do direito de liquidação.

Alegam os recorrentes que contrariamente ao que é sustentado pela Administração Fiscal, o facto tributário teve lugar em 21 de Março de 1999, compreendendo a totalidade da indemnização auferida como consequência do contrato de cedência do espaço onde a recorrente mulher exercia a sua actividade de ginásio.

Sustentam ainda, que relevante para efeitos fiscais, é o proveito económico total no momento em que teve lugar o facto tributário e não os recebimentos financeiros parciais - princípio da especialização dos exercícios (artº 18º do CIRC).

Fundamentação: a nosso ver o recurso não merece provimento.

Como bem se salienta na decisão recorrida (fls. 89) é à medida em que é paga a quantia relativa à indemnização que se verifica a conjugação dos pressupostos que consubstanciam o facto tributário.

Com efeito o facto tributário surge por referência aos momentos em que ocorrem os fluxos financeiros - de pagamento ou de colocação - e não se encontra exclusivamente indexado à correspondente fonte geradora.

Este entendimento é, aliás, o que vem sendo acolhido pela doutrina e pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, refere sobre a questão o Prof. Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, vol. 1, págs. 251 e segs., que, estando em causa factos tributários duradouros, como sucede com os rendimentos que se foram progressiva e sucessivamente formando no tempo e são sujeitos a tributação em sede de IRS, a lei «sente a necessidade de os fraccionar juridicamente no tempo, de modo a extrair de um facto naturalisticamente unitário e prolongado uma pluralidade de efeitos jurídicos distintos. O período de imposto é, precisamente, o critério temporal pelo qual a lei fragmenta no tempo um facto duradouro, via de regra correspondente ao período anual. O período de imposto surge assim, como elemento essencial do facto tributário, de tal modo que nos factos duradouros periódicos a cada período corresponde uma obrigação nova e autónoma».

Também sobre a matéria escreve Vítor Faveiro (Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II Volume, págs. 124 e 125): 'De onde se evidencia que a constituição do direito do Estado e da obrigação do contribuinte se opera apenas no momento em que se efectua o recebimento ou a colocação à disposição do titular, do dinheiro ou dos bens em espécie formativos do objecto do rendimento em causa.».

E na jurisprudência se podem ver, em abono desta tese, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2002, processo n.º 25146, e de 18.05.2005, recurso 3l8/05, ambos in www.dgsi.pt.

Improcederá pois a argumentação dos recorrentes, pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Em 21 de Março de 1999 foi celebrado o contrato que as partes apelidaram de "Contrato - Promessa de Arrendamento e Indemnização pela Cedência de Instalações" (fls. 31 a 34, dos autos):

Outorgantes

Primeiros: Francisco de Sousa Neto e mulher Maria Josilda Morgado Pedro, residentes em Loulé, contribuintes fiscais nºs … e … respectivamente.

Segundos: Helena Maria Morgado Neto e marido Daniel José Leonardo Castro, residentes em Loulé, contribuintes fiscais n.º … e n.º … respectivamente.

Terceiro: José António Fernandes da Silva, casado, residente em Silves, que outorga em representação e na qualidade de Presidente do Conselho de Administração da Sociedade "Alisuper - Exploração de Supermercados do Algarve, SA.", com sede no sítio do Poço Deão, matriculada na Competente Conservatória do Registo Comercial de Silves sob o n.º 1094, com Capital Social de 40.000.000$00, Pessoa Colectiva n.º 502.850.663.

Entre si e de comum acordo celebram o presente contrato-promessa de arrendamento e cedência de instalações, o qual se rege nos termos e pelas cláusulas seguintes:

Primeira

Os Primeiros outorgantes são donos e legítimos possuidores da fracção autónoma designada pela letra C do prédio urbano sito na Rua Dr. … denominado Edifício …: inscrito na respectiva matriz sob o Artº, n.º 9444, a que corresponde o Rés-do-Chão, Loja 3, e descrito sob o n.º 5610 da Conservatória Registo Predial de Loulé,

Segunda

a) Pelo presente contrato os Primeiros outorgantes prometem arrendar à sociedade representada pelo Terceiro outorgante a referida Fracção autónoma mencionada na cláusula anterior.

b) O arrendamento considera-se celebrado pelo prazo de um ano renovável automaticamente por iguais períodos de tempo, tendo o seu início no dia cinco de Abril do corrente ano de 1999.

c) O local arrendado destina-se à instalação de estabelecimento comercial de supermercado e comércio a retalho de géneros alimentícios,

Terceira

O valor da renda acordada é da importância de 250.000$00 (Duzentos e cinquenta mil escudos), que será paga até ao dia oito de cada mês a que respeita na residência dos Primeiros outorgantes ou através de transferência bancária para instituição bancária que indiquem,

Quarta

a) Desde já os Primeiros e Segundos outorgantes autorizam a sociedade representada pelo Terceiro outorgante a proceder às obras que entender convenientes, para adaptação do arrendado ao funcionamento do estabelecimento a instalar, desde que tais obras não prejudiquem ou alterem a estrutura do prédio.

b) Os Primeiros outorgantes autorizam expressamente a demolição da parede divisória entre a fracção ora arrendada e a fracção onde a representada do Terceiro outorgante tem já cru funcionamento um estabelecimento comercial de supermercado.

e) Todas as obras e benfeitorias que forem feitas no arrendado serão de conta e risco da inquilina, as quais findo o contrato prédio, sem que possa exigir qualquer indemnização retenção.

Quinta

Igualmente eles Primeiros e Segundos outorgantes, autorizam a sociedade representada pelo Terceiro outorgante à colocação de reclames luminosos ou outros que publicitem a actividade do estabelecimento.

Sexta

A Segunda outorgante mulher explora e tem instalado, na fracção autónoma identificada na cláusula primeira um Ginásio

Sétima

A Segunda outorgante mulher compromete-se a no dia cinco de Abril do corrente ano deixar totalmente livre e devoluta a fracção autónoma acima referida por forma à representada do Terceiro outorgante nesse dia tomar posse da mesma.

Oitava

A título de compensação e indemnização pela cessação da actividade do ginásio e cedência das instalações para a representada do Terceiro outorgante instalar nas mesmas o estabelecimento comercial de supermercado, esta compromete-se a pagar aos Segundos outorgantes a quantia de 60.000.000$00 (Sessenta milhões de escudos), quantia esta que será paga da seguinte forma; a) A importância de 10.000.000$00 (Dez milhões de escudos), com a assinatura do presente contrato.

h) A importância de 10.000.000$00 (Dez milhões de escudos), com a entrada na posse das instalações por parte da terceira outorgante (05 de Abril de 1999).

e) A importância de 10.000.000$00 (Dez milhões de escudos), até ao final do mês de Outubro do corrente ano de 1999.

d) A importância de 10.000.000$00 (Dez milhões de escudos), até ao final do mês de Abril do ano de 2000.

e) A importância de 20.000.000$00 (Vinte milhões de escudos), até ao final do mês de Abril do ano de 2001 (sublinhado nosso).

Nona

Todos os outorgantes acordam que os contratos prometidos (Arrendamento e cedência de instalações), têm efeito de facto a partir do dia cinco de Abril do corrente ano de mil novecentos e noventa e nove.

Décima

A escritura notarial de arrendamento e cedência das instalações será efectuada dentro de 30 dias após a assinatura deste contrato, para o que a representada do Terceiro notificará com a antecedência de 8 dias, os Primeiros e Segundos; do local, dia e hora, em que terá lugar a dita escritura."

b) Pela ordem de serviço n.º 01200500553, de 13-04-2005, foi ordenada inspecção tributária à impugnante, com início em 2005/05/03 e terminou em 2005/09/13, por se ter verificado que o sujeito

passivo apresentou prejuízos desde 1997 a 2001, e outras irregularidades, com incidência nos anos de 2001, 2002 e 2003, tendo relativo ao exercício de 2001, em 13 de Setembro sido realizado o relatório, junto a fls. 14 a 18 e processo administrativo, o qual se dá por reproduzido para todos os efeitos legais, e que se reproduz no essencial:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Efectuado o cruzamento de informação com a empresa Alisuper - Exploração de Supermercados do Algarve, SA, verificou-se que em Maio de 2001, o s.p. não declarou o montante de 20.000.000$00 (€99.759,58) de rendimentos da categoria B, nem liquidou o respectivo IVA, respeitantes a uma indemnização recebida da empresa Alisuper, pela cessação de actividade e cedência de instalações, conforme verificado no contrato promessa de arrendamento e indemnização pela cedência de instalações com Francisco de Sousa neto e mulher (1ºs outorgantes) e Helena Maria Morgado Neto e marido (2ºs outorgantes) celebrado em 1999/03/21. Verificou-se também que essa indemnização foi efectivamente paga ao s.p. em causa e registada na contabilidade da Alisuper (Anexo 1).

De acordo com informações fornecidas pela empresa Alisuper, relativamente a esse contrato não foi celebrada escritura pública e o mesmo foi encarado pelas partes como um verdadeiro contrato de arrendamento e cedência de instalações, tendo sido cumprido nos termos e cláusulas dele constantes.

Note-se que no referido contrato, na cláusula oitava, está mencionado que o s.p. em análise – Srª. Helena Maria Morgado neto - irá receber a título de indemnização pela cessação de actividade e cedência de instalações, repartida por vários anos, a quantia de 60.000.000$00 (€299.278,74), em que 40.000.000$00 foram recebidos em anos anteriores a 2001 e 20.000.000$00 foram recebidos em 2001, pelo que, de acordo com o artº 45º, da Lei Geral Tributária referente ao prazo de caducidade, só nos é possível tributar a parte de indemnização recebida em 2001, ou seja o montante de €99.759,58.

De acordo com o CIRS essa indemnização é considerada rendimento da categoria C (actual categoria B), nos termos da alínea d) do n.º 2, do artº 3º do CIRS, Por outro lado em sede de IVA, a indemnização é considerada prestação de serviços nos termos do artº 4º, do CIVA e sujeita a IVA à taxa normal (17%) não fazendo parte da lista das isenções do IVA.

Deste modo foi efectuada uma correcção ao ano de 2001, em sede de IRS pelo valor da referida indemnização, ou seja, pelo montante de €99.759,58 e efectuada uma correcção em sede de IVA para o 2º trimestre de 2001, onde foi apurado o montante de €16.959,13 de IVA em falta, ou seja, € 99.759,58*17%.

IV. MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

1. Actividade do s.p.

Através do "print" retirado do sistema informático desta Direcção de Finanças, verificou-se que o s.p. exerce a actividade de comércio a retalho de vestuário para adultos, CAE: 52421.

Actualmente o sujeito passivo exerce a sua actividade em 4 estabelecimentos comerciais:

Loja … sita na R. … em Quarteira.

Loja … (fracção A e fracção B) sitas na Avenida … em Quarteira

Loja … sita na loja … no … na Quinta do Lago.

Há que referir que, até final do ano de 2003 o s.p. só exerceu actividade em 3 estabelecimentos comerciais, não exercia actividade na fracção A da loja …, anteriormente referida. Esta informação foi-nos fornecida pelo próprio s.p. através de um Auto de Declarações elaborado em 2005/05/04 (Anexo 2) e por um dos donos da referida fracção A - Sr José Laginha Duarte.

Efectuada uma visita aos referidos 4 estabelecimentos comerciais onde o s.p. exerce a sua actividade, verificou-se que os produtos vendidos em 3 deles são idênticos e referem-se a vestuário diverso e outros, tais como bikinis, havaianas, anéis, pulseiras, fios, malas, vestuário de praia para criança e adulto, entre outros artigos de praia. No outro estabelecimento comercial (a já referida fracção A - loja …, na qual o s.p. só começou a exercer a actividade no ano de 2004) os produtos vendidos são praticamente perfumes.

A actividade está sujeita a IRS pela Categoria C (actual Categoria B), nos termos do n.º 1, do artº 1º e alínea a) do n.º 1 do artº 2º do Código de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Em sede de IVA o s.p. encontrou-se enquadrado no regime especial de isenção do artº 53º, do CIVA, de 1996/08/21 a 1997/01/31, passando depois para o regime normal com periodicidade trimestral a partir de 1997/02/01 (alínea b) do n.º 1 do artº 40º do IVA.

Os bens comercializados estão sujeitos à taxa normal do IVA, conforme dispõe o n.º 1, do artº 18º, do CIVA.

2. Cumprimento das obrigações fiscais

a) Em IRS: o s.p. cumpriu com as suas obrigações fiscais, no que se refere à entrega da declaração de rendimentos (IRS) e respectiva declaração anual de informação contabilística e fiscal, conforme estipulam o n.º 1, do artº 57º e artº 113º do CIRS.

b) Em IVA: verificou-se que não existiam quaisquer declarações periódicas de IVA em falta, pelo que, o s.p. tem estado a cumprir com o artº 28º e artº 113º, do CIVA.

3. Análise contabilístico-fiscal (1997 a 2004)

Regularidade da escrita

Possui contabilidade organizada nos termos do artº 117º, do CIRS.

Comportamento declarativo no âmbito da actividade exercida e motivos para a aplicação de métodos indirectos.

Cumprimento declarativo do s.p. de 1997 a 2001

Quadro 3

(euros)

	Ano 1997	Ano 1998	Ano 1999	Ano 2000	Ano 2001
Resultado fiscal	1.1442,29	7.051,57	5.826,45	27,126,48	62.122,05

Pela análise do quadro 3, verifica-se que nos anos de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 o s.p. apresentou prejuízos fiscais consecutivos, pelo que, nos termos da alínea e) do artº 87º da Lei Geral Tributária, este é um dos motivos para se proceder à avaliação indirecta.

3.2.2 Comportamento declarativo do s.p. de 2001 a 2004

Quadro 4

(euros)

	Ano de 2001	Ano de 2002	Ano de 2003	Ano de 2004
Volume negócios	128.759,88	144.326,03	158.375,47	215.660,44
Custo de mercadorias vendidas	125.341,38	97.381,44	151.099,68	212.429,71
Compras	143.351,52	169.985,14	144.461,48	200.924,76
Existências iniciais	25.584,86	43.595,00	116.198,70	109.560,50
Existências finais	43.595,00	116.198,70	109.560,50	98.055,55
Resultado liquido	(62.122,05)	9.968,35	2.913,55	(51.761,14)
Resultado fiscal	(62.122,05)	10.018,35	2.966,05	(51.250,37)
Margem de lucro sobre o custo	2,53%	48,21%	4,82%	1,52%

Face ao reflectido no quadro 4, verifica-se que o s.p. tem vindo a apresentar, mais precisamente nos anos de 2001, 2003 e 2004, margens de lucro sobre o custo muito baixas, face às praticadas de facto, quando comparadas com a margem de lucro sobre o custo praticadas por aquele sector a nível nacional (ver rácios do sector R0l) - mediana dos anos de 2002 e 2003 que se junta em Anexo 3) e tendo em conta a margem de lucro sobre as compras apurada com base em amostragens realizadas nos 4 estabelecimentos comerciais do s.p. em 3 e 5 de Maio do corrente ano (Anexo 4). Nas referidas amostragens foram escolhidos aleatoriamente alguns produtos e foi possível, a partir dos preços de venda ao público da mercadoria vendidas nos dias 3 e 5 de Maio do corrente ano, compará-los com os respectivos preços de compra daquelas mercadorias e, consequentemente apurar uma margem de lucro média sobre as compras de cerca de 73,18% (Anexo 5).

Há que referir ainda que aquela margem de lucro média apurada, apesar de ser uma média calculada, poderá ainda estar abaixo da realmente praticada, uma vez que as margens de lucro individuais calculadas para cada produto variam consoante o tipo de produto e que, após efectuada uma contagem pormenorizada aos produtos expostos para venda nas já referidas 4 lojas, verificou-se que os produtos com uma margem de lucro menor são os que também apresentam uma percentagem menor do valor do total dos produtos expostos em todas as lojas, como é o caso dos perfumes. Por outro lado, verificou-se que a comercialização dos perfumes só se iniciou efectivamente em 2004.

Em 4 e 9 de Maio de 2005, o s.p. notificado para, no dia 12 de Maio de 2005, nos termos do n.º 4 do artº 59º da Lei Geral Tributária, apresentar a sua contabilidade, livros de escrita, e outros documentos relacionados com a sua actividade, bem como os inventários das existências em armazém relativos aos anos de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, registos do computador que apoiam os apuros diários das vendas (de 2001 a 2004), extractos mensais das transacções efectuadas nas máquinas POS (de 2001 a 2004) extractos bancários das suas contas pessoais onde efectua movimentos relacionados com a sua actividade e facturas das compras intracomunitárias que constavam do sistema VIES, mas que não se encontravam contabilizadas, relativas aos anos de 2002 e 2003 (junta-se em Anexo 6 as 3 notificações efectuadas ao s.p.).

O s.p. cumpriu com a obrigação acima referida, mas não nos facultou os inventários das existências em armazém do exercício de 2000, nem os documentos de suporte dos apuros diários das vendas (registos de computador/máquina numerados e com a descriminação dos produtos vendidos) relativos aos anos de 2001 e 2002, tendo apresentado apenas para o ano de 2001 o rolo de controlo interno, com a discriminação dos produtos vendidos mas que não se encontrava numerado sequencialmente. Relativamente aos exercícios de 2003 e 2004 o s.p. apresentou-nos os registos do computador, numerados mas que não constava qualquer designação dos produtos vendidos (certidão de diligências efectuada no dia 12 de Maio de 2005 que se junta em Anexo 7).

3.4. Análise da situação económica, financeira e motivos para aplicação de métodos indirectos Ano de 2001

Efectuado um controlo às vendas, verificou-se que foram efectuados os apuros diários mensais a que se refere o artº 46º, do CIVA, mas os mesmos estão apoiados apenas por rolos de controlo interno onde se descrimina os produtos vendidos mas que não estão numerados sequencialmente (artº 35º, do CIVA), não sendo possível deste modo efectuar um controlo correcto das vendas declaradas pelo s.p..

Efectuado cruzamento de informações com os principais fornecedores, não foram detectadas quaisquer omissões de compras.

Conforme já foi referido anteriormente a margem de lucro sobre o custo apresentada pelo s.p. é bastante inferior à margem de lucro reflectida nos rácios - Rol do sector de actividade R0l - mediana a nível nacional para 2002 e 2003 apresenta um valor de 27% sobre as vendas que sobre o custo corresponde 37%) e à apurada nos 4 estabelecimentos comerciais através das já citadas amostragens (73,18%) o que revela à partida uma omissão de vendas.

Não existe inventários para o ano de 2000, dificultando assim, a comprovação das existências de 2001.

O s.p. tem vindo a apresentar prejuízos fiscais consecutivos desde 1997 a 2001 sem justificação aparente para tais resultados negativos.

Contabilisticamente, não existe uma conta bancária, onde o s.p. reflicta as entradas e saídas de dinheiro relacionadas com a actividade exercida, apenas existe a conta "Caixa" do POC.

Efectuada uma comparação entre os valores constantes nos extractos da UNICRE (American Express, VISA, Electron e outros) fornecidos pelo s.p. e relativos às transacções efectuadas nas máquinas POS (compras com cartões de crédito/multibanco), com os apuros diários constantes da contabilidade, verificou-se em alguns dias, vendas registadas no POS superiores às declaradas pelo s.p. nos apuros diários englobam todo o tipo de vendas, ou seja, para além das registadas no POS engloba também as vendas pagas a dinheiro e por cheque.

Face ao exposto anteriormente e ao comportamento declarativo do s.p. que se tem vindo a verificar ao longo dos anos (prejuízos fiscais consecutivos e margens de lucro muito baixas) e algumas anomalias detectadas e mencionadas anteriormente, existem indícios seguros de que a contabilidade não reflecte a situação patrimonial e os resultados efectivamente obtidos. Assim, não sendo possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável para os anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, configuram-se os factos e procedimentos tipificados no artº 39º, do CIRS, pelo que, vai proceder-se à sua determinação através da aplicação de métodos indirectos, conforme estipula os artºs 87º a 90º, da Lei Geral Tributária.

V. CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

1. Face aos motivos mencionados no capítulo IV, foi aplicado métodos indirectos À actividade exercida pelo s.p. para o ano de 2001.

2. Conforme já foi referido no capítulo IV foi apurado, através de amostragens efectuadas nas 4 lojas do s.p. uma margem média sobre as compras de 73,18%.

Contudo uma vez que, aquele sector de actividade é um sector em que se fazem ao longo do ano descontos, promoções e saldos, com percentagens variáveis, para o cálculo do novo valor de vendas (valor estimado) temos de ter em conta tais factores, uma vez que estes influenciam a margem de lucro efectivamente praticada.

Assim, parece-nos que a margem de lucro sobre o custo reflectida nos rácios do sector de actividade a nível nacional, para os anos de 2002 e 2003 (venda da mediana - 37%) é a que mais se aproxima da realidade, considerando, porém, esta mesma margem como uma margem de lucro mínima sobre o custo face aos motivos e factores expostos anteriormente e no último parágrafo do ponto 3.2.2 do capitulo IV do presente relatório.

4. Cálculo do resultado fiscal estimado para 2001.

CMVMC declarado pelo s.p. = €125.341,38

Margem de lucro sobre o custo aplicada = 37%

Vendas estimadas - €125.341,38*1,37 = €171.717,69

Vendas declaradas -€128.759,88

Aumento de vendas - Vendas estimadas - vendas declaradas

= 171.717,69 - 128.759,88
= €42.957,81
Aumento de resultado fiscal - €42.957,81
Resultado fiscal apurado - Resultado Fiscal declarado + Aumento resultado fiscal
= (62.122,05) + 42.957,82
= (€19.164,24).

Porém conforme já se mencionou no capítulo III, do presente relatório o s.p. omitiu em 2001, rendimentos da Categoria C (actual Categoria B) no montante de €99.759,58, resultantes de uma indemnização pela cessação de actividade e cedência de instalações que o s.p. recebeu em Maio de 2001.

Deste modo o resultado fiscal apurado negativo de €19.164,24 há que acrescer ainda o valor da referida indemnização no montante de €99.759,58, resultando assim, um lucro fiscal final de €80.595,34.

(...)

IX - Direito de audição - fundamentação

O sujeito passivo foi notificado por carta registada para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição sobre o projecto de relatório. Findo aquele prazo, verificou-se que o sujeito passivo exerceu tal direito, não concordando com a aplicação de métodos indirectos e com a tributação da referida indemnização em sede de IRS e em sede de IVA.

Deste modo, e em resposta ao referido direito de audição exercido pelo sujeito passivo, venho a referir o seguinte:

1. Conforme consta no contrato promessa realizado no ano de 1999, o valor da indemnização em causa no montante de 20.000.000$00 irá ser recebido apenas em 2001 e como prova deste facto é a fotocópia do cheque e outros documentos que se anexou em anexo 1 ao relatório. Assim, o sujeito passivo só obteve aquele proveito em 2001, altura em que deveria ter emitido a respectiva factura, pelo que, de acordo com a alínea d) do n.º 2, conjugado com o n.º 6 do artº 3º do Código do IRS, os rendimentos ficam sujeitos a tributação de IRS no ano de pagamento, que neste caso em concreto é o ano de 2001.

2. Relativamente ao IVA apurado respeitante à indemnização recebida pelo sujeito passivo em 2001/04/30, entende-se que a mesma é sujeita a IVA no ano de 2001 e liquidado o respectivo imposto sobre o montante em causa. Por outro lado, e em resposta ao ponto 9 do referido direito de audição, entende-se também que, apesar de se a um imposto apurado no 2º trimestre de 2001, o prazo de caducidade só irá terminar no início do ano de, neste caso 2006, ou seja, o prazo de caducidade conta-se a partir do início do ano civil seguinte (ano 2002) àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto que, de acordo com o CIVA, foi no ano 2001.

3. Em relação aos métodos indirectos referidos pelo s.p., no ponto 10, em nosso entender o prazo de caducidade é de 4 anos e não de 3 anos, em virtude de ainda não se encontrarem disponíveis os indicadores objectivos da actividade previstos na LGT, pelo que, nesta situação, aplica-se o n.º 1 e não o n.º 2 do artº 45º, da LGT.

(…)".

c) Sobre o relatório referido no ponto anterior foi emitido parecer, proferido em 12 de Setembro de 2005, do seguinte teor (processo administrativo):

"Concordo com a determinação do lucro tributável de IRS do ano de 2001, com recurso a métodos indirectos, conforme fundamentos, critérios e cálculos expostos nos pontos IV e V, do relatório e de acordo com a legislação nele invocada.

Na correcção efectuada (de €142.717,39) ao lucro tributável declarado está incluída a correcção aritmética de € 99.759,58 relativa a uma indemnização recebida.

Destas correcções resultam IVA".

d) Sobre o parecer referido no ponto anterior recaiu despacho de concordância proferido em 16 de Setembro de 2005 (processo administrativo);

e) Em 20 de Outubro de 2005 a impugnante pediu a revisão da matéria tributável conforme requerimento de fls. 22 a 27, dos autos, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

f) Em 28 de Novembro de 2005 a administração fiscal procedeu à liquidação de IRS no montante de €23.464,35, acrescida de juros compensatórios no valor de €3.859,07, com data limite de pagamento em 11 de Janeiro de 2006 (fls. 28 a 30, dos autos);

g) A impugnante foi notificada em 22 de Dezembro de 2005 (fls. 47, dos autos);

h) A presente impugnação deu entrada em 4 de Abril de 2006 (carimbo aposto no rosto de fls. 4, dos autos).

5- A questão que importa conhecer no presente recurso prende-se em saber se a obrigação de imposto em sede de IRS (facto tributário) nasce com a celebração de contrato em que se fixa uma indemnização ou se, no caso do respectivo pagamento ser diferido no tempo (pagamento em prestações), essa obrigação apenas acontece aquando do efectivo recebimento das prestações.

Na sentença sob recurso perfilhou-se o entendimento de que só com o efectivo recebimento das prestações financeiras diferidas no tempo nasce a correspondente obrigação de imposto.

Ao invés, os recorrentes vêm defender, em súmula, que o relevante para efeitos fiscais será o "proveito económico total no momento em que teve lugar o facto tributário e não os recebimentos financeiros parciais".cfr. conclusão 6.º.

Tem-se por correcta a posição perfilhada na sentença.

Vejamos.

Um dos princípios orientadores do ordenamento fiscal, com ressalva dos casos das presunções ou de substituição tributária, baseia-se no entendimento que a obrigação de imposto se constitui pela efectiva recepção dos rendimentos tributáveis.

Daí que o artigo 4.º da LGT preveja que os "*impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património".*

Isto significa que o que releva para efeito da obrigação do imposto é o momento em que nasce o rendimento ou utilização do rendimento, uma vez que só aí existe capacidade contributiva.

Como se afirma no acórdão de 26/06/02, no processo n.º 26.811-"*Seria inconstitucional exigir um imposto a quem não tem capacidade contributiva por não dispor do rendimento".*

Com efeito, nos contratos de execução duradoura ou diferida, como acontece no casos em que se estabelece o pagamento em prestações de uma indemnização, o facto tributário não é constituído por essa fonte contratual geradora de fluxos financeiros, mas antes pela sucessiva concretização no tempo dos incrementos patrimoniais decorrentes do recebimento das prestações previstas.

Como também se assinala no acórdão de 29/11/06, no processo n.º 827/06 –"*É que nem todos os factos tributários são simples e instantâneos. O facto tributário podendo, corresponder a uma simples ocorrência instantânea da vida real, é algumas vezes complexo e não se esgota num momento temporal.*

De resto, os efeitos dos contratos duradouros - e não só tributários - não acabam no momento em que as partes formalizam o negócio. Os efeitos fiscais, designadamente, os atinentes a impostos anualizados, como é o caso do IRS, produzem-se e só se produzem em cada um dos anos em que, por força da execução do contrato, o sujeito receba rendimentos.

É assim nos dois exemplos dados, dos contratos de trabalho e de arrendamento. O contrato, integrando o facto tributário, não o esgota, sendo ainda necessário que ocorra a prestação nele prevista. Só quando isso acontece é que fica perfeito o facto tributário. E só então nasce a relação jurídica de imposto."

De igual modo a doutrina se tem pronunciado neste sentido, com realce para Vítor Faveiro, in Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, II Volume, pags, 124 e 125, (citado no douto parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto), aí se escrevendo que –"*De onde se evidencia que a constituição do direito do Estado e da obrigação do contribuinte se opera apenas no momento em que se efectua o recebimento ou colocação à disposição do titular, do dinheiro ou dos bens em espécie formativos do objecto do rendimento em causa".* cfr. ainda o Prof. Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, vol. I, pags 251 e seguintes.

Sendo assim, conforme se entendeu na sentença, o facto tributário que determinou a liquidação adicional impugnada ocorreu no ano de 2001, altura em que teve lugar o recebimento da última prestação contratualmente prevista, e não no ano de 1999, que se reporta apenas à data da celebração do contrato.

E certo é que tendo o facto tributário ocorrido no ano de **2001**, sendo que a inspecção tributária efectuada aos ora recorrentes teve o seu início em **03/05/05** e finalização em **13/09/05**, verifica-se que a liquidação adicional a estes notificada a **22/12/05**, teve lugar ainda não tinha decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidar, o que apenas aconteceria a **09/05/06 -** cfr. n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º e n.º 1 do artigo 46.º, ambos da LGT e alínea g) do probatório.

Improcedem deste modo, todas as conclusões da alegação dos recorrentes.

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

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

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino*.

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo. Notificação irregular.

Sumário:

I — As notificações que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção (n.º 1 do artigo 38.º do CPPT).

II — Havendo aviso de recepção, como é o caso, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário, sendo que o distribuidor do serviço postal procederá à notificação das pessoas referidas por anotação do bilhete de identidade ou de outro documento oficial (números 3 e 4 do artigo 39.º do CPPT).

III — Se não foi dada satisfação a esse requisito da notificação esta é irregular e inválida, se não se demonstrar, por qualquer meio, que a carta chegou efectivamente ao seu destinatário.

IV — Se apesar de tal irregularidade, não há dúvida que, pelo menos, em 31/10/2003, data em que o ofício a comunicar o indeferimento da reclamação deu entrada na sede da impugnante, esta teve conhecimento da notificação em causa, é a partir daquela data que se há-de contar o prazo para deduzir impugnação judicial.

Processo n.º: 437/10-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Johnson´s Wax de Portugal — Produtos Químicos, Lda e Outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Exmo. Procurador da República junto do TAF de Sintra, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza daquele Tribunal que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON´S WAZ DE PORTUGAL – Produtos Químicos, Lda., com sede em Lagoal, Caxias, contra a liquidação de IRC, referente ao exercício de 1997, e, em consequência, anulou a liquidação sindicada e condenou a AF ao pagamento, a favor da impugnante, de juros indemnizatórios sobre as importâncias, de imposto e juros, indevidamente pagas, dela vem interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1. A notificação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa de liquidação deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção, uma vez que aí está em discussão a possibilidade de ser alterada a situação tributária do reclamante.

2. Da factualidade apurada resulta que o aviso de recepção foi assinado por uma funcionária da impugnante, em 30.10.2003, não constando do aviso o número do bilhete de identidade ou de outro documento oficial da autora da assinatura.

3. Considerou a Mma. Juíza, com base em tal factualidade e na medida em que não foi respeitado o disposto no n.º 4 do art.º 39.º do CPPT, que se tem de haver como certa a data referida pela impugnante (31.10.2003).

4. Ora, de tal factualidade resulta, de forma inequívoca, que o aviso de recepção foi assinado por uma funcionária da impugnante, em 30.10.2003, sendo que tal funcionária tem autorização para fazer e assinar registos em nome da impugnante.

5. A circunstância de não constar do aviso o número do bilhete de identidade ou de outro documento oficial da autora da assinatura não tem, como tal, qualquer relevância, pois não restam quaisquer dúvidas quanto à sua identidade.

6. Com efeito, as formalidades da notificação apenas afectarão a validade desta se não se comprovar que ela foi efectivamente realizada, pois as formalidades processuais são meio para garantir objectivos e não finalidades em si mesmas.

7. As formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais, mas degradam-se em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição.

8. Assim sendo, não havendo dúvidas que o aviso de recepção foi assinado em 30.10.2003, é esta a data relevante para efeitos de contagem do prazo para a dedução de impugnação judicial, nos termos do art.º 39.º, n.º 3 do CPPT.

9. Por outro lado, tratando-se de notificação postal de pessoa colectiva, existe norma expressa a prever a data e valor da citação ou notificação efectuadas por via postal, uma vez que o artigo 238.º, n.º 1 do CPC, aplicável "*ex vi*" do preceituado na alínea e), do artigo 2.º do CPPT, preceitua que a citação postal considera-se feita no dia em que se mostre assinado o aviso de recepção e tem-se por efectuada na própria pessoa do citando.

10. A existência de uma irregularidade na notificação, traduzida na não anotação do número do documento oficial, encontra-se sanada com a informação dos serviços postais de que a pessoa que assinou o aviso de recepção é funcionária da impugnante e se encontra autorizada para a prática de tal acto.

11. Sendo o prazo para deduzir impugnação de 15 dias, nos termos do artigo 102.º, n.º 2 do CPPT, o mesmo terminou no dia 14.11.2003, pelo que tendo a presente acção sido proposta em 17.11.2003, esta é intempestiva.

12. Razão pela qual a excepção peremptória de caducidade do direito à acção deveria ter sido julgada procedente, uma vez que esta foi proposta para além do prazo a que alude o referido preceito legal.

13. Não se aplicando, neste caso, o regime previsto no artigo 145.º do CPC, por se não tratar de um prazo processual.

14. A douta sentença recorrida violou, por erro de interpretação, o disposto nos artigos 39.º, n.ºs 3 e 4, 41.º, n.ºs 1 e 2, e 102.º, n.º 2, todos do CPPT e artigo 238.º, n.º 1 do CPC.

15. Revogando a decisão recorrida e julgando procedente a invocada excepção peremptória da caducidade do direito de acção, Vossas Ex.as farão JUSTIÇA.

Contra-alegando, veio a impugnante sustentar que a impugnação é tempestiva, porquanto só tomou conhecimento do conteúdo e dos elementos do despacho de indeferimento proferido sobre a sua reclamação graciosa no dia 31.10.2003, pelo que o prazo para a impugnação judicial do despacho de indeferimento em crise só pode ser contado a partir desta data.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Com interesse para a decisão da causa, mostra-se provada a seguinte factualidade:

A) A impugnante tem como objecto social a fabricação, distribuição e comercialização de produtos químicos em geral e, em particular, de ceras, produtos de limpeza e aerossóis (doc. n.º 2 junto à p.i.).

B) A impugnante encontra-se sujeita ao regime geral de IRC, tendo optado por um período de tributação diferente do ano civil com início em 01.07 de cada ano e termo a 30.06 do ano seguinte.

C) Em 01.07.1990 entre a impugnante e a S. C. Johnson & Son. Inc. foi celebrado o contrato de autorização, licenciamento e assistência técnica junto à p.i. sob o doc. n.º 3, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

D) Para cumprimento da Ordem de Serviço n.º 63.630, de 03.07.01, e por Despacho do Chefe de Divisão de 05.07.2001, foi efectuada visita de fiscalização à impugnante.

E) Na sequência da acção de fiscalização a que alude a alínea D) do probatório foi elaborado o Relatório Final de Inspecção do qual se extrai, designadamente, o seguinte:

"B. Pagamento de Royalties c/entrega a taxa inferior à devida

(…)

Verificamos que a retenção foi efectuada à taxa de 10%. Não tendo sido apresentadas declarações comprovativas da residência fiscal passada pelas autoridades fiscais competentes do país do beneficiário, nos termos do n.º 8 do art.º 75.º do CIRC e alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 69.º, ambos do CIRC.

O imposto (IRC) encontrado em falta, por retenção inferior à devida, é de Esc. 5.531.050$00.

(…)

Capítulo VIII – Direito de Audição – Fundamentação

O contribuinte usou o seu direito de audição, por escrito, em relação às correcções propostas no Projecto de Conclusões do Relatório, Anexo V de 2 folhas, com os seguintes fundamentos:

A – Pagamentos de Royalties c/entrega a taxa inferior à devida

Apresentou um certificado de residência fiscal da entidade beneficiária beneficiadora dos rendimentos (royalties), com sede em Philadelphia – Estados Unidos.

Esse certificado apesar de referir que respeita ao exercício de 1997 só foi emitido em 01 de Maio de 1998.

(…)

F) Como a prova referida foi efectuada em data posterior, consideramos que não estão reunidos os pressupostos para que seja aplicada a taxa reduzida da convenção." (doc. 22 a 31 dos autos de reclamação graciosa em apenso).

G) Com base nas correcções decorrentes da fundamentação aposta no Relatório de Inspecção, a Administração Fiscal emitiu, em 03.07.2002, a liquidação de IRC n.º 6420001644, no montante de € 41.756,40, referente ao exercício de 1997 (doc. fls. 17 dos autos de reclamação graciosa em apenso).

H) Em 29.10.2002, a impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação a que alude a alínea G) do probatório (doc. fls. 2 a 16 dos autos de reclamação graciosa em apenso).

I) Por Despacho proferido em 27.10.2003, da autoria do Director de Finanças Adjunto, foi a reclamação graciosa referida na alínea H) do probatório indeferida (doc. fls. 103 a 117 dos autos de reclamação graciosa em apenso).

J) Objectivando a notificação do despacho a que alude a alínea I) do probatório, foi enviado ofício n.º 31365 registado com A/R, dirigido à impugnante, mostrando-se este assinado, com data de

30.10.2003, com a menção "*Filomena*" (docs. não numerados juntos aos autos de reclamação graciosa em apenso).

K) O aviso de recepção a que alude a alínea J) do probatório não contém o número do bilhete de identidade ou de outro documento oficial da autora da assinatura nele aposta bem como da data nele mencionada (docs. não numerados juntos aos autos de reclamação graciosa em apenso).

L) O ofício n.º 31365 deu entrada na sede da impugnante em 31.10.2003 (doc. n.º 1 junto à p.i.).

M) Em 10.12.2008, a Estação de Correios de Caxias prestou a informação seguinte: "*Relativamente ao vosso pedido de informação do registo RS 04627392PT informo que consta na marca de dia e manuscrito o registo foi entregue dia 20.10.2003 à Sr.ª D. Filomena funcionária que traz e leva diariamente o correio da Johnson e tem autorização para fazer levantamentos e assinar registos*" (doc. fls. 169 dos autos).

N) A 03.09.2003, a impugnante pagou a liquidação a que alude a alínea G) do probatório (doc. fls. 17 dos autos de reclamação graciosa em apenso).

O) A presente petição inicial deu entrada em Tribunal em 18.11.2003, tendo sido remetida por correio registado no dia 17.11.2003 ao Serviço de Finanças de Cascais (cfr. carimbo aposto sobre a PI de fls. 2 e doc. junto a fls. 128 e 129 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto pelo MP do segmento da sentença da Mma. Juíza do TAF de Sintra que decidiu julgar improcedente a excepção de caducidade do direito de acção, suscitada pela Fazenda Pública.

Alega o recorrente que, contrariamente ao decidido, tendo a presente acção sido proposta em 17/11/2003 a mesma é intempestiva, porquanto, sendo o prazo para deduzir impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, de 15 dias, o mesmo terminara já em 14/11/2003, uma vez que a impugnante, ora recorrida, foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em 30/10/2003, data em que o aviso de recepção foi assinado por uma sua funcionária e não em 31/10/2003, data em que o ofício em causa deu entrada na sede da impugnante.

Vejamos. Não há dúvida que é de 15 dias o prazo fixado no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT para deduzir impugnação judicial, em caso de indeferimento de reclamação graciosa.

Por outro lado, também o recorrente não contesta que, embora a petição inicial tenha dado entrada no tribunal em 18/11/2003, como foi remetida por correio registado no dia 17/11/2003 é esta data que deve valer como data da prática do acto (artigo 150.º, n.º 1, alínea b) do CPC ex vi alínea e) do artigo 2. º do CPPT).

A divergência está, pois, na data a partir da qual se deve contar o prazo de 15 dias aqui aplicável, isto é, na data em que se deve considerar a impugnante notificada do indeferimento da reclamação graciosa: se na data em que se mostra assinado o aviso de recepção por uma sua funcionária ou se na data em que o ofício respeitante a essa notificação deu entrada nos seus serviços, conforme consta da alínea L) do probatório.

As notificações que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção (n.º 1 do artigo 38.º do CPPT).

Por seu turno, as pessoas colectivas e sociedades serão citadas ou notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem (n.º 1 do artigo 41.º do CPPT).

Não podendo efectuar-se na pessoa do representante por este não ser encontrado pelo funcionário, a citação ou notificação realiza-se na pessoa de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do acto, que se encontre no local onde normalmente funcione a administração da pessoa colectiva ou sociedade (n.º 3 do artigo 41.º do CPPT).

Havendo aviso de recepção, como é o caso, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário, sendo que o distribuidor do serviço postal procederá à notificação das pessoas referidas por anotação do bilhete de identidade ou de outro documento oficial (números 3 e 4 do artigo 39.º do CPPT).

Ou seja, no que concerne às notificações de pessoas colectivas, em face do preceituado nos normativos citados, elas são feitas, em regra, através de carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a sua situação tributária, podendo, no entanto, proceder-se a notificação pessoal, nos casos previstos no n.º 5 do artigo 38.º do CPPT.

A notificação da sociedade por carta registada, com aviso de recepção, deverá ser feita em nome da própria sociedade, mas tem de ser feita em determinadas pessoas físicas, à semelhança do que sucede com o processo civil (artigo 237.º do CPC).

No caso em apreço, como consta da alínea J) do probatório, procedeu-se à notificação da sociedade impugnante por carta registada com aviso de recepção.

Assim sendo, serão aplicáveis as regras relativas à perfeição das notificações previstas no artigo 39.º do CPPT.

Ora, de acordo com o fixado na alínea K) do probatório, o aviso de recepção não contem o número do bilhete de identidade ou de outro documento oficial da autora da assinatura nele aposta bem como da data nele mencionada.

Se não foi dada satisfação a esse requisito da notificação esta é irregular e inválida, se não se demonstrar, por qualquer meio, que a carta chegou efectivamente ao seu destinatário.

Na verdade, como vem sendo jurisprudência do STA, as formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais, apenas se degradando em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição.

Ora, neste caso, apesar de tal irregularidade, não há dúvida que, pelo menos, em 31/10/2003, data em que o ofício a comunicar o indeferimento da reclamação deu entrada na sede da impugnante, esta teve conhecimento da notificação em causa.

E, assim sendo, entendemos que, tal como na decisão recorrida se considerou, será a partir daquela data – 31/10/2003 – que se deve contar o prazo de 15 dias que a impugnante dispunha para deduzir impugnação judicial.

Não colhe, pois, o argumento invocado pelo recorrente de que estando o respectivo aviso de recepção assinado em 30/10/2003 deveria ser a partir desta data que se contaria o prazo, nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT, desde logo porque a apontada irregularidade detectada em tal aviso lhe retira eficácia e depois porque também a regra fixada em tal preceito não deixa de ser uma presunção que pode e deve ser ilidida se ao notificando, por algum motivo atendível, não tenha chegado a comunicação que se pretendia.

E, neste caso, não há dúvida que, como resulta do probatório, tal comunicação só chegou ao conhecimento do notificando em 31/10/2003 – v. alínea L) da matéria de facto assente.

Daí que, tendo a impugnante sido notificada em 31/10/2003, ao ter apresentado a petição inicial em 17/11/2003, mostra-se esta tempestiva, uma vez que o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT terminou em 15/11/2003 (sábado), pelo que se transferiu para o primeiro dia útil seguinte o prazo para a propositura da acção, nos termos dos artigos 20.º do CPPT e 279.º do CC.

Razão por que a decisão recorrida que assim entendeu merece 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, neste segmento, a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa 8 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

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.º da Lei n.º 4/2007, 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 438/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Carlos Alberto Nascimento.
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 Sintra que julgou procedente a oposição deduzida por Carlos Alberto Nascimento, com os demais sinais dos autos, à execução fiscal contra si revertida, e originariamente instaurada contra a firma "Nascimento & Mendes Decorações, Ldª", com fundamento na prescrição das dívidas ao Centro Regional de Segurança Social no montante de 6 404,82€ relativas aos anos de 1993 a 1995, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. O presente recurso vem interposto da decisão proferida pelo Exmo. Juiz do Tribunal "a quo" que determinou a extinção do processo de execução fiscal n.º 3549199401059892 e apensos instaurado contra o oponente, referente a dívidas à Segurança Social respeitantes aos anos de 1993 a 1995, uma vez que, considerou existir prescrição da dívida exequenda, nos termos e para os efeitos do artigo 176, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

II. Salvo o devido respeito e melhor opinião, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, uma vez que, a douta sentença "a quo" deu como provados e com relevância para a decisão da causa factos que, de per si, conduziriam a decisão diferente.

III. À data do facto tributário estava em vigor a Lei 24/84, de 14/08, segundo a qual tais contribuições prescreviam no prazo de dez anos (Artigo 53º, n.º 2).

IV. De acordo com o disposto no artigo 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.

V. Com a entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição destas dívidas passou a ser, porém, de cinco anos, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 63º do citado Diploma Legal, o qual foi mantido pelo n.º 1 do artigo 49º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e que consta actualmente do n.º 3 do artigo 60º da Lei n.º 4/2007.

VI. Nos termos do artigo 63º, n.º 3 da citada Lei n.º 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.

VII. 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.

VIII. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do DL n.º 398/98, de 17/12, havendo sucessão de regimes de prescrição, aplica-se o disposto no artigo 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 que já estiverem em curso, mas só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, ou seja, desde 0512/2001.

IX. Do mesmo preceito resulta ainda que a lei antiga apenas se aplica, se de acordo com ela faltar menos tempo para o prazo se completar.

X. Ora, quando entrou em vigor a Lei n.º 17/2000, para se completar o prazo de prescrição, relativamente aos processos já referidos (alíneas A) a F) da matéria de facto) faltava mais tempo de acordo com a lei antiga do que de acordo com a lei nova. Logo, no caso dos autos e no que se refere aos ditos processos, aplica-se o prazo de prescrição previsto na nova lei, o qual se conta a partir da entrada em vigor dessa nova lei.

XI. 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 em 31.08.2004, a sua citação em 25.10.2004, bem como, a instauração da presente oposição, a qual ocorreu em 25.11.2004, tal prazo interrompeu-se, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, n.º 1 do artigo 49º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, actual n.º 3 do artigo 60º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

XII. 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 de execução fiscal, nos termos dos artigos 326º, n.º 1 e 327.º, n.º 1, ambos do C. Civil.

XIII. Logo, quando foi proferida a douta sentença, não se encontravam prescritas as dívidas exequendas dos processos identificados nas alíneas A), D) e F) da matéria de facto, de acordo com a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, actual Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro.

XIV. Decidindo como decidiu, a Meritíssima Juíza a quo não aplicou, como devia, o disposto no n.ºs 2 e 3 do artigo 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e fez errada aplicação das normas legais referidas mas presentes conclusões, nomeadamente, n.º 1 do artigo 49º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, actual n.º 3 do artigo 60º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, artigos 297.º, n.º 1, 326.º, n.º 1 e 327º, n.º 1, todos do C. Civil.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência da oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 3549199401059882 (SFSintra2)

FUNDAMENTAÇÃO

1.O prazo de prescrição das contribuições para a Segurança Social exequendas, segundo o regime jurídico vigente nas datas dos factos tributários, era de 10 anos (art. 53º n.º 2 Lei n.º 28/84, 14 Agosto)

A Lei n.º 17/2000, 8 Agosto (com início de vigência 180 dias após a data da publicação, correspondente a 4.02.2001), reduziu o prazo de prescrição para 5 anos (arts. 63º n.º 2 e 119º)

Este prazo foi mantido na regulamentação posterior (art. 49º n.º 1 Lei n.º 32/2002, 20 Dezembro; art. 60º n.º 3 Lei n.º 4/2007, 16 Janeiro).

O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário (art. 34º n.º 2 CPT).

A determinação da lei aplicável, em caso de sucessão de leis que estabelecem distintos prazos de prescrição, resulta da ponderação do regime constante do art. 297º n.º 1 CCivil.

O art. 297º CCivil não estabelece uma regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do direito criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido (...) a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei (…)é nesse momento,com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o da lei antiga; interessa o tempo que falta, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis a posteriori (Jorge Lopes de Sousa Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária 4.2.2. e 4.2.4; acórdão STA SCT 28.05.2008 processo n.º 154/08)

Os efeitos interruptivos ou suspensivos de certos factos sobre o decurso do prazo de prescrição são determinados pela lei vigente na data da sua verificação (art. 12º n.º 2 CCivil)

A reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução interrompem a prescrição (art. 34º n.º 3 CPT)

A prescrição das obrigações pagamento das cotizações e das contribuições para Segurança Social interrompe-se igualmente por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (art. 63º n.º 3 Lei n.º 17/2000, 14 Agosto; art. 49º n.º 2 Lei n.º 32/2002, 20 Dezembro; art. 60º n.º 4 Lei n.º 4/2007, 16 Janeiro)

A LGT (com início de vigência em 1.01.1999) aditou às citadas causas de interrupção a citação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo (art. 49º n.º 1 LGT)

Na vigência da LGT (contrariamente ao que sucedia na vigência do CPT) a instauração de execução não é causa de interrupção da prescrição, apenas a citação produzindo o efeito interruptivo (art. 34º n.º 3 CPT; art. 49º n.º 1 LGT).

O efeito interruptivo cessa 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 (art. 34º n.º 3 CPT: art. 49º n.º 2 LGT)

O facto interruptivo inutiliza para a prescrição o prazo decorrido até à sua verificação; o novo prazo, idêntico ao da prescrição primitiva, só começa a correr após a decisão final que puser termo ao processo de execução fiscal ou após o trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo judicial (arts. 326º nºs l/2 e 327º n.º l CCivil)

Na vigência da LGT devem ser consideradas as sucessivas causas de interrupção da prescrição; a redacção actual do art. 49º n.º 3 LGT (conferida pelo art. 89º Lei n.º 53- A/2006, 29 Dezembro) aplica-se apenas ao segundo e subsequentes factos com eficácia interruptiva verificados após o início da vigência do diploma que introduziu a alteração da norma, considerando:

a) o princípio geral da aplicação das leis no tempo (art. l2º n.º 2 10 segmento CCivil)

b) a inexistência de carácter interpretativo atribuído pelo legislador à actual redacção do artº 49º n.º 3 LGT, inculcando a sua natureza inovadora (acórdão STA SCT Pleno 28.05.2008 processo n.º 840/07 cuja doutrina, aplicada a um caso de vigência do CPT, igualmente se aplica à LGT; Jorge Lopes de

Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p. 198 e Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária 3.3.2.4 pp. 15/16)

2 Aplicando as considerações antecedentes ao caso sob análise:

I. Contribuições (ano 1993)

O prazo de prescrição iniciou-se em 1.01.1994

A instauração da execução fiscal em 7.11.1994 interrompeu a prescrição (probatório alínea A))

O efeito interruptivo cessou em 7.11.1995, prosseguindo a contagem do prazo a partir de 8.11.1995, em consequência da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por período superior a um ano (probatório als. A) e G)

Em 4.02.2001 (data do início da vigência da Lei n.º 17/2000, 8 Agosto que estabeleceu um prazo de prescrição mais curto) faltava menos tempo, segundo a lei antiga, para o prazo de prescrição se completar.

É aplicável o prazo de 10 anos da lei antiga, com início em 1.01.1994

A citação do executado revertido em 25.10.2004 (probatório alínea K)) interrompeu a prescrição antes do termo do prazo (10 anos iniciados em 1.01.1994, acrescidos do período de um ano correspondente ao período de suspensão do prazo, resultante da cessação da interrupção)

II. Contribuições (Janeiro/Fevereiro 1994)

O prazo de prescrição iniciou-se em 1.01.1995

A instauração da execução fiscal em 7.11.1994 não interrompeu o prazo de prescrição, o qual ainda não se tinha iniciado.

Em 4.02.2001 (data do início da vigência da Lei n.º 17/2000, 8 Agosto que estabeleceu um prazo de prescrição mais curto) faltava menos tempo, segundo a lei antiga, para o prazo de prescrição se completar.

É aplicável o prazo de 10 anos da lei antiga, com início em 1.01.1995

A citação do executado revertido em 25.10.2004 interrompeu a prescrição antes do termo do prazo (10 anos iniciados em 1.01.1995, acrescidos do prazo de um ano correspondente ao período de suspensão do prazo, resultante da cessação da interrupção)

III. Contribuições (Março/Dezembro 1994)

O prazo de prescrição iniciou-se em 1.01.1995

A execução deve considerar-se instaurada em 30.04.1996 (data não contestada pela Fazenda Pública; probatório alínea D))

O efeito interruptivo cessou 30.04.1997, prosseguindo a contagem do prazo a partir de 1.05.1997, em consequência da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por período superior a um ano (probatório als. D) e G)

Em 4.02.2001 (data do início da vigência da Lei n.º 17/2000, 8 Agosto que estabeleceu um prazo de prescrição mais curto) faltava menos tempo, segundo a lei antiga, para o prazo de prescrição se completar.

É aplicável o prazo de 10 anos da lei antiga, com início em 1.01.1995.

A citação do executado revertido em 25.10.2004 interrompeu a prescrição antes do termo do prazo (10 anos iniciados em 1.01.1995, acrescidos do prazo de um ano correspondente ao período de suspensão do prazo, resultante da cessação da interrupção)

III. Contribuições (ano 1995)

O prazo iniciou-se em 1.01.1996

A execução deve considerar-se instaurada em 10.03.1999 (data não contestada pela Fazenda Pública; probatório alínea F))

O efeito interruptivo cessou em 10.03.2000, prosseguindo a contagem do prazo a partir de 11.03.2000, em consequência da paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte, por período superior a um ano (probatório als. F) e G)

Em 4.02.2001 (data do início da vigência da Lei n.º 17/2000, 8 Agosto que estabeleceu um pano de prescrição mais curto) faltava mais tempo, segundo a lei antiga, para o prazo de prescrição se completar.

É aplicável o prazo de 5 anos da lei nova, com início em 4.02.2001

A citação do executado revertido em 25.10.2004 interrompeu a prescrição antes do termo do prazo.

3. As questões enunciadas no relatório da sentença, cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução da questão da prescrição das obrigações tributárias, não podem ser apreciadas pelo tribunal de recurso, face à manifesta insuficiência da matéria de facto constante do probatório (art. 715º n.º 2 CPC/art. 726º CPC/art. 749º CPC/art. 281º CPPT)

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

-declaração de inexistência de prescrição das obrigações tributárias exequendas

-devolução do processo ao TF Sintra para conhecimento das questões prejudicadas pela solução da questão da prescrição, se outro motivo a tal não obstar."

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 07/11/1994 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3549199401059882, a correr no Serviço de Finanças de Sintra 2, contra NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA, NIF 502874007, tendo por base certidões por dívidas ao Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, relativa ao ano de 1993 e aos meses de Janeiro e Fevereiro de 1994, no montante de € 3 249, 71 - cfr. fls. 1, lA e 2 do processo de execução fiscal apenso;

B) Em 1994, sendo ilegível o dia e o mês, a devedora originária NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA foi citada da instauração do processo de execução fiscal referido em A - cfr. fls. 3 do processo de execução fiscal apenso;

C) Em 05/03/1996, foi emitida certidão de dívidas a certificar que NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA não pagou ao Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, as contribuições relativas aos meses de Março a Dezembro de 1994 -cfr. fls. 4 e 5 do processo de execução fiscal apenso;

D) Em 30/04/1996, foi emitido aviso - citação, para citar NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA, de que corre contra ela o processo de execução fiscal n.º 3549-96/101702.0 pelas dívidas referidas em C - cfr. fls. 6 do processo de execução fiscal apenso;

E) Em 21/10/1998, foi emitida certidão de dívidas a certificar que NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA não pagou ao Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, as contribuições relativas aos meses de Janeiro a Setembro de 1995 - cfr. fls. 7 a 9 do processo de execução fiscal apenso;

F) Em 10/03/1999, foi emitido aviso - citação, para citar NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA, de que corre contra ela o processo de execução fiscal n.º 3549-98/105003.6 pelas dívidas referidas em E - cfr. fls. 10 do processo de execução fiscal apenso;

G) Em 26/08/2004 foi exarado despacho no sentido de preparar o processo com vista à reversão das dívidas do processo de execução fiscal n.º 3549199401059882 e apensos (dívidas referidas em A, D e E) - cfr. fls. 17 do processo de execução fiscal apenso;

H) Em 31/08/2004, o Oponente foi notificado, por carta registada com aviso de recepção, para exercer o direito de audição prévia sobre o despacho do projecto de reversão - cfr. fls. 18 e 19 do processo de execução fiscal apenso;

I) Em 08/09/2004, o Oponente apresentou o direito de audição - cfr. fls. 22 a 24;

J) Em 15/10/2004, o Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Sintra 2 proferiu despacho de reversão das dívidas da executada NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA, referidas em G, no Oponente, na qualidade de responsável subsidiário - cfr. fls. 29 e 30 do processo de execução fiscal apenso;

K) Em 25/10/2004, o Oponente foi citado, mediante carta registada com aviso de recepção, de que corre contra ele o processo de execução fiscal n.º 3549199401059882 e apensos, instaurado em nome de NASCIMENTO & MENDES DECORAÇÕES, LDA por dívida ao Centro Regional da Segurança Social, relativa a períodos de 1993 a 1995, no montante total de €6 404,82 - cfr. fls. 31 e 32 do processo de execução fiscal apenso;

L) Em 25/11/2004, foram apresentados no Serviço de Finanças de Sintra 2, os presentes autos de oposição - cfr. carimbo de fls. 2.

5- A sentença sob recurso julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrido com fundamento na prescrição das dívidas exequendas relativas a Contribuições para a Segurança Social dos anos de 1993, 1994 e de Janeiro a Setembro de 1995.

Vejamos então se tais dívidas se encontram efectivamente prescritas, sendo certo que em sentido negativo se pronuncia a recorrente Fazenda Pública, no que é acompanhada pelo Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Á 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 a prazo se completar.

Na situação em apreço, reportando-se as dívidas exequendas a diferentes períodos contributivos impõe-se a análise em separado de cada uma delas:

A) - Contribuições para a Segurança Social do ano de 1993

O prazo de prescrição de dez anos que teve o seu início em **1/1/94** foi interrompido a **7/11/94** em resultado da instauração do processo de execução fiscal n,º 3549199401059882 (A. do probatório), sendo certo que esse processo esteve parado por mais de um ano, sem culpa do sujeito passivo (cfr. probatório), e daí que se imponha a observância do disposto no artigo 49, n.º 2 da LGT.

Como assim, à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (**5/2/01**), já teriam decorrido **6 a**nos, **2** meses e **3** dias do aludido prazo prescricional de **10** anos, o que significa que será este o prazo a atender e que seria atingido de acordo a **4/1/05**, 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, Notas práticas", a fls. 119.

No caso "sub judice", de acordo com a factualidade estabelecida no probatório, no probatório foram praticados actos pela administração tributária de que foi dado conhecimento ao ora recorrido, nomeadamente foi notificado para exercer o seu direito de audição no seguimento da reversão que havia sido ordenada, o que ocorreu a **31/08/04** (H. do probatório), ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar, como acima já se disse, a **4/1/05.**

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 prescricional até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do mesmo por mais de um ano ocorrida até a 1/0/1/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT), o que no caso não acontece em face da dedução da presente oposição a 25/11/2004.

Conclui-se, deste modo, que as contribuições acima referidas não se encontram prescritas.

B) - Contribuições para a Segurança Social dos meses de Janeiro e Fevereiro de 1994.

O prazo de prescrição de dez anos teve o seu início em **8/11/95**, tendo em conta que a execução foi instaurada a **7/11/94**, em data que antecedia o início do prazo de prescrição que em princípio seria de atender (**1/1/95**) e sendo certo que, como já vimos, o processo esteve parado por mais de um ano sem culpa do sujeito passivo.

Como assim, à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, já teriam decorrido **5** anos**, 2** meses e **29** dias desse prazo prescricional de **10** anos, o que significa que será este o prazo a atender e que seria atingido a **8/11/2005,** a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio dessa nova lei e de acordo com o regime aí estabelecido.

Ora, como já acima vimos, com a notificação do ora recorrido a **31/08/04** o prazo prescricional foi interrompido pela notificação do ora recorrido para exercer o seu direito de audição prévia, ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar a **8/11/2005.**

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 prescricional até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do mesmo por mais de um ano ocorrida até a 1/0/1/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT), o que no caso não acontece em face da dedução da presente oposição a 25/11/2004.

De igual modo as contribuições em referência não se encontram prescritas.

C) - Contribuições para a Segurança Social dos meses de Março a Dezembro de 1994.

O prazo de prescrição de dez anos, que teve o seu início a **1/1/95,** foi interrompido a **30/4/96,** data em que deve considerar-se instaurada a execução **(**D) do probatório), sendo certo que, como vimos, o processo esteve parado sem culpa do sujeito passivo durante mais de um ano-cfr. artigo 34.º, n. 3 do CPT

Como assim, à data da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 (**5/2/01**), já teriam decorrido **5** anos, **1** mês e **6** dias desse prazo prescricional de **10** anos, o que significa que será este o prazo a atender e

que seria atingido a **31/12/2005,** a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio da lei nova e de acordo com o regime aí estabelecido.

Ora, como já acima vimos, com a notificação do ora recorrido a **31/08/04** o prazo prescricional foi interrompido pela notificação do ora recorrido para exercer o seu direito de audição prévia, ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar a **31/12/2005.**

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 prescricional até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do mesmo por mais de um ano ocorrida até a 1/0/1/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT), o que no caso não acontece em face da dedução da presente oposição a 25/11/2004.

De igual modo as contribuições em referência não se encontram prescritas.

D) - Contribuições para a Segurança Social dos meses de Janeiro a Setembro de 1995.

O decurso do prazo de prescrição de dez anos, que teve o seu início em **1/1/96**, não foi objecto de qualquer facto interruptivo até à entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 **(5/02/01)**.

Com efeito, o processo executivo deve considerar-se instaurado a **10/3/99 (**cfr. alínea F) do probatório), ou seja após a entrada em vigor da LGT (**1/1/99**) e daí que não revista qualquer eficácia interruptiva, o mesmo acontecendo com o aviso de citação nessa mesma data enviado.

Sendo assim, à data da entrada em vigor da aludida Lei n.º 17/2000 (5/**02/01),** teriam decorrido **5** anos, **1** mês e **4** dias desse prazo prescricional de **10** anos, o que significa que deverá ser este o prazo a atender (de acordo com a regra estabelecida no artigo 297.º, n.º 1 do CC) e que se completaria a **1/1/2006** a não ser que algum facto interruptivo viesse a ocorrer no domínio dessa nova lei e de acordo com o regime aí estabelecido

Ora, como já acima vimos, com a notificação do ora recorrido a **31/08/04** para exercer o seu direito de audiência prévia o prazo prescricional foi interrompido, ou seja, antes de completado o prazo de prescrição que viria a ter lugar a **1/1/06**

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 prescricional até ao termo do processo de execução fiscal, salvo no caso de paragem do mesmo por mais de um ano ocorrida até a 1/0/1/07, por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigos 91.º e 92.º da Lei n.º 53-A/2006, o primeiro dos quais revogou o n.º 2 do artigo 49.º da LGT), o que no caso não acontece em face da dedução da presente oposição a 25/11/2004.

Assim, também estas contribuições não se encontram prescritas.

Impõe-se, pois, concluir que a sentença não se pode manter ao julgar prescritas as dívidas exequendas,

Certo é ainda que este Supremo Tribunal não se mostra habilitado a conhecer em substituição (artigo 715.º n.º 2 do CPC), por manifesta carência de matéria de facto, dos restantes fundamentos de oposição invocados pelo ora recorrido.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a sentença recorrida, devendo os autos baixar à instância para conhecimento dos outros fundamentos da oposição deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino*.

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Dupla tributação de rendimentos do trabalho. Questão da residência do contribuinte.

Sumário:

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 obriga a que a análise da questão da residência seja

feita individualmente, pessoa a pessoa, exigindo-se uma ligação efectiva do sujeito contribuinte ao território do Estado que arrecada o tributo (como, por exemplo, o continuado e efectivo cumprimento de um contrato de trabalho nesse território, por via do qual o contribuinte percebe o seu único rendimento).

Processo n.º 461/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Henrique Matias da Silva.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que julgou «procedente a impugnação judicial, determinando-se a anulação das liquidações», e deferiu «o pedido de restituição da quantia indevidamente paga, a apurar pela Administração Fiscal, bem como os juros legais decorrentes desse pagamento indevidamente efectuado».

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

1. Discute-se nos autos as liquidações do IRS dos anos 1997 e 1998, na parte em que se encontram afectadas pelos rendimentos (da categoria A) obtidos pelo Impugnante como trabalhador emigrante na Alemanha.

2. Nesse período, o impugnante esteve ausente de Portugal durante mais de 183 dias mas manteve em território português a habitação sua, do seu cônjuge e restante agregado familiar;

3. Os rendimentos obtidos na Alemanha não foram espontaneamente declarados na 1ª declaração familiar, onde consta expressamente que os sujeitos passivos não eram residente no estrangeiro;

4. O art. 4º da Convenção para evitar a dupla tributação Internacional entre Portugal e a Alemanha remete a definição de "residente" para a lei interna dos Estados contratantes;

5. A lei portuguesa, nomeadamente o art. 84º CC e os artigos 14º, 15º e 16º CIRS, com a redacção então em vigor, consideravam que os contribuintes, mesmo os emigrantes, eram "residentes em território português" se aqui mantivessem habitação em condições que fizessem supor a intenção de a habitar ou aqui mantivesse a residência do outro cônjuge;

6. Ao optar por não comunicar a sua ausência do território português impugnante manteve o seu domicílio electivo e fiscal em Portugal, que é o primeiro dos critérios referidos no n.º 1 do art. 4º da Convenção;

7. Além disso, o n.º 2 do mesmo art. 4º da CDT configura diversas conexões decisivas em caso de competência cumulativa de ambos os Estados contratantes, entre as quais a localização de habitações permanentes à disposição do trabalhador, a localização do centro de interesses pessoais e económicos, a nacionalidade, todos favoráveis à competência tributária de Portugal;

8. Muito respeitosamente, parece que esta norma nega apoio à interpretação que serve de base à recente jurisprudência que, por sua vez, fundamenta a decisão recorrida;

9. Por tudo isso, a AT, através do seu ofício-circulado n.º 20.032, de 31/1/2001, a jurisprudência, nomeadamente, no Ac. STA 01211/05, de 15-3-2006, e a doutrina têm entendido que "basta a residência em Portugal, de um dos chefes do agregado familiar, aferido aos critérios do art. 16º do CIRS, para que esta arraste, por um princípio da atracção da unidade familiar, a residência dos demais (residência por dependência). Assim, por exemplo, o emigrante português que reside efectivamente na Alemanha, mas cuja mulher permanece em Portugal, é aqui sujeito a tributação numa base universal, incluindo portanto os rendimentos obtidos na Alemanha", Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais, p. 245 e ss;

10. A conexão ao direito português, resultante do impugnante fazer parte do agregado familiar que tem residência em Portugal, é perfeitamente legítima e compreensível já que, de acordo com o CIRS o verdadeiro sujeito passivo do imposto é o agregado familiar, representado, em comum e sem distinção de quotas, pelas pessoas a quem incumbe a sua direcção e, objectivamente, pelo conjunto dos seus rendimentos.

11. Na normalidade das situações de emigração, os rendimentos obtidos no estrangeiro justificam-se, como é presumível no presente caso, pelas necessidades do agregado familiar sedeado no território português, a que o impugnante os destina maioritariamente. Isto é, o sacrifício da deslocação para o estrangeiro, mais ou menos prolongada, visa obter lá os meios que permitam ter uma vida melhor cá. Só não seria exactamente assim se todo o agregado, ou pelo menos as pessoas a quem incumbe a sua direcção, tivesse emigrado.

12. Donde resulta a respeitosa discordância com o doutamente decidido na sentença recorrida, nomeadamente no que se refere à interpretação a fazer do artigo 15º da CDT e à decisão de anulação das liquidações, mesmo na parte impugnada;

Nestes termos e com o douto suprimento de Vªs Exªs, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por douto acórdão que julgue improcedente a presente impugnação.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de não merecer provimento o recurso - apresentando a seguinte fundamentação.

A Recorrente alega que, remetendo o artigo 4.º da Convenção a definição de "**residente**" para a lei interna dos Estados contratantes e tendo em conta o disposto no artigo 84.º do Código Civil e os artigos 14.º, 15.º e 16.º do CIRS, mesmo os emigrantes devem ser considerados "**residentes em território português**" se aqui mantiverem habitação em condições que façam supor o interesse de a habitar ou aqui mantenham a residência do outro cônjuge.

Entendemos não assistir razão à Recorrente.

Sobre esta questão sufragamos, inteiramente, a mais recente jurisprudência deste Supremo Tribunal, constante dos Acórdãos de 25/03/2009 e de 08/07/2009, proferidos nos processos 68/09 e 382/09, respectivamente. Nestes doutos arestos considera-se que apesar do disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla tributação, remeter a definição do conceito de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, não consagra uma remissão incondicional, pressupondo antes que "***a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa***."

Por sua vez, o conceito de residência por dependência, invocado pela Recorrente e acolhido no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência, pelo que a residência em Portugal do cônjuge do sujeito passivo é indiferente para a determinação da residência fiscal deste.

A qualidade de residente para efeitos da Convenção tem de ser aferida por critérios que "***exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendíveis 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***."

Atendendo ao explanado e a toda a argumentação constante dos acórdãos deste STA antes referidos, no caso *sub judicio* o sujeito passivo deve ser considerado residente na Alemanha.

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 essencial que aqui se coloca é a de saber se, parafraseando o Ministério Público, «o sujeito passivo deve considerar-se residente em território português ou em território alemão, para efeitos da aplicação da Convenção para evitar a Dupla Tributação, que foi celebrada entre Portugal e a República Federal da Alemanha, em matéria de impostos sobre o rendimento, aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho».

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

1. O impugnante trabalhou, durante 196 dias do ano de 1997 e durante 365 do ano de 1998, para a empresa BBS Beton - System - Schalungsbau GmbH, com sede em Berlim;

2. Ao abrigo do contrato de trabalho celerado com a empresa, id, em 4.2.1., o impugnante recebeu, em 1997, 30.206 marcos a que correspondem Esc. 3.096.417$00 e, em 1998, 57.513 marcos a que correspondem Esc. 5.895.658$00.

3. O ora impugnante preencheu e entregou nos serviços fiscais da República da Alemanha (Repartição de Finanças de Reinichendorf) as declarações de rendimentos relativas aos anos fiscais de 1997 e 1998, donde constam as respectivas retenções e recebeu as respectivas notas de liquidação (bescheid).

4. Nas declarações modelo 3 referentes aos anos de 1997 e 1998 apresentadas em Portugal pelo casal constituído pelo ora impugnante e sua mulher, não foram declarados os rendimentos auferidos na Alemanha, pelo ora impugnante, constantes do ponto 4.2.2.

5. A mulher do impugnante permaneceu, nos períodos referidos em 4.2.4. em Portugal.

6. Na sequência das declarações, referidas em 4.2.4., veio o impugnante a ser notificado para, proceder ao pagamento voluntário de imposto sobre o IRS, relativos aos anos de 1997 e 1998, respectivamente nos montantes de € 4.091,17 e € 4.527,29 cuja data terminava no dia 01/04/2002.

7. Não se conformando com tais liquidações, foi deduzida a presente impugnação, que deu entrada em tribunal em 01/07/2002.

2.2 A sentença recorrida - para julgar procedente a impugnação e deferir o pedido de restituição da quantia paga, bem como os juros legais decorrentes desse pagamento indevidamente efectuado -, considerou essencialmente o seguinte.

A questão a decidir consiste, desde logo, em saber se o impugnante se deve considerar residente em território português ou em território alemão, para efeitos da aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação, que foi celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, em matéria de impostos sobre o rendimento, aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 03/06.

As Convenções sobre Dupla Tributação têm na sua génese o facto dos vários Estados soberanos terem considerado que, a aplicação unilateral das suas normas fiscais consubstanciam uma potencial fonte de conflitos. Deste modo, ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal têm surgido instrumentos

jurídicos destinados a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal (*vide Margarida Mesquita, "As Convenções sobre Dupla Tributação, Lisboa, 1998*).

Estes acordos de dupla tributação, em que dois Estados soberanos negoceiam formas destinadas a evitar que, um mesmo facto tributário pertencente ao mesmo sujeito passivo e no mesmo período de tempo, seja tributado em duas ou mais jurisdições, implicam uma derrogação bilateral de soberania, norteada pela regra da reciprocidade.

Parafraseando José Casalta Nabais (*em Estudos de Direito Fiscal, Vol. 1, Almedina), "os acordos de dupla tributação são uma limitação do poder tributário de cada Estado, que mantém o essencial das suas competências em matéria fiscal. Tudo se baseia em cedências mútuas de dois Estados em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação fiscal (...) os ADT têm uma eficácia negativa, uma vez que prevalecem sobre a lei interna, e operam uma derrogação parcial desta em certas zonas. Assim, as normas dos ADT remetem para as normas do Direito Fiscal interno, resolvendo os conflitos entre ordenamentos (como pode suceder, por exemplo, quando cada um dos dois ordenamentos considera o mesmo sujeito passivo nele residente...)"*.

Para tanto e, desde logo, cumpre interpretar a noção de residente, à luz da Convenção supra referida, a qual não se identifica com a noção de residente que nos é dada pelo nosso direito interno (artigo 16.º do CIRS).

Sobre esta questão, debruçou-se o STA (vide os acórdãos de 08/07/2009 (Proc. n.º 382/09) e de 25/03/2009 (Proc. 68/09)) para cuja fundamentação brilhante e exaustiva se remete, transcrevendo-se por elucidativas as seguintes passagens:

"*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. 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 (artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa; Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 104).*

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».

No mesmo sentido, 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»."

Nos presentes autos […] ficou demonstrado que o impugnante residiu necessariamente na Alemanha, mais de 193 dias nos anos respeitantes às liquidações impugnadas, país onde exercia diariamente a sua actividade como trabalhador por conta de outrem.

Por outro lado, a qualidade de residente em Portugal que a Fazenda Pública imputa ao ora impugnante assenta apenas no facto da mulher deste aqui residir.

Contudo, considerando-se, de acordo com o conceito de residência estabelecido pela Convenção, que a análise da qualidade de residente tem de ser feita individualmente, a residência em Portugal da mulher do impugnante é indiferente para efeitos de determinação da residência fiscal convencional deste.

A este respeito, consta ainda da fundamentação dos acórdãos do Supremo (supra ids.), o seguinte: "*os critérios atendíveis para efeitos da CDT Portugal - Alemanha para determinar a qualidade de residente convencional do impugnante 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".

Ora, da análise do probatório dos presentes autos, resulta que, o ora impugnante é tributado na Alemanha pelos seus rendimentos do trabalho, 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), sendo essa informação confirmada no relatório de inspecção, pelas informações recolhidas no âmbito do processo de assistência mútua administrativa entre a Administração Fiscal portuguesa e as autoridades fiscais alemãs.

2.3 No caso sub judicio, diz a recorrente Fazenda Pública, além do mais, e de forma impressionista, que «o sacrifício da deslocação para o estrangeiro, mais ou menos prolongada, visa obter lá os meios que permitam ter uma vida melhor cá. Só não seria exactamente assim se todo o agregado, ou pelo menos as pessoas a quem incumbe a sua direcção, tivesse emigrado» [cf. sua conclusão 11.].

Mas, ao que julgamos, a razão está com o Ministério Público e a jurisprudência deste **Supremo Tribunal Administrativo**, que cita, ao advogar mormente que:

- «o conceito de residência por dependência, invocado pela Recorrente e acolhido no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência, pelo que a residência em Portugal do cônjuge do sujeito passivo é indiferente para a determinação da residência fiscal deste. A qualidade de residente para efeitos da Convenção tem de ser aferida por critérios que "***exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendíveis para efeitos convencionais um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16., 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***."».

Na verdade, o impugnante, ora recorrido, trabalhou, durante 196 dias do ano de 1997 e durante 365 do ano de 1998, ao abrigo de um contrato de trabalho celebrado com uma empresa com sede em Berlim; e, pela sua prestação de trabalho, recebeu, em 1997, 30.206 marcos, a que correspondem Esc. 3.096.417$00, e, em 1998, 57.513 marcos, a que correspondem Esc. 5.895.658$00, tendo preenchido e entregue nos Serviços Fiscais da República da Alemanha (Repartição de Finanças de Reinichendorf) as declarações de rendimentos relativas aos anos fiscais de 1997 e 1998, donde constam as respectivas retenções e recebeu as respectivas notas de liquidação (bescheid); e, em Portugal, pelo casal constituído pelo impugnante e sua mulher, não foram declarados esses rendimentos auferidos na Alemanha - cf. o probatório.

E, assim, o contribuinte marido residiu, com carácter de permanência, na Alemanha pelo tempo correspondente aos períodos a que respeitam os rendimentos em causa, percebidos por virtude do trabalho prestado nesse país.

Podendo, embora, considerar-se como residente em ambos os Estados (Portugal, e Alemanha), o impugnante, ora recorrido, por esse tempo a que corresponde o rendimento em causa, teve residência efectiva na Alemanha, necessariamente por força da realização ou o cumprimento efectivo do contrato de trabalho que nesse país satisfez.

Como assim, e aderindo por inteiro à tese da jurisprudência deste **Supremo Tribunal Administrativo** apontada pelo Ministério Público neste Tribunal, estamos por este modo a concluir que, conformemente ao que considerou a sentença recorrida, e bem neste caso, «o sujeito passivo deve considerar-se residente […] em território alemão, para efeitos da aplicação da Convenção para evitar a Dupla Tributação, que foi celebrada entre Portugal e a República Federal da Alemanha, em matéria de impostos sobre o rendimento, aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho».

E, então, de todo o exposto, podemos extrair, entre outras, as seguintes conclusões (as quais, de resto, foram já expressas nos supracitados arestos desta Secção do **Supremo Tribunal Administrativo)**.

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* obriga a que a *análise da questão da residência* seja feita individualmente, pessoa a pessoa, exigindo-se uma *ligação efectiva do sujeito contribuinte ao território do Estado que arrecada o tributo* (como, por exemplo, o continuado e efectivo cumprimento de um contrato de trabalho nesse território, por via do qual o contribuinte percebe o seu único rendimento).

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas (por delas no caso haver isenção da Fazenda Pública).

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Valente Torrão — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos legais.

Sumário:

I — A oposição à execução fiscal tem por fundamentos apenas aqueles susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II — A petição inicial de oposição à execução fiscal (não havendo motivo válido de convolação para outra forma processual) deve ser alvo de rejeição liminar, no caso de «não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º», e, ou, de «ser manifesta a improcedência» — nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 471/10-30.
Recorrente: Conco Baldé e mulher.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Conco Baldé, e mulher, vêm recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, em que «vai rejeitada liminarmente a oposição à execução deduzida, por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artigo 204.º, daquele Código [CPPT]».

1.2 Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões.

1. A Mui Douta sentença se limitou a fundamentar em questões processuais atinentes à admissão ou não da oposição.

2. Preceitua o art. 65º, n.º 1 da CRP que: "todos têm direito, para si e sua família, a uma habitação adequada, em condições de higiene e conforto e se preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar".

3. A Douta sentença também não tomou conhecimento que: "o facto de o presente processo se destinar a vender a única habitação dos executados e família é inconstitucional face ao já referido art. 103º, n.º 3 da CRP.

4. Mais se alegou a inconstitucionalidade por omissão a ausência de norma ordinária que impeça a venda judicial da única habitação dos executados em processo de execução fiscal – e tal princípio estar desde logo acautelado pelo art. 97º, n.º 3 do CPPT.

5. Preceituando o art. 204º, da CRP que: "Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nele consignados".

6. Bem se vê, que ao ter a Douta Sentença se limitado a conhecer questões processuais, designadamente a admissão ou não da oposição, violou o art. 204º da CRP e o art. 202º, n.º 2 da CRP, que preceitua: "na Administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (…)".

7. O executado marido apenas tomou conhecimento superveniente da venda em data posterior à fixação do edital, e deduziu a oposição dentro do prazo.

8. E a executada mulher nem sequer foi citada da execução, sendo que também é executada na venda do bem.

9. Pelo que o requerimento de oposição é tempestivo, face ao disposto no art. 203º, n.º 1, alínea b), e fundamentado face ao art. 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Termos em que deve a Douta Sentença ser declarada nula com os legais efeitos, ou quando assim de entender revogar a decisão de venda da única casa dos executados por violação da Constituição da República Portuguesa.

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.

Os Recorrentes arguíram a nulidade da sentença ao afirmarem que esta não tomou conhecimento que "*o facto de o presente processo se destinar a vender a única habitação dos executados e família é inconstitucional face ao já referido artigo 103º, n.º 3 da CRP*". Parte para esta argumentação atento o preceituado no artigo 65º, n.º 1 da CRP.

Invoca, também, ter alegado "*a inconstitucionalidade por omissão a ausência de norma ordinária que impeça a venda judicial da única habitação dos executados em processo de execução fiscal – e tal princípio estar desde logo acautelado pelo artigo 97º, n.º 3 do CPPT.*"

Entende que a decisão recorrida ao conhecer apenas as questões processuais violou os artigos 204º e 202º, n.º 2 da CRP.

Por fim alega que o executado marido só tomou conhecimento superveniente da venda e deduziu oposição dentro do prazo e que a executada mulher nem sequer foi citada da execução.

A arguida nulidade foi indeferida nos termos do n.º 1 do artigo 670º do CPC.

A decisão recorrida não merece censura, porque fez correcta interpretação e aplicação da lei. Com efeito a oposição só pode prosseguir com algum dos fundamentos elencados no n.º 1 do artigo 204º do CPPT e os Recorrentes, na petição de oposição, não alegaram qualquer daqueles fundamentos.

O artigo 209º, n.º 1, alínea b) do CPPT dispõe que, "**1 – Recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por um dos seguintes fundamentos: …b) Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204º.**"

Foi o que se determinou na decisão recorrida. E, tendo sido rejeitada liminarmente a oposição deduzida, não tinha o Tribunal que emitir pronúncia sobre qualquer das questões levantadas pelos Recorrentes, pelo que se não verifica a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

As questões alegadas pelos Recorrentes constituíam, como em nosso entender bem se assinala na decisão posta em crise, fundamento de reclamação de acto de Órgão de Execução Fiscal, não sendo, porém, possível a convolação para a forma de processo adequada, por no momento da apresentação da petição de oposição já ter decorrido o prazo estabelecido no artigo 277º do CPPT.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face das conclusões da alegação do recurso, bem como da posição do Ministério Público neste Tribunal, a questão essencial que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra, ainda que de constitucionalidade, em caso de resposta afirmativa a esta –, é a de saber se o presente é caso de «rejeição liminar da oposição à execução fiscal», «por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artigo 204.º, daquele Código [CPPT]».

2.1 O despacho recorrido apresenta o seguinte teor integral.

Conco Baldé e outra, vêm deduzir oposição à execução fiscal, com fundamento na ilegalidade da decisão proferida pelo Órgão de Execução Fiscal que determinou a venda de uma habitação a si pertencente, com base na extensão da penhora efectuada nesse bem em relação ao necessário para assegurar o pagamento da dívida exequenda e por inconstitucionalidade por omissão de norma legal que impeça a venda judicial de habitação dos executados.

Conclui pugnando pela anulação da execução e anulada a venda a efectuar nos autos. – cfr. petição de fls. 6 e segs.

Compulsados os autos constata-se que os executados foram notificados da penhora do bem ora controvertido, em 17.09.08, e notificado da marcação da venda do bem, em 17.02.09 – cfr. fls.78 e 87, e fls. 215 a 218,do processo de execução apenso aos autos.

Mais consta que a oposição foi apresentada em 16.03.09 – cfr. carimbo aposto na petição, de fls. 6, Informação de fls. 19 e segs, dos autos. Nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artº 209º do CPPT vai rejeitada liminarmente a oposição deduzida, por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artº 204º, daquele Código, antes constituindo fundamento de reclamação do acto do Órgão de Execução Fiscal, nos termos do disposto nos artºs 276º e segs, e especificamente da alínea a), do n.º 3, do artº 278º, do CPPT. Atento o erro na forma de processo, não se mostra viável a convolação dos autos para a forma adequada, conforme determina o disposto no n.º 3, do artº 97º da LGT, e n.º 4, do artº 98º do CPPT, por a mesma se mostrar intempestiva face ao disposto no n.º 1, do artº 277º do mesmo CPPT.

2.2 Como é sabido, a oposição à execução fiscal é permitida com os fundamentos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – cf., correspondentemente, o artigo 286.º do Código de Processo Tributário, e também o artigo 176.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Em execução fiscal, mormente por meio de oposição a ela, atendendo ao carácter especial e sumário deste instrumento processual, não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda. 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 de entidade exequente – cf., por todos, Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 257.

No caso *sub judicio*, os oponentes, ora recorrentes, concluem mormente que «o requerimento de oposição é tempestivo, face ao disposto no art. 203º, n.º 1, alínea b), e fundamentado face ao art. 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT» [sua conslusão 9.].

O Ministério Público neste Tribunal é de parecer expresso que «O artigo 209º, n.º 1, alínea b) do CPPT dispõe que, "**1 – Recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por um dos seguintes fundamentos: …b) Não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204º.**" Foi o que se determinou na decisão recorrida. E, tendo sido rejeitada liminarmente a oposição deduzida,

não tinha o Tribunal que emitir pronúncia sobre qualquer das questões levantadas pelos Recorrentes, pelo que se não verifica a arguida nulidade por omissão de pronúncia».

E, assim, aderindo por inteiro à tese do Ministério Público, julgamos que o despacho recorrido ajuizou bem, ao decretar que «Nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artº 209º do CPPT vai rejeitada liminarmente a oposição deduzida, por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artº 204º, daquele Código».

Estamos deste modo a concluir que, conforme decidiu, e bem, o despacho recorrido, o presente é caso de «rejeição liminar da oposição à execução fiscal», «por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos elencados no n.º 1, do artigo 204.º, daquele Código [CPPT]» – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

De todo o exposto, podemos extrair, entre outras, as seguintes proposições, que se alinham em súmula.

A *oposição à execução fiscal* tem por *fundamentos* apenas aqueles susceptíveis de serem integrados em alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A petição inicial de oposição à execução fiscal (não havendo motivo válido de convolação para outra forma processual) deve ser alvo de rejeição liminar, no caso de «*não ter sido alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do artigo 204.º*», e, ou, de «*ser manifesta a improcedência*» – nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do citado artigo 209.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o despacho recorrido.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Legitimidade. Mandato irregular.

Sumário:

I — O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar, sendo considerado titular do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor.

II — Sendo inequívoca a legitimidade deste, apresentada petição inicial subscrita por mandatário judicial com procuração outorgada por quem já não detinha poderes para o efeito, estamos perante uma situação de irregularidade do mandato, e não de ilegitimidade, a qual pode, em qualquer altura, ser oficiosamente conhecida pelo tribunal, nos termos do artigo 40.º do CPC, competindo ao juiz fixar o prazo dentro do qual deve ser suprida a falta ou corrigido o vício e ratificado o processado.

Processo n.º 487/10-30.
Recorrente: Estado da Arte — Novas Tecnologias de Informação, 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 – Estado da Arte – Novas Tecnologias de Informação, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que absolveu a R. da instância na acção administrativa especial por si apresentada, dela veio interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I- De acordo com o dispositivo da sentença é peremptório que a Meritíssima Juíza de Direito considerou verificada a excepção dilatória da ilegitimidade activa, e nessa medida absolveu o réu da instância.

II- Na verdade, a Meritíssima Juíza de Direito considerou que a acção foi intentada por parte ilegítima, visto que a procuração forense foi outorgada pela Exma. Senhora Lisete da Anunciação Serralha e não, conforme deveria, pelo Exmo. Senhor José Manuel Serralha Paulo Augusto, atenta a dissolução da sociedade.

III- Porém, não considero que a Meritíssima Juíza tenha analisado correctamente a questão. Respeitosamente, ajuízo que há erro de julgamento, por errada apreciação dos pressupostos de direito, visto que não nos encontramos face a uma questão de ilegitimidade, mas sim de irregularidade de representação da sociedade.

IV- Na verdade, quem figura no lado activo, enquanto autora, é a sociedade Estado da Arte – Novas Tecnologias de Informação, Lda., logo quem efectivamente deveria figurar.

V- Porém, o problema coloca-se porque nos encontramos face à outorga de uma procuração por quem já não detinha poderes para o efeito.

VI- No fundo, a questão coaduna-se não com a falta de legitimidade processual, mas com uma irregularidade na concessão de mandato forense, a qual deveria e poderia ter sido suprida, logo sanada, caso a Meritíssima Juíza de Direito, em ordem ao princípio da colaboração e do *pró actione* tivesse concedido um prazo legal para a ratificação da procuração forense.

VII- De resto, é jurisprudência unânime do STA que: «*No âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalista, "pró actione" e "in dúbio pró favoritate instanciae" impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva*», proferido no âmbito do processo 0850/07, de 30 de Abril de 2008.

VIII- Rigorosamente, não se arbitra que a questão contenda com uma ilegitimidade processual.

Pois, vejamos.

IX- Decorre do artigo 9.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos:

«*Sem prejuízo do disposto no número seguinte e do que no artigo 40.º e no âmbito da acção administrativa especial se estabelece neste Código, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida*.».

X- Em termos de lei processual civil, aplicável ex vi do disposto no artigo 1.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o qual preceitua:

«*O processo nos tribunais administrativos rege-se pela presente lei, pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, supletivamente, pelo disposto na lei de processo civil, com as necessárias adaptações*».

XI- O preceito geral da questão da legitimidade contém-se no artigo 26.º do Código de Processo Civil. Aí se refere que o réu é parte legítima quando tenha interesse directo em contradizer – n.º 1; exprimindo-se esse interesse pelo prejuízo que, da procedência, advenha – n.º 2; e que, na falta de indicação em contrário, "são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor – n.º 3.

XII- O interesse directo de que deriva a legitimidade consiste em as partes serem os sujeitos da relação jurídica material submetida à apreciação do tribunal. "A legitimidade deve ser, pois, referida à relação jurídica objecto do pleito e determina-se averiguando quais são os fundamentos da acção e qual a posição das partes relativamente a esses fundamentos".

XIII- Como refere Alberto dos Reis, "quando se trata de saber quem é a parte legítima para uma certa acção, não se pretende determinar apenas quem é que pode propor a acção e contra quem pode a acção ser proposta. (…) O alcance do problema é outro: pretende saber-se que requisitos devem possuir as partes para que o juiz se pronuncie sobre o fundo da causa ou sobre a relação controvertida.

XIV- Ter legitimidade é ter qualidade para obter uma sentença de mérito".

XV- Assim, "a legitimidade processual da parte activa deve enquadrar-se com a da passiva segundo a finalidade pretendida por aquela: pagamento de quantia certa, entrega de coisa certa ou prestação de facto. Por isso, o demandante assegura a legitimidade das partes na acção se se identificar, ele próprio, como um dos titulares da relação material controvertida e apontar correctamente qual o sujeito passivo que deve responder pelo cumprimento da obrigação".

XVI- A legitimidade processual surge em resultado, essencialmente, como a posição que as partes assumem perante o litígio, isto é, de posição "quanto à relação jurídica material, quanto ao conflito que o tribunal é chamado a resolver".

XVII- Consistindo a titularidade da relação material controvertida "em ser demandante (legitimidade activa) o titular do direito e o demandado (legitimidade passiva) o sujeito da obrigação, suposto que o direito e a obrigação na verdade existem (…), mas uma certa posição delas em face da relação material litigada".

XVIII- Ter legitimidade é, pois, "o poder de dirigir a pretensão deduzida em juízo ou a defesa contra ele oponível".

XIX- Como decorre do já referido e como conclusão, a sociedade detém legitimidade para intentar a acção, visto que tem o poder de dirigir a pretensão deduzida em juízo.

XX- Logo, apenas nos encontramos face a uma questão que radica na irregularidade de concessão de poderes para a outorga do mandato forense, a qual é susceptível de ser sanada, desde que instada para o efeito pelo Tribunal.

XXI- Encontramo-nos face a uma irregularidade na concessão de mandato forense, a qual poderia ter sido suprida pela ratificação da mesma, ou pela outorga da procuração pelo único sócio da sociedade.

Assim,

XXII- Incorreu em erro de julgamento a Meritíssima Juíza do Tribunal *a quo* quando estribou a questão na ilegitimidade, decretando a absolvição do réu da instância.

De resto,

XXIII- A mesma situação ocorreu no processo 2648/07.3BELRB, o qual corre termos no TAF de Lisboa – 2.ª Unidade Orgânica, cuja procuração foi outorgada por quem de direito, no caso, pelo único sócio e gerente que foi da sociedade.

Em conclusão,

Face ao exposto, com o devido respeito, que é muito, e salvo melhor opinião em contrário, atento o princípio da colaboração e do *pró actione*, devia a Meritíssima Juíza *a quo* ter notificado a ora recorrente, para, em prazo legal, juntar procuração devidamente rectificada, uma vez que o impunha o acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva.

Assim,

Nos melhores termos de direito e sempre com muito douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida e proferida nova decisão de mérito, favorável à recorrente, que declare procedente a Acção Administrativa Especial.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Notificado nos termos do n.º 1 do artigo 146.º do CPTA, o MP informa não se pronunciar sobre o mérito do recurso, por entender que a relação jurídica material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes, ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais (artigos 9.º, n.º 2 e 146.º, n.º 1 do CPTA).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) A sociedade "Estado da Arte – Novas Tecnologias de Informação, Lda.", foi matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o n.º 5.398/950720.

B) Foi levado a registo, Ap. 17/041214, a dissolução e liquidação da sociedade.

C) A matrícula da sociedade foi cancelada em 14/12/2004 – Ap. 17/041214.

D) A p.i. foi apresentada em 31/05/2007.

E) À data da cessação da sociedade esta tinha por sócio José Manuel Serralha Paulo Augusto.

F) Foi levado a registo, em 22/09/2004, a nomeação de Lisete da Anunciação Serralha como gerente da sociedade.

G) A p.i. foi assinada pelo advogado A. Torres da Costa.

H) Ao advogado foi passada procuração forense datada de 02/05/2007 pela sociedade "Estado da Arte – Novas Tecnologias de Informação, Lda.", assinada por Lisete da Anunciação Serralha, na qualidade de gerente da sociedade.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TT de Lisboa que, julgando verificada a ilegitimidade da autora, absolveu, em consequência, a ré da instância.

Considerou, para tanto, a Mma. Juíza "a quo" que a presente acção havia sido intentada por parte ilegítima porquanto a procuração forense outorgada ao mandatário que subscreve a petição inicial apresentada fora assinada por quem não tinha poderes para representar a sociedade em causa.

Ora, como bem alega a recorrente, e contrariamente ao decidido, não estamos perante uma questão de ilegitimidade mas sim de irregularidade do mandato.

Com efeito, a presente acção administrativa especial é intentada por sociedade que reage a decisão de indeferimento expresso de recurso hierárquico por si interposto.

Sendo que, nos termos do artigo 9.º do CPTA, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida.

Do mesmo modo, de acordo com o artigo 26.º do CPC, o autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar, sendo considerado titular do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor.

É certo que sobre o interessado recai o ónus de alegar os factos que integram a sua legitimidade mas no caso de impugnação de actos de liquidação os mesmos limitam-se à sua identificação no acto como sujeito passivo do tributo liquidado.

Daí que, no caso em apreço, a sociedade autora tenha inequivocamente legitimidade para intentar a presente acção.

Sucede é que a procuração outorgada em seu nome para que o mandatário que subscreve a petição apresentada possa por si litigar é assinada, de acordo com os factos que já constam dos autos, por quem já não detinha, então, poderes de representação da sociedade em causa.

E, assim sendo, estamos perante uma irregularidade na concessão de mandato forense, a qual pode, em qualquer altura, ser oficiosamente conhecida pelo tribunal, nos termos do artigo 40.º do CPC, competindo ao juiz fixar o prazo dentro do qual deve ser suprida a falta ou corrigido o vício e ratificado o processado.

Findo este prazo sem que esteja regularizada a situação, fica sem efeito tudo o que tiver sido praticado pelo mandatário, devendo este ser condenado nas custas respectivas e, se tiver agido culposamente, na indemnização dos prejuízos a que tenha dado causa (n. 2 do mesmo artigo 40.º do CPC).

A decisão recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se na ordem jurídica.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que, em prazo a fixar, ordene a correcção do vício detectado na procuração apresentada e ratifique o processado, sob pena de, não regularizada a situação, ficar sem efeito tudo o que tiver sido praticado pelo mandatário (artigo 40.º do CPC).

Sem custas.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto.

Direito de remição. União de facto. Interpretação do artigo 912.º do CPC.

Sumário:

A norma contida no artigo 912.º do Código de Processo Civil deve ser interpretado no sentido de abranger como titular do direito de remição não só o cônjuge do executado mas também a pessoa que com ele vive em união de facto, isto é, a pessoa que o nosso ordenamento jurídico define como objecto de protecção na Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, sob pena de, não se fazendo essa interpretação, se violar o princípio constitucional de protecção da família ínsito no artigo 36.º, n.º 1, da CRP, conjugado com os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Processo n.º 634/10-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Marisa da Conceição Faustino e Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Exm.º Magistrado do Ministério Público recorre da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de procedência da reclamação que Marisa da Conceição Faustino deduziu contra o acto do órgão da execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de reconhecimento do direito de remir na aquisição do imóvel vendido na execução fiscal n.º 0710 2004 01015656 e apensos, a correr termos no Serviço de Finanças de Cantanhede, na qual é executado Nelson Mendes Melo, pedido que fundara no disposto no artigo 912.º do Código de Processo Civil e no facto de a peticionante viver em circunstâncias análogas às dos cônjuges com o executado.

Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

A- O reconhecimento da vivência em união de facto entre a reclamante e o executado não lhe confere o exercício do direito de remição na venda da casa de morada de família, pois que tal direito não figura entre os consagrados na Lei n.º 7/2001, de 11.5;

B- com efeito, de acordo com o seu art.º 4º, n.º 1, apenas em caso de morte se consagrou o direito de preferência na venda ao cônjuge sobrevivo, e mesmo assim, apenas pelo prazo de cinco anos;

C- errando assim a douta sentença na apreciação do direito, ao fazer aplicação analógica do previsto nos arts. 912º e 915º, ambos do C.P.C.;

D- todavia, da vivência em união de facto da reclamante com o executado, nasceu já em 30.8.2007, a filha Luísa da Silva Melo, ela sim, titular do direito de remição;

E- dada a conhecer à AF a existência dessa filha, não só através das declarações conjuntas de rendimentos efectuadas pela reclamante e executado em 2007 e 2008, mas também através de documentos juntos na execução fiscal, competia ao Chefe de Finanças providenciar no sentido de assegurar o seu exercício;

F- designadamente, através da notificação da reclamante, investida na qualidade de legal representante da sua filha menor;

G- omissão essa que acarreta nulidade com manifesta influência no exame e decisão da causa;

H- pelo que deve ser revogada a douta sentença e substituída por outra que determine a anulação da venda, não com fundamento no reconhecimento do direito de remição por parte da reclamante, que dela não goza por não ser cônjuge do executado, mas pela referida omissão do Órgão de execução fiscal.

1.2. A Recorrida Marisa da Conceição Faustino apresentou contra-alegações, que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

a) O recurso interposto pelo Ministério Público é improcedente na parte em que defende a impossibilidade de aplicação analógica do artigo 912.º do CPC aos casos de venda judicial em sede executiva da casa de morada família de um agregado familiar que vive em união de facto em condições análogas às dos cônjuges;

b) Inexistindo fundamento para discriminar quanto a essa matéria o cônjuge e o membro de uma união de facto, a norma do artigo 912.º do CPC na interpretação que impeça a remição da casa de morada de família por parte do membro da união de facto é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, da proporcionalidade, da protecção da família e da protecção da habitação familiar;

c) A aplicação analógica afigura-se justificada porquanto as razões que justificam a regulamentação legal procedem plenamente perante o caso da "casa de morada de família" no âmbito de uma união de facto, não sendo obstáculo o teor literal do artigo 4.º da Lei n.º 7/2001, o qual é afastado pelo artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 7/2001, que teve como objectivo o estabelecimento de um mínimo de protecção para as uniões de facto e, como aí se diz, não afasta a aplicação de outras normas de tutela da mesma realidade.

d) E que neste caso, não estão em causa quaisquer interesses de tutela da liberdade juridico-privada dos membros do agregado unido de facto, nem qualquer motivo contendente com a segurança do comércio jurídico ou com interesses de terceiros, mas apenas o interesse do exequente em receber o preço pelo qual o bem é vendido a outrem.

e) Se existem, como é óbvio, motivos atendíveis para que o regime do casamento não seja coincidente com o da união de facto, existindo, por esse motivo, uma margem de discricionariedade normativo-constitutiva do legislador para estabelecer as respectivas diferenças de normação, a verdade é que essa discriminação não pode ser efectuada quando sejam de acautelar interesses dignos de tutela e constitucionalmente reconhecidos que emergem do conceito de família e do conceito de "casa de morada de família", o qual se impõe independente de uma relação de carácter matrimonial.

f) Por esse motivo, no que toca à "casa de morada de família" é claro que o legislador pode estabelecer discriminações entre o regime decorrente do casamento e da união de facto, conquanto que as mesmas estejam sujeitas ao critério da proporcionalidade, razoabilidade, necessidade e adequação, designadamente quando está em causa a tutela de direitos ou da posição jurídica de terceiros ou a segurança do comércio jurídico.

g) No caso presente, no entanto, nenhuma dessas exigências impede que o membro da união de facto possa resgatar em sede executiva a casa de morada de família, entregando o respectivo preço, maxime quando o agregado familiar é composto por menores, cujos interesses têm de ser salvaguardados, como é intenção legislativa que perpassa o regime de protecção da casa de morada de família, não só na união de facto, como também no casamento.

Termos em que e nos mais de direito deve o recurso improceder na parte em que não admite a aplicação, por analogia, da disposição do artigo 912.º do CPC ao membro da união de facto para resgate da respectiva casa de morada de família, acompanhando-se o demais da argumentação expendida no recurso quanto ao fundamento aí invocado para determinar a anulação da venda, com as demais consequências legais.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

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

1. Em 28 de Janeiro de 2010, nos Serviços de Finanças de Cantanhede, entrada número 738, a reclamante apresentou um requerimento, no qual declarou pretender exercer o direito de remição, nos termos do previsto no artigo 912º do Código de Processo Civil, com fundamento no facto de viver em circunstâncias análogas às dos cônjuges com o executado, juntando para esse efeito a declaração

da respectiva junta de freguesia, conforme teor de fls. 144 e 145 dos autos e cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

2. O competente Chefe do Serviço de Finanças António José Batista, por despacho de 28.01.2010, indeferiu o pedido da reclamante, por entender que, quer o disposto no artigo 912º do CPCivil, quer o previsto na Lei 7/2001, de 11.05, não contemplam o direito de remição no caso das uniões de facto, concluindo pelo entendimento que o legislador não pretendeu atribuir tal direito, conforme teor de fls. 146 junto aos autos e cujos termos se dá aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais. A reclamante foi notificada do despacho do Chefe do Serviço de Finanças, em 1 de Fevereiro de 2010.

3. Por consequência, em 8 de Fevereiro de 2010, a reclamante deduziu reclamação de actos do Chefe de Repartição de Finanças daquele despacho que lhe indeferiu o exercício do direito de remição.

4. A reclamante Marisa Faustino vive há, pelo menos, 3 anos, no prédio urbano descrito como casa de rés-do-chão, destinada a habitação, com garagem e logradouro situada na Rua …, s/n, na …, em Arazede, com o executado Nelson Mendes de Melo e relativamente a qual, o executado tem inscrita a aquisição a seu favor.

5. A reclamante e o executado Nelson Mendes de Melo têm em comum uma filha Luísa da Silva Melo, nascida em 30.08.2007, conforme documento junto a fls. 170 dos autos e cujo teor do mesmo se dá aqui por integralmente reproduzido.

6. No passado dia 28.01.2010, pelas 11h00 teve lugar a venda executiva nº. 0710.2009.429 do imóvel inscrito no artigo 4396º, sito na Rua …, s/n, no Lugar de …, freguesia de Arazede, no concelho de Montemor-o-Velho, Arazede.

7. A reclamante Marisa da Silva Faustino e o executado Nelson Mendes de Melo apresentaram declaração conjunta de rendimentos auferidos, no ano de 2006, tendo sido reembolsados no valor melhor indicado na liquidação nº. 2008 5000006752, de 14.01.2008, conforme demonstração da liquidação de IRS junta aos autos a fls. 301 e cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

8. A reclamante Marisa da Silva Faustino e Nelson Mendes de Melo apresentaram declaração conjunta de rendimentos auferidos, no ano de 2007, tendo sido reembolsados no valor melhor indicado na liquidação nº. 2008 4000671256, de 20.06.2008, conforme demonstração da liquidação de IRS junta aos autos a fls. 302 e cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

9. A reclamante Marisa da Silva Faustino e Nelson Mendes de Melo apresentaram declaração conjunta de rendimentos auferidos, no ano de 2008, tendo sido reembolsados no valor melhor indicado na liquidação nº. 2009 4000749034, de 16.04.2009, conforme demonstração da liquidação de IRS junta aos autos a fls. 303 e cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

10. Em 14 de Dezembro de 2004, os Serviços de Finanças de Cantanhede instauraram contra a executada a firma "Terraplenagem Bussula do Centro Unipessoal, Lda.", o processo de execução fiscal nº. 0710 2004 0101565.6, por dívidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do ano de 2004, no montante global de € 3.596,48, conforme teor de fls. 3 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

− Por termo de apensação de 11 de Janeiro de 2006, foram apensados a esse processo de execução fiscal nº. 0710 2004 0101565.6, os seguintes processos de execução fiscal:

− 0710 2004 0101904.0, apensado em 11.01.2006, por dívidas de IVA do ano de 2004-07 e 2004-09;

− 0710 2005 0100439.5, apensado em 11.01.2006, por dívidas de IVA do ano de 2004-10 e 2004-12;

− 0710 2005 0102059.5, apensado em 11.01.2006, por dívidas de IVA do ano de 2003-04 a 2003-06, 2003-07 a 2003-09, 2003;

− 0710 2005 0103895.8, apensado em 11.01.2006, por dívidas de IVA de 2005-01 a 2005-03;

− Em resultado a dívida exequenda passou a ascender a quantia de € 4.486,85, conforme teor de fls. 5 juntas aos autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

− Também por termo de apensação de 17 de Maio de 2007 foram ainda apensados à execução fiscal acima identificada os seguintes processos:

− 0710 2005 0100452.2, em 11 de Janeiro de 2006, por dívidas de IRS do ano de 2003, no valor de € 4.376,08, foram apensados os autos infra indicados:

− 0710 2005 0100464.6, foi autuado em 2005.04.17, por dívidas de IRS do ano de 2004;

− 0710 2005 9193721.8, autuado em 2005.06.16, por dívidas de IRS do ano de 2003, no valor de € 432,76;

− 0710 2005 0103753.6, autuado em 2005.06.18, por dívidas de IRS do ano de 2004, na quantia de € 230,05;

− 0710 2005 0103793.5, autuado em 2005.06.20, por dívidas de IRS do ano de 2004, na quantia de € 97,30;

− 0710 2005 0104006.5, autuado em 2005.08.11, por dívidas de IRS do ano de 2004, no valor de € 386,70;

− 0710 2005 0104086.3, autuado em 2005.08.31, por dívidas de IRS do ano de 2005, na quantia de € 203,37;

− 0710 2006 0100652.5, autuado em 2006.05.08, por dívidas provenientes de coimas dos anos de 2006 e despesas, no valor de € 469,33;

− 0710 2006 0102615.1, autuado em 2006.07.27, por dívidas provenientes de coimas e despesas do ano de 2006, no valor de € 20 928,40;

− 0710 2005 0100479.4, autuado em 2005.04.23, por dívidas de IRS do ano de 2004, na quantia de € 812,83;

− a reversão das dívidas fiscais ocorreu em 21 de Junho de 2007;

− o prédio urbano destinado a habitação e inscrito no artigo matricial nº. 4.396º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Montemor-o-Velho sito em …, Arazede, Montemor-o-Velho, com a área total de 1.150m^2, correspondente à área coberta de 180,3m^2 e descoberta 969,70m^2 tem a sua aquisição inscrita a favor de Nelson Mendes Melo, na Ap. 13 de 2006/02/20, a título provisório e que foi convertida em definitiva através do averbamento Ap.13 de 2006/04/03;

− Através da Ap. 4107 de 2009/10/08 foi inscrita a penhora realizada na mesma data para garantia da quantia exequenda de € 76.374,36, a favor da Fazenda Pública;

− A venda do prédio urbano com o artigo matricial 4.396º foi designada para o dia 28 de Janeiro de 2009, pelas 11 horas pelos competentes Serviços de Finanças de Cantanhede e da qual foi o executado notificado através do ofício 3957, de 2009.12.11, remetido pelo registo com A/R recebido em 14.12.2009;

− Tendo sido publicados os competentes anúncios e editais de convocação de credores para a venda judicial - conforme resulta do teor de fls. 33, 91, 100 a 106, 107 e 109 juntas aos autos e cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos.

11. Em 17 de Julho de 2003, no cartório notarial do Centro de Formalidade de Empresas de Coimbra foi celebrada a escritura pública de Cessão de Quota, Aumento de Capital Social e Outras Alterações ao Contrato de Sociedade em que compareceram, na qualidade de primeiro outorgante, Nelson Eduardo Fernandes Pinto e, de segundo outorgante, Nelson Mendes que produziram as declarações melhor exaradas, conforme a certidão notarial junta e que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

12. A sociedade executada devedora originária estava matriculada na competente Conservatória do Registo Comercial de Cantanhede sob o nº. 2948, estando inscrito como sócio gerente da mesma Nelson Mendes de Melo, conforme teor dos documentos juntos a fls. 28 a 30 e 33 a 36 dos autos cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

13. A proposta de maior valor apresentada na data da venda do imóvel foi remetida, via Internet, pelo Banco Espírito Santo, S.A., no montante de € 135.000,00, conforme teor do auto de abertura e aceitação de propostas junto a fls. 143 dos autos e cujos termos se dão aqui por integralmente reproduzidos.

3. Em face do teor das conclusões da alegação do recurso, que delimitam o âmbito de apreciação por parte deste tribunal, a questão que se coloca é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao reconhecer à Reclamante, ora Recorrida, o direito de remição na venda judicial do imóvel efectuada na execução fiscal que corre termos contra Nelson Mendes Melo, atenta a relação de união de facto entre ambos, em condições análogas às dos cônjuges.

Na verdade, a decisão recorrida julgou procedente a arguida invalidade do despacho que indeferiu a atribuição do exercício do direito de remição à Reclamante Marisa da Silva Faustino, por via de aplicação analógica das normas previstas nos artigos 912.º e 915.º do CPC, por julgar que a situação desta, enquanto companheira do executado, era análoga à situação do cônjuge.

Ou seja, na sentença, depois de se declarar, perante a matéria de facto provada, a vivência da Reclamante e do Executado em união de facto por período superior a três anos, em condições análogas às dos cônjuges, e de se reconhecer que eles podiam beneficiar do regime de protecção de pessoas que vivem nessa situação em face do regime contido na Lei n.º 7/2001, e que o imóvel vendido constituía a casa onde habitava este "agregado de pessoas, estável e duradouro", entendeu-se que não prevendo a lei o direito de remição para estas pessoas no que toca à venda casa de morada de família, mas tão somente para os cônjuges, se estaria perante um caso omisso, cuja integração devia ser feita *«com o recurso à integração de lacunas legais, por via da analogia, nos termos considerados no artigo 10.º do CCivil, ou seja, preenchendo-se a lacuna legal (o caso omisso) existente e fruto da evolução legislativa por via da equiparação da situação da reclamante ao – caso análogo – do cônjuge (cfr. previsto no artigo 912.º do Código de Processo Civil».*

O Recorrente, embora aceite expressamente o julgado na parte onde é reconhecida e declarada a vivência da Reclamante e do Executado em união de facto por período superior a três anos em condições análogas à dos cônjuges, bem como a qualidade do imóvel vendido como casa de morada deste agre-

gado familiar, discorda da aplicação analógica do artigo 912.º do CPC, argumentando que a vivência em união de facto não confere à Reclamante o direito de remição na venda dessa casa, pois esse direito não figura na Lei n.º 7/2001, e o regime de protecção da casa de morada de família aí previsto não abrange a situação em causa, constituindo um regime especial que não pretendeu estabelecer uma total equivalência entre as pessoas que vivem em união de facto e os cônjuges, não se justificando, assim, a equiparação feita na sentença entre a situação da Reclamante e a do cônjuge no que toca à protecção da casa de morada de família.

Defende, todavia, que assistindo esse direito à filha menor do executado, competia ao órgão da execução providenciar no sentido de lhe assegurar o exercício desse direito, designadamente, através da notificação da Reclamante, investida na qualidade de sua legal representante. E não tendo sido efectuada essa notificação, teria ocorrido uma nulidade com influência no exame e decisão da causa, determinante da anulação da venda efectuada. Razão por que pede a revogação da sentença e sua substituição por outra decisão que determine a anulação da venda com fundamento na predita nulidade processual.

Deste modo, e como decorre do relatado, a primeira questão que cumpre apreciar é a de saber se é legalmente admissível a aplicação do artigo 912.º do CPC aos casos de venda em sede executiva da casa de morada de um agregado de pessoas que vive em união de facto em condições análogas às dos cônjuges. E a segunda questão, a examinar apenas no caso de resposta negativa à primeira, é a de saber se a presente reclamação pode e deve proceder com fundamento na nulidade processual ora invocado pelo Ministério Público, isto é, pelo facto de o órgão da execução não ter notificado a filha do executado para exercer o direito de remição, tendo em atenção que essa nulidade nunca foi invocada na execução nem foi apreciada na decisão reclamada.

3.1. O artigo 912.º do CPC, que prevê a figura jurídica da remição, estipula que *«Ao cônjuge que não esteja separado judicialmente de pessoas e bens e aos descendentes ou ascendentes do executado é reconhecido o direito de remir todos os bens adjudicados ou vendidos, ou parte deles, pelo preço por que tiver sido feita a adjudicação ou a venda».*

A lei prevê, assim, a possibilidade de o *cônjuge do executado* que dele não esteja separado judicialmente de pessoas e bens, bem como os *descendentes* e *ascendentes*, haverem para si os bens alienados na venda executiva, mediante o pagamento do maior preço que tenha sido oferecido, recaindo sobre o remidor o ónus de depositar, para exercitar validamente esse direito, a totalidade do preço por que tenha sido feita a adjudicação ou a venda, nos termos e prazos estipulados no artigo 913.º do CPC, acautelando-se, dessa forma, tanto os interesses do exequente como os interesses da família do executado.

Como refere JOSÉ ALBERTO DOS REIS ([1]), *«Com a atribuição deste direito não se prejudicam os credores, pois que a estes pouco importa que o adquirente seja uma pessoa da família do devedor, ou uma pessoa estranha. O que aos credores interessa é o preço por que os bens são vendidos; ora os remidores hão-de pagar, pelo menos, o preço que pagaria um comprador alheio à família do devedor. Desta maneira, o direito de remição representa uma homenagem prestada à família do devedor. Homenagem justa, porque evita a desagregação do património familiar; homenagem inocente, porque nenhum prejuízo causa aos credores.».*

O direito de remição representa, assim, o poder conferido a certas pessoas da família do executado de resgatarem os bens coercivamente vendidos, assegurando «*à família do executado a faculdade de adquirir, tanto por tanto, os bens vendidos ou adjudicados no processo de execução*» ([2]), direito que prevalece sobre o direito de preferência (artigo 914.º) e que pertence «*em primeiro lugar ao cônjuge, em segundo lugar aos descendentes e em terceiro lugar aos ascendentes do executado*» (artigo 915.º, n.º 1), sendo que no caso de concorrerem à remição «*vários descendentes ou vários ascendentes, preferem os de grau mais próximo aos de grau mais remoto; em igualdade de grau, abre-se licitação entre os concorrentes e prefere-se o que oferecer maior preço*» (n.º 2).

E embora na sua actuação prática este direito funcione como um direito de preferência dos seus titulares relativamente aos compradores, sendo concebido, pela doutrina e pela jurisprudência, como um "*direito de preferência qualificado"* que prevalece sobre os demais direitos de preferência, o certo é que o direito de remição tem fundamento e fim diversos do direito de preferência ([3]). Quanto à diversidade de fundamento, ao passo que o direito de preferência tem por base uma relação de carácter patrimonial, já o direito de remição tem por base uma relação de carácter familiar, e quanto à diversidade de fim, enquanto o direito de preferência obedece ao pensamento de transformar a propriedade comum em propriedade singular, ou de reduzir a compropriedade ou de favorecer a passagem da propriedade imperfeita para a propriedade perfeita, já o direito de remição inspira-se no propósito de defender o património familiar, de obstar a que os bens saiam da família do executado para as mãos de pessoas estranhas ([4]).

Deste modo, e como é unanimemente reconhecido pela jurisprudência e pela doutrina ([5]), *o objectivo da consagração legal do direito de remição é o da protecção da família, através da preservação do património familiar, evitando a saída dos bens penhorados do âmbito da família do executado*, e não particularmente a protecção da *casa de* morada de família, pois que o direito de remição envolve todos os bens do executado e não somente aquela casa.

Neste contexto, e visto que em face do teor do artigo 912.º do CPC não restam dúvidas que literalmente só os cônjuges, isto é, aqueles que se encontram unidos pelo vínculo do matrimónio, dispõem do direito de remição, importa apurar, em primeiro lugar, se a Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, que adoptou medidas de protecção das uniões de facto, permite estender esse direito às pessoas que vivem em união de facto em condições análogas às dos cônjuges.

A Lei 7/2001 «*regula a situação jurídica de duas pessoas, independentemente do sexo, que vivam em união de facto há mais de dois anos*» (art.1.º, n.º 1), mas «*Nenhuma norma da presente lei prejudica a aplicação de qualquer outra disposição legal ou regulamentar em vigor tendente à protecção jurídica de uniões de facto ou de situações de economia comum*» (art.1.º, n.º 2).

Graças a este diploma, o nosso ordenamento jurídico reconheceu um conjunto de direitos básicos às uniões de facto, sem, todavia, pôr em causa a aplicação de muitas outras disposições legais que já tutelam situações de união de facto ou de economia comum, como é o caso, por exemplo, dos artigos 1871.º, n.º 1, alínea c), 1911.º, n.º 3 e 2020.º, n.º 1, todos do Código Civil; dos artigos 122.º, n.º 1, alínea i) e 618.º, n.º 1, alínea d), ambos do Código de Processo Civil; do artigo 85.º do Regime do Arrendamento Urbano; do artigo 227.º, n.º 2 do Código de Trabalho, aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27.08; do artigo 3.º, n.º 3 da Lei da Nacionalidade, na redacção dada pela Lei n.º 2/2006, de 17.04; do artigo 100.º da Lei n.º 23/2007, de 4.07 (Regime Jurídico de entrada, permanência, saída e afastamento de estrangeiros do território nacional); dos artigos 68.º, n.º 1, alínea b), 134.º, n.º 1, alínea b) e 159. º, n.º 7, todos do Código de Processo Penal; dos artigos 113.º, n.º 2, alínea a), 132.º, n.º 2, alínea b), 152.º, n.º 1, alínea b), 154.º, n.º 4, 364.º, alínea b) e 367.º, n.º 5, alínea b), todos do Código Penal; dos artigos 240.º, n.º 7, 251.º, n.º 2, e 252.º, n.º 1, do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12.02; do artigo 52.º, n.º 1, alínea d) do Dec.Lei n.º 24/84, de 16.01 (Estatuto Disciplinar dos Funcionários e Agentes da Administração Central, Regional e Local); do artigo 44.º, n.º 1, alíneas b) e g), do Código de Procedimento Administrativo, dos artigos 17.º, n.º 2, 20.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3, 21.º e 22.º da Lei n.º 100/97, de 13.09 (Regime Jurídico dos Acidentes de Trabalho e Doenças Profissionais); do artigo 42.º, n.º 2 do Código Cooperativo, de 7.09.96; do artigo 8.º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 322/90, de 18.10 (Regime Jurídico da protecção por morte dos beneficiários do regime geral da Segurança Social) e artigo 2.º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 383/2007, de 16.11 (concessão de passaporte diplomático).

O que significa, claramente, que a Lei 7/2001 não estabelece de modo fechado todos os direitos que o legislador português pretendeu reconhecer aos membros das uniões de facto, pois que é inequívoca a existência e aplicação de muitas outras normas de tutela e defesa dessa realidade no nosso sistema jurídico, ficando, deste modo, afastado a argumentação do Recorrente no sentido da inexistência de outros direitos para além dos consagrados nesta lei especial para arredar a aplicação do instituto da remição àquele que vive em união de facto com o executado.

Passando à análise do teor dessa Lei-quadro da União de Facto, na sua redacção inicial (vigente à data da venda em questão e da decisão reclamada, anterior, pois, à recentíssima alteração introduzida pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto), conclui-se que os efeitos que nela se atribuem à união de facto se encontram descritos no artigo 3.º e compreendem os seguintes direitos:

− protecção da casa de morada de família, nos termos previstos no artigo 4.º (em caso de morte do membro proprietário da casa de morada comum, o membro sobrevivo tem direito real de habitação pelo prazo de cinco anos e, no mesmo prazo, direito de preferência na sua venda (n.º 1), a menos que ao falecido sobrevivam descendentes com menos de 1 ano de idade ou que com ele convivessem há mais de um ano e pretendam habitar a casa, ou no caso de disposição testamentária em contrário (n.º 2). Por outro lado, em caso de separação pode ser acordada entre os interessados a transmissão do arrendamento em termos idênticos aos previstos no n.º 1 do artigo 84º do RAU (n.º 3). É ainda aplicável à união de facto o disposto no artigo 1793.º do C.Civil e no n.º 2 do artigo 84º do RAU se o tribunal entender que tal é necessário, designadamente tendo em conta, consoante os casos, o interesse dos filhos ou do membro sobrevivo);

− a beneficiar de regime jurídico de férias, faltas, licenças e preferência na colocação dos funcionários da Administração Pública equiparado ao dos cônjuges;

− a beneficiar de regime jurídico das férias, feriados e faltas, aplicado por efeito de contrato individual de trabalho, equiparado ao dos cônjuges;

− à aplicação do regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens;

− à protecção na eventualidade de morte do beneficiário, pela aplicação do regime geral da segurança social e da lei;

− à prestação por morte resultante de acidente de trabalho ou doença profissional, nos termos da lei;

− à pensão de preço de sangue e por serviços excepcionais e relevantes prestados ao País, nos termos da lei.

− à adopção, embora só reconhecido a pessoas de sexo diferente.

Donde resulta, claramente, que este diploma nada prevê quanto ao direito de remição.

O mesmo sucede, aliás, após as alterações introduzidas pela referida Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto, que alargou e reforçou os direitos dos membros das uniões de facto, atribuindo-lhes, nomeadamente, em caso de ruptura da união com o membro arrendatário da casa de morada de família, a protecção que os artigos 1105.º e 1793.º do C.Civil conferem ao cônjuge, e, em caso de morte do membro arrendatário, a protecção que o artigo 1106.º do C.Civil concede ao cônjuge, além de lhes atribuir, em caso de morte do membro proprietário daquela casa e do respectivo recheio, o direito real de habitação e o direito de uso desse recheio durante certo prazo, bem como o direito de permanecer no imóvel após esse prazo na qualidade de arrendatário, bem como o direito de preferência em caso de alienação do imóvel durante o tempo em que o habitar, agora sem a limitação temporal que estava prevista no n.º 1 do art. 4.º da Lei 7/2001 na sua redacção inicial.

Todavia, o facto de esta Lei-quadro não prever o direito de remição, ou direito de preferência qualificado na pendência da união de facto, não impede que o reconhecimento desse direito aos seus membros possa estar plasmado ou ser colhido noutro dispositivo legal, designadamente no seio do Código de Processo Civil, ainda que por interpretação extensiva de algum dos seus preceitos legais.

Mas constituindo essa Lei 7/2001 um diploma que consagra um regime especial, contendo normas que, a nosso ver, têm natureza excepcional, a analogia está excluída como processo de integração de lacunas, em harmonia com o preceituado no artigo 11.º do Código Civil.

Com efeito, como ensinam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA ([6]), as normas legais podem dividir-se em dois grupos: as gerais e as excepcionais. As primeiras são as que correspondem a princípios fundamentais do sistema jurídico e, por isso, constituem o regime geral do tipo de relações que disciplinam; as segundas são as normas que, regulando um sector restrito de relações com uma configuração especial, consagram para o efeito uma disciplina oposta à que vigora para o comum das relações do mesmo tipo, fundada em razões especiais, privativas daquele sector de relações. Ou, como também esclarece JACINTO BASTOS ([7]), são normas excepcionais aquelas que consagram, para certos casos, soluções contrárias a uma norma geral, ou que regulam determinados comportamentos de modo oposto àquele por que seriam regulados se a norma excepcional não existisse.

Ora, as normas contidas na Lei 7/2001, ao reconhecerem efeitos jurídicos a uma situação de facto que não é juridicamente constituída, conferindo aos membros da união de facto direitos que o sistema jurídico atribui apenas às situações juridicamente constituídas por força do contrato de civil casamento, não podem deixar de ser vistas como normas de natureza excepcional, na medida em que conferem direitos a um núcleo restrito de pessoas que, em princípio, não disporiam desses direitos em face das normas gerais do nosso ordenamento jurídico, e que consagram, desse modo, e por força de razões especiais, uma disciplina oposta à que vigoraria, em princípio, para essas pessoas. E, assim sendo, não é legalmente admissível a integração das lacunas do seu texto por via da analogia, pois tal procedimento é expressamente proibido pelo artigo 11.º do Código Civil.

Mas mesmo que assim não fosse e as normas em causa não tivessem natureza excepcional, assumindo-se, outrossim, como normas especiais em relação ao regime geral do casamento civil, o certo é que tendo a Lei n.º 7/2001 definido um conjunto de direitos, específica e concretamente delimitados como sendo aqueles que, na perspectiva do legislador, são os que merecem tutela jurídica segundo uma prévia valoração axiológico-social que ele levou a cabo, não se pode dizer que o diploma contém lacunas, pois esta só existe quando uma situação merecedora de tutela jurídica ficou sem previsão na lei e se torna, por isso, necessário recorrer aos instrumentos de integração previstos no artigo 10.º do C.Civil.

Com efeito, tendo o legislador resolvido intervir na área da união de uma forma específica e rigorosamente delimitadora, enunciando de forma taxativa as situações merecedoras de tutela jurídica no que toca à casa de morada de família, não cremos que se possa afirmar a existência, no respectivo diploma, de situações merecedoras de tutela jurídica por ele não previstas no que respeita a essa matéria. Parece claro que, ao atribuir o direito de preferência na alienação da casa de morada de família apenas no caso de morte do membro da união proprietário dessa casa, o legislador não quis atribuir-lhe qualquer direito de preferência em vida do membro proprietário ou na pendência da relação de união de facto e, por maioria de razão, não terá pretendido atribuir-lhe a preferência a que se reconduz, a nível prático, o direito de remição.

Razão por que discordamos, em absoluto, do entendimento perfilhado pela Recorrida e que foi acolhido na sentença, no sentido de que a falta de previsão na Lei 7/2001 do direito de remição traduz a existência de uma lacuna, cuja integração deve ser feita com o recurso à analogia prevista no artigo 10.º do C.Civil, ou seja, preenchendo-se o caso omisso por via da equiparação da situação da Reclamante ao caso análogo do cônjuge referido no artigo 912.º do CPC.

Além de que, tendo em conta que a protecção da casa de morada de família sancionada na Lei n.º 7/2001 tem um âmbito restrito, com expressão apenas no caso de dissolução da união (por falecimento ou ruptura), ao contrário do que acontece com a protecção mais vasta que o sistema jurídico confere à casa de morada de família dos cônjuges na pendência do casamento ([8]), e que a *ratio* do artigo 912.º não é, sequer, a protecção da casa de morada de família, não faz sentido partir da protecção que tal Lei confere a essa casa nas situações que taxativamente enumera para induzir dela um princípio geral

que, através da analogia *iuris*, permitiria depois regular o direito de remição na pendência da união por concretização desse princípio geral.

Ou seja, não faz sentido estabelecer, como se estabelece na sentença, uma paridade entre as *pessoas em união de facto* e os *cônjuges* para efeitos de direito de remição com base na protecção que essa Lei confere à casa de morada de família apenas no caso de dissolução da união de facto.

O que nos leva a concordar com o Recorrente quando advoga que não é aceitável, à luz das normas deste regime especial - que não estabeleceu uma paridade absoluta entre as uniões de facto e as relações matrimoniais clássicas - equiparar a Reclamante ao cônjuge com fundamento na protecção da casa de morada de família e aplicar, pela via analógica, o preceituado no artigo 912.º do CPC.

Pelo que, a sentença errou ao fazer a referida aplicação analógica, assim caindo por terra os alicerces da motivação da decisão de procedência da reclamação.

Todavia, na nossa perspectiva, a resolução do problema não se queda por aqui, pois é essencial fazer uma abordagem distinta e indagar se, em face da *ratio* do artigo 912.º do CPC ou do fim que o instituto da remição visa alcançar, não se torna imperativa uma *interpretação extensiva* desta norma por forma a abranger não só o cônjuge do executado mas também a pessoa que com ele vive em união de facto em condições análogas às dos cônjuges, tendo em conta que o facto de a Lei 7/2001 não prever o direito de remição para estas pessoas não impede que esse direito possa ser colhido no Código Processo Civil, ainda que com recurso a uma interpretação extensiva desse preceito legal.

Com efeito, a interpretação extensiva tem lugar quando se chega à conclusão de que a letra da lei ficou aquém daquilo que o legislador, segundo a interpretação lógica, teria querido dizer. Isto é, quando se conclui que determinada norma é aplicável a casos análogos que não estão abrangidos pelo seu teor literal, na medida em que *«ao exprimir o seu pensamento, o legislador pode ter adoptado uma fórmula que não abranja toda a categoria lógico-jurídica que pretendia alcançar, sendo lícito ao intérprete apoiar-se nos elementos extra-literais e fazer uma interpretação extensiva da lei, despojando o termo por ela usado das circunstâncias restritivas em que se encontrava gramaticalmente circunscrito e tornando-o idóneo para abranger a generalidade das relações que verdadeiramente visa atingir»* ([9]).

Portanto, não se pode confundir interpretação extensiva, que é um método de interpretação, com analogia, método de integração, sendo que integrar é preencher uma lacuna. Pelo que, quando agora falamos em "casos análogos" não nos estamos a reportar à integração de uma lacuna por analogia, isto é, à ausência de dispositivo legal que regule certa hipótese e à integração dessa lacuna por analogia; estamos, sim, a reportar-nos à extensão de uma norma que existe no nosso ordenamento jurídico a uma situação análoga, fazendo uma interpretação extensiva e actualista do seu texto, que respeite a teleologia do preceito, a sua *ratio legis*, e que no caso do artigo 912.º é, sem dúvida, a tutela da família através da preservação do património familiar ([10]).

Isto porque toda a norma de direito tem uma função e uma finalidade, um escopo a realizar, e repousa numa certa *ratio juris*, num fundamento jurídico. E, por isso, ela deve ser entendida e interpretada no sentido que mais se aproxima do escopo e da finalidade a que se acha votada.

E a interpretação actualista, através da qual se procede à interpretação da lei tendo em conta as realidades actuais, vigentes ao tempo da sua aplicação, mostra-se particularmente importante enquanto forma de renovação interna do sistema jurídico, sendo que a legitimidade do recurso a tal método interpretativo radica no artigo 9.º, n.º 1, do CC, segundo o qual a interpretação da lei não deve cingir-se apenas à sua letra, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta as circunstâncias em que a lei foi elaborada (elemento histórico), a unidade do sistema jurídico (elemento sistemático) e as circunstâncias específicas do tempo em que a lei é aplicada (vertente actualista da interpretação).

Deste modo, importa verificar se a norma contida no artigo 912.º do CPC comporta uma interpretação extensiva e actualista que, tendo em conta a unidade do sistema jurídico e as condições do tempo em que é aplicada, imponha a sua aplicação a esta nova realidade jurídica e social, de união de facto entre duas pessoas que vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos (aquele que podemos designar como "cônjuge de facto").

Na nossa perspectiva, nem a historicidade do diploma, nem o seu relatório nem a letra da lei consentem ao intérprete a extensão do conceito de cônjuge (isto é, quem se encontra vinculado pelo contrato de casamento previsto no artigo 1577.º do C.Civil) à pessoa que vive em união de facto em condições análogas à dos cônjuges.

Desde logo, porque é inequívoco o carácter não institucional da união de facto, a qual nunca se confundiu com o casamento. A união de facto consiste numa opção de vida criada à margem do Direito para aqueles que, muito embora vivam em condições análogas às dos cônjuges, não podem ou não desejam casar-se e com isso estar sujeitos ao estatuto que rege o matrimónio, enjeitando o contrato de casamento, o respectivo regime de direitos e de deveres, e o consequente estatuto de cônjuges.

Por outro lado, mesmo tendo em conta a realidade actual, as pessoas que se encontram em união de facto nunca foram designadas, nem na linguagem jurídica nem na linguagem corrente, como "cônjuges". Não tendo ocorrido qualquer mudança de linguagem, nem tendo sido atribuído um novo sentido

à expressão verbal usada pela norma, não se justifica uma interpretação actualista do artigo 912.º no sentido de abranger no vocábulo "cônjuge" os membros da união de facto.

Nestes termos, e tendo em conta que a interpretação extensiva pressupõe que a lei tenha dito menos do que queria dizer (*dixit minus quam voluit),* resta saber se, em face da *ratio* do artigo 912.º, isto é, do escopo e da finalidade a que se acha votada - de protecção da família -, é legítimo fazer esse tipo de interpretação e estender o seu campo de aplicação ao membro da união de facto em face do conceito de família vigente actualmente no nosso sistema jurídico.

Como é sabido, o conceito de família não é unívoco. Quando se fala de família pode estar a designar-se a família matrimonializada *nuclear* ou *conjugal* (composta por pai, mãe e filhos), a designar-se a família matrimonializada mais alargada, designada de *família-estirpe* ou *família-linhagem* (que inclui os laços familiares de parentesco, de consanguinidade e até de afinidade), ou a designar-se a família em sentido mais lato, que inclui a família resultante da união de facto.

Em face do teor literal do artigo 912.º do CPC, das pessoas nele indicadas como titulares do direito de remição (cônjuge, descendentes e ascendentes) e do contexto histórico em que o preceito surgiu, somos levados a concluir que o legislador terá pretendido proteger apenas a família matrimonializada, mais precisamente a *família-linhagem*. Na verdade, à data da publicação do Código de Processo Civil (aprovado pelo Dec.Lei n.º 44129, de 28 de Dezembro de 1961), onde o instituto da remição já aparece regulado da mesma forma que consta da actual redacção do artigo 912º, vigorava plenamente o tradicional conceito de família, restringido à união matrimonial, pois que em face do Código Civil então vigente só o casamento era considerado como fonte das relações jurídicas familiares. Note-se que o artigo 1577º do Código Civil de 1966, na redacção anterior à alteração introduzida pela reforma de 1977, estabelecia que o «*casamento é o contrato celebrado entre duas pessoas de sexo diferente que pretendem legitimamente constituir família mediante uma comunhão plena de vida*». E só a reforma operada em 1977 eliminou o advérbio de modo "legitimamente", pelo que só então o legislador terá reconhecido que o casamento não é a única forma de constituir família e admitido a possibilidade de constituição de família por outras vias ([11]).

Por conseguinte, e tendo em conta que a interpretação extensiva deve ser aplicada com muita cautela e prudência, na medida em que o sentido decisivo da lei deve coincidir com a vontade real do legislador sempre que esta seja claramente demonstrada através do texto legal, do relatório do diploma ou dos trabalhos preparatórios da lei, e que, como explica MANUEL DE ANDRADE ([12]), só *«até onde chegue a tolerância do texto e a elasticidade do sistema é que o intérprete se pode resolver pela interpretação que dê à lei um sentido mais justo e apropriado às exigências da vida»*, consideramos que não nos é permitida uma interpretação extensiva da norma contida no artigo 912.º do CPC por forma a abranger no termo por ela usado (*cônjuge*) a pessoa que vive em mera união de facto com o executado.

Resta saber qual o âmbito do conceito de família adoptado pela nossa Lei Fundamental e que é objecto de protecção no seu artigo 67.º, para determinar se a prevalência atribuída pelo artigo 912.º à família matrimonializada conflitua ou não com o entendimento constitucional de família, pois só a via da inconstitucionalidade do preceito pode obrigar à sua aplicação ao membro da união de facto e impor essa interpretação actualista.

Isto porque, se for inequívoco que a Constituição impõe a protecção da família em sentido lato, englobando também a protecção daquela que não se funda no casamento, nomeadamente da família que se funda numa convivência há mais de dois anos em condições análogas às dos cônjuges (juridicamente relevante face ao nosso ordenamento jurídico para lhe serem reconhecidos alguns efeitos jurídicos), terá de extrair-se do comando constitucional ínsito no artigo 67.º o dever de não desproteger a família resultante da união de facto sem uma justificação razoável.

Com efeito, o artigo 67.º da Constituição dispõe que «*A família, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à protecção da sociedade e do Estado e à efectivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros*» (n.º 1), incumbindo ao Estado para protecção da família, designadamente: «*a) Promover a independência social e económica dos agregados familiares*» (n.º 2).

A evolução do conceito de família tem sido abundantemente analisada pela doutrina ([13]), verificando-se que na versão originária do Código Civil só o casamento era considerado como fonte das relações jurídicas familiares, sendo praticamente irrelevante a convivência em situação de união de facto em condições análogas às dos cônjuges. Era a tradicional redução do conceito de família à união matrimonial, vigente à data da publicação do Código de Processo Civil de 1976, onde o instituto da remição aparece regulado de maneira aproximadamente igual à estabelecida no actual artigo 912º.

Entretanto, a Constituição da República Portuguesa consagrou, logo em 1976, no artigo 36.º, n.º 1, o "*direito de constituir família e de contrair casamento*". E dado que nesse texto o direito de constituir família precede o direito de contrair casamento, logo se suscitaram dúvidas interpretativas quanto ao conceito de família constitucionalmente protegido. Enquanto alguns Autores continuaram a recusar a distinção entre o direito de constituir família e o direito de contrair casamento, circunscrevendo a possibilidade de constituição de família aos laços provenientes do casamento ([14]), outros consideraram

que esta inversão mais não significava do que o reconhecimento de que o conceito de família não se resume ao casamento, mas decorre também de outras relações fora do matrimónio, como seja a família resultante da união de facto ([15]).

Na nossa perspectiva, o n.º 1 do artigo 36.º da CRP, ao consagrar, diferenciadamente, família e casamento, deixa bem claro que aquela não se funda exclusivamente neste. Daí que acompanhemos GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA ([16]), quando dizem que *«Conjugando, naturalmente, o direito de constituir família com o de contrair casamento (nº 1), a Constituição não admite todavia a redução do conceito de família à união conjugal baseada no casamento, isto é, à família «matrimonializada». (...) O conceito constitucional de família não abrange, portanto, apenas a «família jurídica», havendo assim uma abertura constitucional – se não mesmo uma obrigação – para conferir o devido relevo jurídico às uniões familiares «de facto».*

Aliás, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem vem reconhecendo que a noção de vida familiar ínsita na Convenção Europeia dos Direitos do Homem não se resume às famílias fundadas no casamento, e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia consagra diferenciadamente no seu artigo 9.º "*o direito de contrair casamento e o direito de constituir família*", podendo ler-se, nas anotações explicativas pela mesa da Convenção que elaborou a Carta, que a redacção deste artigo "*foi modernizada de modo a abranger os casos em que as legislações nacionais reconhecem outras formas de constituir família além do casamento*."

E também o Tribunal Constitucional tem vindo a adoptar esta posição, aceitando que a definição de família presente nos artigos 36.º e 67.º consagra o reconhecimento constitucional de uma realidade mais ampla do que aquela que resulta do casamento, isto é, que a família constitucionalmente protegida não assenta necessariamente no casamento, como se pode ver pela leitura, entre outros, dos seguintes Acórdãos:

- n.º 286/1999, de 11 de Maio – que julgou inconstitucionais, por violação do artigo 36º, n.º 4, da CRP, as normas dos artigos 42.º, n.º 1, e 46.º do Dec.Lei n.º 18/88, de 21 de Janeiro, na medida em que excluem da preferência nelas estabelecida os professores que, sendo pais de filhos menores, mas não casados, convivam em condições idênticas às dos cônjuges e coabitem com aqueles filhos.

- n.º 275/2002, de 19 de Junho - que julgou inconstitucional, por violação do artigo 36.º, n.º 1, da CRP conjugado com o princípio da proporcionalidade, a norma do n.º 2 do artigo 496.º do C.Civil, na parte em que, em caso de morte da vítima de um crime doloso, exclui a atribuição de um direito de "indemnização por danos não patrimoniais" pessoalmente sofridos pela pessoa que convivia com a vítima em situação de união de facto, estável e duradoura, em condições análogas às dos cônjuges.

- n.º 88/2004, de 10 de Fevereiro – que julgou inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, tal como resulta das disposições conjugadas dos artigos 2º, 18.º, n.º 2, 36.º, n.º 1, e 63.º, nºs 1 e 3, todos da Constituição, a norma que se extrai dos artigos 40.º, n.º 1, e 41.º, n.º 2, do Estatuto das Pensões de Sobrevivência no Funcionalismo Público, (atribuição de pensões de sobrevivência no funcionalismo público), quando interpretada no sentido de que a atribuição da pensão de sobrevivência por morte de beneficiário, a quem com ele convivia em união de facto, depende também da prova do direito do companheiro sobrevivo a receber alimentos da herança do falecido, direito esse a ser invocado e reclamado na herança do falecido, com o prévio reconhecimento da impossibilidade da sua obtenção nos termos das alíneas a) a d) do art. 2009.º do C.Civil.

- n.º 282/2004, de 21 de Abril - que julgou inconstitucional, por violação das disposições conjugadas dos artigos 20.º, n.º 1, e 67.º, n.º 1, da Constituição, a norma constante do artigo 164.º, n.º 1, da Organização Tutelar de Menores, interpretada no sentido de denegar legitimidade para intervir no âmbito do processo tutelar cível de confiança judicial de menor aos seus parentes colaterais até ao 3.º grau, que, após falecimento de ambos os progenitores do menor, o não têm a seu cargo por motivo estranho à sua vontade.

- n.º 86/2007, de 6 de Fevereiro – apesar de não ter julgado inconstitucional a norma do n.º 2 do artigo 496.º do C.Civil, na parte em que exclui o direito a indemnização por danos não patrimoniais da pessoa que vivia em união de facto com a vítima mortal de acidente de viação resultante de culpa exclusiva de outrem.

- n.º 651/2009, de 15 de Dezembro – apesar de não ter julgado inconstitucional a norma do n.º 1 do artigo 8.º do Dec.Lei n.º 322/90, de 18.10, e do artigo 3.º do Dec.Regulamentar n.º 1/94 (pensões de sobrevivência no regime geral da segurança social), quando interpretadas no sentido segundo o qual o direito à atribuição da pensão de sobrevivência por morte do beneficiário, a quem com ele convivia em união de facto, depende de o interessado estar nas condições do artigo 2020.º do C.Civil.

Aliás, o Tribunal Constitucional procedeu mesmo à equiparação da união de facto com o casamento nos citados Acórdãos nºs 275/2002 e 88/2004.

No primeiro, a maioria que fez vencimento julgou que, tratando-se de compensar um dano de grande gravidade, não se afiguraria adequada e aceitável, à luz do reconhecimento constitucional de protecção da família que não se funda no casamento e do próprio valor da dignidade humana, a utilização do regime de indemnização pela dor e pelo sofrimento resultantes da morte para as pessoas que

conviviam com a vítima em condições análogas às dos cônjuges como instrumento para a prossecução de eventuais objectivos políticos de incentivo à família fundada no casamento, tanto mais que tal justificação não encontraria apoio no quadro normativo vigente após a Lei 7/2001.

No segundo, a maioria que fez vencimento julgou que a família também pode resultar de uma situação de união de facto estável e duradoura (nos termos que o legislador, dentro da sua liberdade de conformação, fixa), sendo duvidoso que o condicionamento do direito à pensão de sobrevivência do companheiro sobrevivo possa ser considerado um instrumento adequado e aceitável para a prossecução de eventuais objectivos políticos de protecção ou incentivo ao casamento; e *«estando em causa um direito consagrado na Constituição, o condicionamento apontado não pode considerar-se legítimo, pois não respeita as exigências constitucionais: é, no mínimo, de muito duvidosa adequação ao fim que porventura vise atingir; não é indispensável e excede manifestamente o que seria necessário. Deve, por conseguinte, ser qualificado como desnecessário e desproporcionado, não respeitando, por isso, o princípio da proibição do excesso*» ([17]).

Sufragamos, pois, essa posição, que encontra expressão no texto do Acórdão n.º 651/2009 do Tribunal Constitucional nos seguintes e eloquentes termos: *«a família que, nos termos do preceito constitucional, merece a protecção do Estado, não é só aquela que se funda no matrimónio; é também aquela outra que pressupõe uma comunidade auto-regulada de afectos, vivida estável e duradouramente à margem da pluralidade de direitos e deveres que, nos termos da lei civil, unem os cônjuges por força da celebração do casamento. O direito a escolher viver em tal comunidade de afectos, modelada por vontade própria à margem dos efeitos civis do casamento, tem por certo assento constitucional — seja através da disjunção que o n.º 1 do artigo 36.º da CRP estabelece entre o «direito de constituir família» e o «direito de contrair casamento», seja através da cláusula de liberdade geral de actuação que vai inscrita no direito ao desenvolvimento da personalidade, contido no n.º 1 do artigo 26.º. E, tendo tal direito (o de escolher viver em união de facto) assento constitucional, não se vê como pode o mandato constitucional de protecção da família não incluir, ainda, um dever de tutela das uniões estáveis e duradouras, análogas às dos cônjuges, mas que se fundem, apenas, na dedicação recíproca dos seus membros.».*

«*Quer isto dizer que do artigo 67.º da Constituição - e, também, do n.º 1 do seu artigo 36.º, ou do n.º 1 do seu artigo 26.º - decorrerá um dever do legislador de não coarctar ou obstaculizar, de forma desrazoável, a liberdade de formação de uniões de facto. Por isso mesmo, em determinadas circunstâncias, as diferenças entre os regimes normativos aplicáveis aos cônjuges e os aplicáveis, apenas, aos unidos de facto poderão merecer censura constitucional, se se demonstrar que tais diferenças são, em si mesmas, produtoras de coacções, não justificadas, da "liberdade de não casar", ou se se demonstrar que elas ofendem outras normas ou princípios constitucionais».*

Forçoso é, portanto, concluir que a união de facto, embora não possa equiparar-se ao casamento, é susceptível de gerar uma família tão digna de protecção constitucional quanto a família matrimonializada, e que não existe na Constituição qualquer indício bastante de valorização do casamento relativamente à unidade familiar constituída a partir da união de facto.

E não pode deixar de ter sido esta uma das principais razões que levou o legislador a avançar com a Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto, que terminou com a querela constitucional acima citada e que, procedendo à alteração da Lei 7/2001, dos artºs, 496º, 2019º e 2020º do C. Civil, do artº 8º do DL 322/90 (que regulamenta a protecção no caso de morte dos beneficiários do regime geral de segurança social) e dos arts. 40.º e 41.º do Estatuto das Pensões de Sobrevivência, reconheceu aos membros da união de facto o direito de indemnização e o direito a alimentos que essas normas do Código Civil concedem ao cônjuge, estendendo-lhes, ainda, o direito à pensão de sobrevivência que o regime contido tanto no DL 322/90 como no Estatuto das Pensões de Sobrevivência concedia apenas ao cônjuge sobrevivo.

Neste enquadramento, afigura-se-nos que está vedado ao legislador ordinário optar pela protecção da família fundada no casamento em detrimento da família resultante da união de facto, a menos que exista um motivo razoável e objectivamente fundado que justifique essa diferenciação e que tenha apoio explícito em valores constitucionais positivos. «*Não, evidentemente, porque a união de facto postule um grau de tutela idêntico ao de que goza o casamento. Trata -se de uma situação familiar distinta da que tem origem matrimonial (...), pelo que o legislador ordinário está legitimado a consagrar tratamentos diferenciados das duas situações. Mas o regime do casamento releva como termo comparativo, para ajuizar se o legislador, ao estabelecer um diferencial de disciplinas jurídicas, se conteve dentro da medida da diferença, em respeito pelos princípios da igualdade e da proporcionalidade*» - voto de vencido lavrado pelo Juiz Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro no Acórdão do TC n.º 651/09.

«*A não vinculação jurídica dos parceiros de uma união de facto a formas de comportamento recíproco é um dado, um elemento essencial da configuração do instituto, sempre presente em todas as suas dimensões operativas. Ela não pode, pois, ser invocada para, sem mais e de plano, afastar instrumentos de tutela da situação conjugal, com base na inexistência de um estatuto vinculativo. Tal importaria a denegação, pura e simples, de qualquer protecção, não obstante ela ser intencionada por um legislador constituinte perfeitamente consciente daquela diferença específica da união de*

facto. O que releva é que, embora não estando sujeitos a deveres nesse sentido, os unidos de facto adoptaram espontaneamente um modo de relacionamento que os faz cair numa situação «análoga à dos cônjuges». Analogia que não se verifica apenas no plano sexual, mas se estende a todas aquelas esferas (aí compreendida a patrimonial) que são denotadas quando a relação, tanto a conjugal como a de união de facto, é qualificada como de «vida em comum». A união de facto (...) corporiza-se em laços reais entretecidos por uma constante e duradoura entreajuda e comunhão de interesses, sem as quais não há união. O ser esta de facto não a diferencia, no plano da realidade relacional, de uma união juridicamente vinculada, pelo casamento» - citado voto de vencido.

A questão que se coloca, então, é a de saber se existe algum fundamento razoável para afastar o companheiro que com o executado vive em união de facto, de forma estável e douradora e em condições análogas às dos cônjuges, da possibilidade de resgatar o património desse *núcleo familiar* quando ocorre uma venda coerciva em processo executivo, dando primazia ao cônjuge, pois caso não exista esse fundamento razoável não será legítimo ao legislador ordinário e ao seu intérprete fazer essa discriminação, a qual se apresentará, assim, como arbitrária, desproporcionada e não justificada constitucionalmente.

Ora, na nossa perspectiva, esse fundamento razoável não existe.

Desde logo porque, como decorre do teor dos artigos 912.º e 915.º do CPC, a atribuição do direito de remição não está intimamente relacionada com as implicações económicas da eventual morte do executado e preservação do seu património para os herdeiros. Isto porque, ao atribuir, em primeira linha, o direito de remição somente ao cônjuge, e não à primeira e segunda classe de sucessíveis previstas no art.º 2133.º do C.Civil (*cônjuge e descendentes*, *cônjuge e ascendentes*), a lei permite que os descendentes e a família consanguínea do executado percam a faculdade de defender esse património para efeitos sucessórios e a possibilidade de preservá-lo dentro da *família-linhagem*.

Com efeito, numa situação de segundas núpcias, com filhos apenas do primeiro matrimónio, se o cônjuge exercer o direito de remição, adquirindo onerosamente o bem na execução, poderá ficará titular exclusivo do direito de propriedade se vigorar o regime de separação de bens. E caso ele sobreviva ao executado, os descendentes e os ascendentes deste perdem a possibilidade de alcançar o bem por via hereditária, o qual se extravia, assim, da família consanguínea do executado. Razão por que não pode proceder a argumentação no sentido de que a aplicação do 912.º ao membro da união de facto lhe dá a possibilidade de "desviar" o património do executado dos herdeiros legítimos deste, pois essa situação também pode acontecer no caso exemplificado, em que o cônjuge também pode "furtar", através do instituto da remição, esse património aos descendentes e/ou ascendentes do executado.

E este exemplo serve também para ilustrar que o direito de remição não está intrinsecamente ligado a objectivos de preservação do património do executado para a sua família consanguínea ou herdeiros legítimos, pois permite, claramente, que alguns dos herdeiros que integram a 1ª classe de sucessíveis percam a faculdade de defender esse património para efeitos sucessórios. Aliás, o mesmo acontece no caso de o executado casado não ter quaisquer filhos, pois os ascendentes (que seriam necessariamente chamados como herdeiros) só podem exercer o direito de remição no caso de o cônjuge não o ter exercido.

Deste modo, e visto que no nosso actual ordenamento jurídico até o núcleo constituído por duas pessoas do mesmo sexo que se encontrem casadas é tutelado como unidade familiar protegida - pese embora não possam, naturalmente, ter filhos biológicos nem adoptar - gozando da protecção que o instituto da remição dá à família, não cremos que tenha actualmente fundamento razoável, para efeitos de noção e defesa de família, a diferenciação entre cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e pessoas em situação de união de facto estável e douradora em condições análogas às dos cônjuges, sobretudo tendo em conta que muitas destas uniões persistem dezenas de anos, gerando filhos, netos e bisnetos, constituindo, enfim, uma efectiva e inequívoca família, corporizada em laços reais construídos pela vida em comum e sedimentados por uma constante e duradoura entreajuda e comunhão de interesses, capaz de edificar um património para cuja formação tenham contribuído os esforços e o trabalho dos dois membros.

Não se vê, assim, onde possa estar justificação bastante para desproteger esta realidade familiar e o seu património, até porque não pode haver uma situação de concorrência no exercício do direito de remição entre o cônjuge e a pessoa que vive com o executado em união de facto. Isto porque a união de facto juridicamente relevante face ao nosso ordenamento jurídico exclui a situação em que um dos membros tenha «casamento anterior não dissolvido, salvo se tiver sido decretada separação judicial de pessoas e bens» - artigo 2º alínea c) da Lei 7/2001. Ou seja, permanecendo o executado casado, ainda que já esteja separado de facto, a sua união de facto nunca é tutelada pelo nosso ordenamento jurídico e, como tal, o seu companheiro nunca pode ser equiparado a um cônjuge, designadamente para efeitos de direito de remição. Por outro lado, quando o executado já está separado judicialmente de pessoas e bens, a sua união de facto já é tutelada mas o cônjuge não pode exercer o direito de remição porque o artigo 912.º o proíbe expressamente ao atribuir esse direito apenas ao cônjuge que não esteja separado judicialmente de pessoas e bens.

Neste contexto, não podemos deixar de concluir que é desproporcionada e não justificada constitucionalmente a diferenciação entre o cônjuge e o companheiro em união de facto em condições

análogas às dos cônjuges para efeitos de titularidade do direito de preferência qualificado na aquisição do património familiar sujeito a venda forçada em processo executivo.

Assim sendo, tendo em conta que o direito de preferência não é uma realidade estranha à união de facto (já que o mesmo é reconhecido, em certas situações, pela Lei 7/2001) e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e as condições do tempo em que a norma é aplicada, cremos que se torna inevitável uma interpretação do artigo 912.º que abranja como titular do direito de remição não só o *cônjuge* do executado mas também aquele que ele convive em *união de* facto, isto é, a pessoa que o nosso ordenamento jurídico define como objecto de protecção na Lei 7/2001, sob pena de, não se fazendo essa interpretação, se violar o princípio constitucional da protecção da família ínsito no artigo 36.º, n.º 1, da CRP, conjugado com os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Com efeito, o princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio, pois embora não proíba as distinções de tratamento, se materialmente fundadas, proíbe a discriminação arbitrária, as diferenciações irrazoáveis, sem fundamento material bastante segundo critérios objectivos e relevantes.

Como tem sido exaustivamente repetido pelo Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, embora não vede à lei a realização de distinções, proíbe-lhe a adopção de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, assumindo esse carácter as diferenciações de tratamentos fundadas em categorias meramente subjectivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do artigo 13º da CRP, ou seja, desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional ([18]).

Assim, ainda que do princípio constitucional da igualdade não resulte uma imposição para o legislador de reconhecer e proteger a união de facto em termos idênticos ao do casamento, tem de extrair-se dele, quando conjugado com o princípio constitucional de protecção da família, o dever de não desproteger, sem uma justificação razoável, essa família que não se funda no casamento, pelo menos quanto àqueles pontos do regime jurídico que directamente contendam com a protecção dos seus membros e que não sejam aceitáveis como instrumento de eventuais políticas de incentivo à família que se funda no casamento.

Nesta conformidade, seria inconstitucional a norma constante do artigo 912.º do CPC quando interpretada de forma a não admitir o exercício do direito de remição pela Reclamante, sendo que a atribuição desse direito não prejudica nem a exequente (Fazenda Pública) nem os demais credores, pois que a estes pouco importa que o adquirente seja uma pessoa da família do devedor ou uma pessoa estranha.

Ante o exposto, afigura-se-nos imperiosa, sob pena de inconstitucionalidade por violação dos princípios constitucionais da protecção da família, da igualdade e da proporcionalidade, uma interpretação do referido preceito legal que abranja no seu texto as pessoas que se encontram numa situação de união de facto juridicamente tutelada, assim se reconhecendo à Reclamante, ora Recorrida, o direito de remição aí previsto.

Razão por que a sentença de procedência da reclamação deve ser confirmada, ainda que com distinta fundamentação, ficando prejudicado o conhecimento da segunda questão colocada pelo Recorrente.

4. Por todo o exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida embora com a presente fundamentação.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *João Valente Torrão.*

([1]) *in* "Processo de Execução", vol. 2.º, 1982, págs. 488-489.

([2]) JOSÉ ALBERTO DOS REIS, obra citada.

([3]) Cfr. sobre o assunto, CASTRO MENDES, *in* "Acção Executiva", pág. 202 e segs., JOSÉ LEBRE DE FREITAS, *in* "Acção Executiva", pág. 282, e JOSÉ ALBERTO DOS REIS, *in* "Processo de Execução", vol. 2.º, pág. 476 e segs.

([4]) JOSÉ ALBERTO DOS REIS, na obra citada, a págs. 477-478.

([5]) Cf., além dos autores já citados, MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "Acção Executiva Singular" pág. 381; FERNANDO AMÂNCIO FERREIRA, *in* "Curso de Processo de Execução", 6.ª edição, pág. 341, e REMÉDIO MARQUES, *in* "Curso de Processo Executivo Comum à face do Código Revisto", pág. 357.

([6]) *in* "Noções Fundamentais do Direito Civil", Vol. 1.º, pág. 76.

([7]) *in* "Notas ao Código Civil", vol. I, pág. 43.

([8]) A lei atribui aos cônjuges uma panóplia de direitos para garantir a protecção da casa de morada de família contra actos que possam prejudicar a sua utilização, como sejam os seguintes:

- a alienação, oneração, arrendamento ou constituição de outros direitos pessoais de gozo sobre a casa de morada da família carece de consentimento de ambos os cônjuges, mesmo que vigore entre eles o regime da separação - art. 1682º-A, nº. 2, do C.C.;

- nenhum dos cônjuges pode dispor do direito ao arrendamento da casa de morada de família por qualquer dos modos previstos nas alíneas a), b) e c) do art. 1682º-B, sem consentimento do outro;

- a anulação dos actos de alienação, oneração arrendamento ou constituição de outros direitos pessoais de gozo sobre a casa de morada da família que sejam realizados sem o consentimento do outro cônjuge - art. 1687º do C.C.;

- a constituição, ex novo, de arrendamento a favor de qualquer dos cônjuges, na sequência de divórcio ou de separação judicial de pessoas e bens - art. 1793º do C.C.;
- fixação de regime provisório, quanto à utilização da casa de morada de família, na pendência da acção de divórcio ou de separação litigiosos - art. 1407º, nº. 7 do C.P.C.
- transmissão do arrendamento por divórcio ou separação judicial de pessoas e bens - art. 84º do RAU;
- transmissão do arrendamento por morte - art. 85º do RAU;
- encabeçamento, no momento da partilha, no direito de habitação da casa de morada da família - art. 2103º-A do C.C.;
- necessidade de serem demandados ambos os cônjuges, sempre que estejam em causa acções que tenham por objecto directa ou indirectamente a casa de morada da família - art. único da Lei 35/81, de 27 de Agosto, e art. 28º-A, nº. 3, do C.P.C.

([9]) DIAS MARQUES *in* "Introdução ao Estudo do Direito", Lisboa, 1979 (edição policopiada), pág. 168.

([10]) A interpretação extensiva distingue-se da aplicação analógica, porque aquela pressupõe que determinada situação, não estando compreendida na letra da lei, o está no seu espírito, enquanto a analogia leva a uma aplicação da lei a situações não abrangidas, nem na letra, nem no seu espírito.

([11]) Cfr., sobre a matéria, MOTA PINTO, *in* "Teoria Geral do Direito", 4ª edição, pág. 163.

([12]) *in* "Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis", 3.ª ed., Coimbra, 1978.

([13]) Designadamente por JOÃO PARRACHO TAVARES COELHO", *in* "A família: perspectiva evolutiva do conceito tradicional", EDUARDO DOS SANTOS, *in* "Direito da Família", NUNO DE SALTER CID, *in* "A comunhão de vida à margem do casamento", PEREIRA COELHO, in, "Direito da Família" e no estudo "Casamento e Família no Direito Português" *in* Temas de Direito da Família, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *in* "Direito da Família e das Sucessões", PEREIRA COELHO e GUILHERME DE OLIVEIRA *in* "Curso de Direito da Família", ANTUNES VARELA, *in* "Direito da Família", MOTA PINTO, *in* "Teoria Geral do Direito Civil", DUARTE SANTOS, *in* "Mudam-se os Tempos, Mudam-se os Casamentos? O Casamento Entre Pessoas do Mesmo Sexo e o Direito Português".

([14]) Neste sentido, ANTUNES VARELA, *in* "Direito da Família", 5ª edição, págs. 26 e segs. e CASTRO MENDES, *in* "Estudos sobre a Constituição", 1.º Vol., pág. 372.

([15]) Neste sentido, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *in* "Constituição da República Portuguesa Anotada", 4ª edição, págs. 561, 567 e 568 e 856 e 857 e JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *in* "Constituição Portuguesa Anotada", I, págs. 398 e segs.

([16]) In" Constituição da República Portuguesa Anotada", 2ª edição revista e ampliada, 1º volume, a pág. 229.

([17]) Todavia, posteriormente, o Tribunal Constitucional, sem deixar de reconhecer a existência de outras formas de constituir família para além do casamento, veio a inflectir nesta matéria da inconstitucionalidade da norma do artigo 41º, n.º 2, 1ª parte, do Estatuto das Pensões de Sobrevivência, julgando, ainda que com vários votos de vencido, que ela não era inconstitucional – cfr. Acórdãos n.º 159/05, de 29 de Março, n.º 614/05, de 9 de Novembro, e n.º 134/07, de 27 de Fevereiro.

([18]) Cf., entre tantos outros, os Acórdãos n.ºs 325/92, 210/93, 302/97, 12/99, 683/99, 409/99 e 187/01.

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Reclamação graciosa. Notificação irregular. Reclamação prevista no artigo 276.º CPPT. Erro na forma de processo. Convolação. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — A nulidade de sentença por omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal deixar de apreciar questão que devia conhecer [artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e 660.º, n.º 2 do CPC].

II — A reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT não é o meio processual adequado para reagir contra o indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de tributos.

III — A convolação para a forma de processo adequada não deve ordenar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade.

IV — Para reagir contra uma eventual notificação irregular, dispunha o recorrente do mecanismo legal previsto no artigo 37.º do CPPT, no prazo aí estabelecido, ou seja, dentro do prazo para recurso ou impugnação que da decisão da reclamação graciosa cabia.

Processo n.º 662/10-30.
Recorrente: Alberto Mendes 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 – Alberto Mendes da Silva, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que, atento o erro na forma do processo e a impossibilidade de convolação dos

presentes autos noutra forma de processo, declarou a nulidade de todo o processado e absolveu a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) A douta sentença incorreu, por falta de fundamentação ou abstendo-se de pronúncia, em nulidade prevista no n.º 1 do art.º 125.º do CPPT.

b) E o que se pretendia dado como provado era uma pronúncia sobre a nulidade da notificação de indeferimento da reclamação graciosa, por falta de requisitos do título executivo.

c) Deve, consequentemente, ser anulada, com a consequente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para reforma da decisão, nos termos do n.º 2 do art.º 731.º do CPC.

d) Pelo que se impunha uma decisão judicial distinta e contrária da que foi proferida, e aqui se procura ver revogada.

e) Por sua vez, o n.º 9 do art.º 39.º do CPPT dispõe que "O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data".

f) Na verdade, a citação ao executado em 2009.11.05 não foi regulamente citada nos termos do n.º 2 do art.º 36.º e n.º 9 (era o anterior n.º 8) do art.º 39.º, ambos do CPPT.

g) No caso em análise, o Chefe de Finanças em substituição assina a notificação, mas não menciona expressamente (como legalmente devia) que o mesmo é praticado no uso do instituto da delegação/subdelegação de poderes, por isso, não o fez no uso de competência própria.

h) Impõe-se reconhecer que a mesma padece de invalidade, nomeadamente inexistência jurídica – o que se pede – e, assim sendo, todo o processado subsequente tem que, necessariamente, ser anulado.

i) O que, salvo o devido respeito e melhor opinião, invalida o acto e toda a tramitação subsequente – nulidade (art.º 39.º do CPPT).

j) As nulidades insanáveis no processo de execução fiscal podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final, nos termos do art.º 165.º, n.º 4 do CPPT.

k) No caso sub judice, a arguição da falta de requisitos essenciais do título executivo é tempestiva, porquanto o processo de execução fiscal está pendente, pelo que o tribunal *a quo* tem o dever de apreciar o mérito do incidente.

l) O despacho recorrido, incorrendo em erro na determinação do direito aplicável, violou clamorosamente o estatuído no art.º 165.º do CPPT.

m) A ocorrência de um vício de forma no procedimento de reclamação graciosa, como é o caso da arguição da falta de requisitos essenciais do título executivo – nulidade da citação, não projecta efeitos anulatórios sobre o acto tributário de liquidação que antecede, antes conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Nestes termos e nos demais de direito,

E com o douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente recurso ser procedente por provado, e. consequentemente, ser revogada a sentença *a quo*, devendo conhecer o mérito da reclamação e ordenar uma nova notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, até decisão do pleito.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso.

Com dispensa de vistos vêm os autos à conferência.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- O ora reclamante apresentou no SF competente reclamação graciosa contra as liquidações de IVA dos anos de 2004 e 2005, o que deu origem ao processo de reclamação graciosa n.º 3476200904000811.

2- Através de carta registada com aviso de recepção assinado a 06-11-2009, foi o ora reclamante notificado do indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada.

3- Em 18-05-2010 o ora reclamante apresentou um requerimento em que alegava a irregularidade da notificação supra referida.

4- Através de carta registada com aviso de recepção assinado a 20-05-2010, foi o ora reclamante notificado do indeferimento do requerimento supra referido.

5- Em 21-05-2010, o ora reclamante apresentou novo requerimento, onde voltou a arguir a irregularidade da mesma notificação.

6- Através de carta registada com aviso de recepção assinado a 26-05-2010, foi o ora reclamante notificado do indeferimento do requerimento supra referido.

7- Em 04-06-2010 deu entrada a p.i. que deu origem aos presentes autos, que tem como objecto a decisão de indeferimento referido em 2.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Braga que, atento o erro na forma do processo e a impossibilidade de convolação dos presentes autos noutra forma de processo, declarou a nulidade de todo o processado e absolveu a FP da instância.

Invoca, desde logo, o recorrente ter havido omissão de pronúncia porquanto na decisão recorrida o Mmo. Juiz *a quo* não apreciou a nulidade da notificação de indeferimento da reclamação graciosa, por falta de requisitos do título executivo.

Vejamos. O recorrente imputa à decisão recorrida a nulidade enquadrável na alínea d) do n.º 1 do art. 668.º do CPC por não ter conhecido de questão que ele pretendia ver apreciada.

Tal nulidade verifica-se quando o tribunal, de facto, deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais se deveria ter pronunciado.

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.

Ora, no caso em apreço, tendo o recorrente vindo reclamar, nos termos dos artigos 276.º a 278.º do CPPT, de decisão proferida pelo chefe de finanças de Guimarães 2 que considerara não ser nula a notificação que lhe fora feita na sequência de reclamação graciosa em que se questionava a legalidade da liquidação de IVA dos anos de 2004 e 2005, entendeu o tribunal recorrido que a forma processual utilizada não era a adequada à tutela da pretensão judicial formulada pelo que, nessa perspectiva, não podia conhecer da questão suscitada pelo reclamante.

Trata-se de apreciação jurídica que poderia até ser discutível e envolver erro de julgamento mas não omissão de pronúncia.

Daí que improceda, nestes termos, a alegada nulidade.

Por outro lado, nas alegações apresentadas é patente a confusão entre a notificação verdadeiramente efectuada ao recorrente na sequência de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada e a falta de requisitos de um título executivo e a irregularidade de uma citação que nos presentes autos nunca tiveram em causa e se desconhecem em absoluto.

Na verdade, o que sucede é que o ora recorrente tendo apresentado reclamação graciosa contra as liquidações de IVA dos anos de 2004 e 2005 esta foi indeferida e desse indeferimento foi o mesmo notificado a 06-11-2009, conforme resulta do probatório, e só em 18-05-2010 apresentou um requerimento em que alegava a irregularidade da notificação supra referida.

E, assim sendo, não há dúvida que para reagir contra essa eventual notificação irregular, dispunha o recorrente do mecanismo legal previsto no artigo 37.º do CPPT no prazo aí estabelecido, ou seja, dentro do prazo para recurso ou impugnação que da decisão da reclamação graciosa cabia.

Não o tendo feito em devido tempo e só agora tendo vindo reagir e da forma como o fez é evidente que a forma processual adoptada não é a adequada à tutela da pretensão judicial formulada, além de não ser possível, também, por outro lado ordenar a sua convolação.

Na verdade, como é jurisprudência consolidada deste STA, a convolação para a forma de processo adequada não deve ordenar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, se a petição é intempestiva para o efeito, pois logo haveria lugar a indeferimento liminar por extemporaneidade (v., entre outros, os acórdãos de 11/04/07 e de 20/01/10, proferidos nos recursos n.ºs 19/07 e 989/09, respectivamente).

Razão por que a decisão recorrida que assim entendeu se deva, por isso, manter na ordem jurídica, improcedendo, na íntegra, as conclusões das alegações de recurso apresentadas.

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.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Assunto:

Reclamação e verificação de créditos. IRS. Privilégio creditório. Garantia real.

Sumário:

O artigo 240.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu, mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.

Processo n.º 1118/09-30.
Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública.
Recorridos: Banco Comercial Português, S. A., e Outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público, junto da instância e a Fazenda Pública, não se conformando com a sentença de verificação e graduação de créditos proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, na parte em que decidiu não reconhecer, nem graduar o crédito, por aquela reclamado, respeitante a IRS, relativo ao ano de 2005, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) RECURO DO MINISTÉRIO PÚBLICO (fls.79 a 81)

1. Nos autos foi reclamado pela F.P. crédito relativo a IRS de 2005 que goza de privilégio imobiliário geral sobre o bem objecto de penhora nos autos de execução fiscal pertença do executado;

2. Pese embora a natureza jurídica do privilégio creditório geral, sempre a jurisprudência dos Tribunais Superiores admitiu, expressa ou implicitamente, a possibilidade da reclamação dos créditos que gozam desse privilégio;

3. Mesmo que se entenda que os privilégios creditórios gerais não constituem garantias reais, mas meras preferências de pagamento, o seu regime é o das garantias reais, para efeito de justificar a intervenção no concurso de credores, como defende maioritariamente a jurisprudência;

4. Daí que o n.º 1 do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que «podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados», deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia geral, "stricto sensu", mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios;

5. A Mma. Juiz "a quo", ao não admitir a graduação do crédito reclamado relativo ao IRS de 2005, violou, assim, as disposições conjugadas dos art.s 604º, n.º 2, do Código Civil, 111º do C.I.R.S., e 240º, n.º 1 do CPPT, motivo pelo qual deve ser revogada e substituída por outra que admita e gradue tal crédito no lugar que lhe pertence.

B) RECURSO DO FAZENDA PÚBLICA (fls. 88 a 91)

A — Os créditos de IRS relativos aos três últimos anos, gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, nos termos do estatuído no artigo 111º do CIRS;

B — Para aquele normativo relevam os anos a que respeitam os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que foram postos a cobrança;

C — 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 a outros (art.º 733.º do Código Civil);

D — A circunstância do privilégio creditório geral ser uma mera preferência de pagamento não implica o afastamento do crédito da reclamação e graduação no lugar que lhe competir;

E — Pois que, ainda que os privilégios creditórios gerais não constituam garantias reais, mas meras preferências de pagamento, "(...) o seu regime é o das garantias reais, para o efeito de justificar a intervenção no concurso de credores." (cf. Salvador da Costa, "O Concurso de Credores", 3ª Edição, Almedina, 2005, pág. 388);

F — Motivo porque, de harmonia com entendimento jurisprudencial largamente maioritário do STA "O artigo 240º n.º 1 do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real *stricto sensu* mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios." (cf., a titulo de exemplo, o Acórdão do STA de 18-05-2005, recurso n.º 0612/04);

G — Ao não admitir o crédito de IRS relativo ao exercício de 2005, reclamado pela Fazenda pública, a douta sentença ora recorrida incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos artº 240º, n.º 1 e 246º ambos do CPPT e no artº 111º do CIRS.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer "na medida em que o Ministério Público intervém como recorrente na defesa da legalidade (Fls.78/81)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Fazenda Pública instaurou em 20/05/2005, o processo de execução fiscal n.º 2186200501015990 onde é executado José António Pereira Campanha, tendo por objecto dívidas de IVA de 2004 de que os presentes autos de verificação e graduação de créditos constituem apenso, no montante de € 1.210,06 e acrescido (cfr. cópia do processo de execução fiscal junto aos autos);

2. Ao processo identificado no ponto anterior foram apensos os processos n.º 2186200501059068, 2186200501073206, 2186200601034774, 2186200501016393, 2186200501033891, 2186200601004280 e 2186200601008447 por dívidas de IVA e coimas no montante global de € 23.007,96 (cfr. fls. não numeradas da cópia do processo executivo junto aos autos);

3. Em 14/02/2001, foi celebrado entre o executado e ao Banco Comercial Português, S.A., um contrato de Mútuo com hipoteca no montante de Esc.: 12.500.000$00, com hipoteca incidindo esta sobre a fracção autónoma designada pela letra "H" correspondente segundo andar esquerdo, do prédio urbano para habitação constituído em regime de propriedade horizontal sito na Rua São João Batista de Ajudá, n.º 69, freguesia de Alto Seixalinho e Concelho do Barreiro, descrito na Conservatória do Registo Predial do Barreiro sob o número 225 e inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Alto Seixalinho sob o artigo 1.609, com valor patrimonial de Esc.: 302.868$00 (cfr. docs. juntos a fls. 4 a 16 dos autos);

4. Em 17/01/2001, foi registada hipoteca a favor do Banco Comercial Português, S.A., incidente sobre a fracção autónoma melhor identificada em 3), penhorada no processo de execução de que os autos constituem apenso, com vista à garantia da quantia de Esc.: 12.500.000$00, referente a capital, à taxa de juro anual de 6,87%, acrescido em 4% em caso de mora e despesas no montante de Esc.: 500.000$00, com montante máximo de Esc.: 17.076.250$00, convertida em definitivo em 13/07/2001 (cfr. fls. do processo executivo junto aos autos, cujo teor aqui que se dá por integralmente reproduzido);

5. Em 18/06/2008, foi efectuada da uma penhora incidente sobre a fracção autónoma melhor identificada em 3) a favor da Fazenda Pública para garantia da quantia exequenda de € 22.896,30, registada em 18/06/2008 (cfr. doc. junto a fls. não numeradas do processo executivo);

6. Em 2005 foi inscrita para cobrança a dívida referente a IRS do exercício de 2005 (cfr. doc. junto a fls. 21 a 29 dos autos);

7. Em 2008 foi inscrita para cobrança a dívida de IMI do exercício de 2007, respeitantes ao imóvel penhorado nos autos (cfr. doc. junto a fls. 21 a 29 dos autos);

8. O executado é devedor à Fazenda Pública das dívidas identificadas em 1, 2, 6 e 7 deste probatório;

9. O executado é devedor ao Banco Comercial Português, S.A. das quantias reclamandas.

3 – Desde logo, importa referir que, sendo o mesmo o objecto dos presentes recursos, vamos deles conhecer em conjunto.

Assim, a única questão que vem controvertida consiste em saber se o crédito de IRS reclamado pela FP, relativo ao ano de 2005, deve ou não ser reconhecido e graduado.

A sentença recorrida não reconheceu e graduou o referido crédito, por ter entendido que o privilégio imobiliário geral previsto no artº 111º do CIRS não constitui uma garantia real.

Por sua vez, os recorrente, apoiando-se na jurisprudência deste STA, entendem, em suma, que o artº 240º, n.º 1 do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.

Esta questão foi já amplamente apreciada e decidida por este STA no sentido defendido pelos recorrentes, jurisprudência essa que vamos aqui seguir, já que não vemos motivo para a alterar e para, assim, obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

A propósito, escreve-se no recente Acórdão desta Secção do STA de 10/2/10, in rec. n.º 1.035/09, em que o Relator foi o mesmo, citando o Acórdão também desta Secção do STA de 13/5/09, in rec. n.º 169/09, que "o legislador fiscal determinou a execução de bens individualizados do património do executado para satisfação do crédito do exequente, permitindo todavia aos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados que reclamassem os seus créditos na execução. É o que resulta do disposto no artigo 240.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com o artigo 865.º do Código de Processo Civil no respeitante à execução comum.

Mas, para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão apenas a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733.º do Código Civil define como «a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimidade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas por lei em atenção à sua origem. Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia. Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns. Nos termos do artigo 111.º (antes artigo 104.º) do Código do IRS, para o pagamento de IRS relativo aos três últimos anos a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou de acto equivalente. Gozando o crédito reclamado de privilégio imobiliário, não preferindo embora aos credores com garantia real, não deixa, por isso, de poder ser reclamado e graduado no lugar que lhe competir. Neste sentido se têm pronunciado quer o Supremo Tribunal Administrativo

quer o Supremo Tribunal de Justiça, em inúmeros acórdãos. Aliás, assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor de acorrer ao concurso. Exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o privilégio, pois nesse caso o crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio legal. Assim, afigura-se dever o artigo 240.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ser interpretado no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real, *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios – cf. neste sentido, quase textualmente, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-5-2005, no recurso n.º 612/04, o qual, por sua vez, seguiu o acórdão do Pleno também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-4-2005, no recurso n.º 442/04, a confirmar os acórdãos fundamento desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-7-2003, e de 4-2-2004, proferidos respectivamente nos recursos n.º 882/03, e n.º 2078/03".

No mesmo sentido pode ver-se, ainda e entre muitos outros, os recentes Acórdãos desta Secção do STA de 12/11/09, in rec. n.º 919/09 e de 18/11/09, in rec. n.º 920/09.

Assim e pelo que fica exposto, resulta que o crédito em causa deve ser reconhecido e graduado no lugar que lhe couber.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos presentes recursos, revogar a sentença recorrida na parte impugnada e, julgando reconhecido o crédito reclamado pela Fazenda Pública referente ao IRS do ano de 2005, proceder à respectiva graduação pela seguinte forma, saindo as custas precípuas do produto do bem penhorado:

1º - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a IMI do exercício de 2007 e respectivos juros;

2º - O crédito reclamado pelo Banco Comercial Português, SA, garantido por hipoteca registada em 17/1/01 e juros até ao limite de três anos;

3º - O crédito reclamado de IRS relativo ao ano de 2005 e respectivos juros, que goza do privilégio imobiliário do artº 111º do CIRS;

4º - Os créditos exequendos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Processo n.º 1125/09.
Recorrente: António Joaquim Bastos Marques Mendes.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Notificado do Acórdão desta Secção do STA, datado de 14/4/10, junto a fls. 111 e segs., o recorrente veio requerer, nos termos do disposto no artº 669º, n.º 1, alínea a) do CPC, que lhe fosse identificado o acórdão do Tribunal Constitucional referido na parte final daquele aresto, "com menção do respectivo número do processo onde o mesmo foi proferido e local onde o mesmo tenha sido publicado", uma vez que não o conseguiu localizar, apesar das diligências que encetou junto daquele Tribunal.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que "o Ministério Público não intervém na tramitação de aclaração de acórdão (art. 670º nº1 CPC)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – E sem mais considerações, importa referir que efectivamente o acórdão aclarando e no que nesta parte diz respeito, enferma de um "lapsus scriptae", pois o aresto do Tribunal Constitucional que se pretendia indicar não era o datado de 18/4/07, mas sim o datado de 12/3/09, prolatado no Acórdão n.º 128/09, que se rectifica.

3 – Nestes termos e com esta rectificação, acorda-se em deferir o requerido.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Valente Torrão — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 8 de Setembro de 2010.

Processo n.º 1245/09-30
Recorrente: Embalint — Serviços e Transportes Unipessoais, L.da
Recorrido: Ministério das Finanças.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido neste Supremo Tribunal Administrativo, a fls. 224 e segs., vem requerer, nos termos do disposto no artº 201º do CPC, a nulidade de todo o processado subsequente ao requerimento de interposição do recurso extraordinário de revista, nos termos do disposto do artº 150º do CPTA e respectivas alegações, uma vez que não só não foi notificada do referido requerimento de interposição desse recurso, mas também das alegações da recorrente, tal como o impõe o artº 145º, n.º 1 do CPTA, ficando assim impossibilitado de exercer o contraditório.

A ora recorrente respondeu nos termos que constam de fls. 241 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Por sua vez, a Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 248 e segs., que aqui se dão, também, por reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que "O Ministério Público não intervém na tramitação legal do incidente de nulidade processual, o qual deve ser decidido após simples audiência da parte contrária (art. 209 CPC/art. 1º CPTA)".

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 – Da análise dos autos, ressalta à evidência que a ora requerente não foi notificada do requerimento de interposição do recurso extraordinário de revista, bem como das respectivas alegações.

Ora, tal omissão constitui nulidade insanável prevista no artº 98º, n.º 1, alínea c) do CPPT (neste sentido, vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, vol. I, págs. 686 e 687), a qual pode ser arguida a todo tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final e é de conhecimento oficioso (cfr. o predito artº 98º, n.º 3).

Todavia, no caso, o recurso extraordinário de revista, nos termos do disposto no artº 150º do CPTA, não foi admitido, pelas razões que constam do aresto de fls. 224 e segs., tendo sido, no entanto, ordenada a sua convolação em recurso, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do STA.

Sendo assim, não é possível, agora, ordenar a nulidade arguida com fundamento na omissão dos trâmites processuais do referido recurso, já que é outro o tipo de recurso que está em causa e que se gere por regras próprias, que são as previstas nos artº 282º e 284º do CPPT, não sendo aplicáveis relativamente a este recurso jurisdicional, em princípio, o regime do recurso extraordinário de revista previsto no artº 150º do CPTA, apenas podendo vir a fazer-se a aplicação das sua regras, bem como de outras regras do mesmo Código, a título subsidiário, ao abrigo da alínea c) do artº 2º do CPPT, caso naquelas normas do CPPT e nas que regulam o recurso de agravo não se encontre regulamentação adequada, o que não é o caso, como vimos.

E neste recurso por oposição de acórdãos está perfeitamente assegurado o princípio do contraditório das partes, dando-se-lhes, assim, oportunidade para que se pronunciem, para além do mais e designadamente, quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição.

3 – Nestes termos, acorda-se em desatender a arguição da nulidade.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 1 Uc.

Lisboa, 8 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Procedimento de revisão da matéria colectável. Acordo sobre a fixação da matéria tributável. Inimpugnabilidade. Inconstitucionalidade material.

Sumário:

I — O artigo 86.º, n.º 4, da LGT, ao não permitir que na impugnação do acto tributário de liquidação, em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, possa ser invocada qualquer ilegalidade se a liquidação tiver

por fundamento o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável, não viola o princípio constitucional contido no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

II — O contribuinte não fica vinculado pelo acordo que seja obtido, podendo consequentemente impugnar a liquidação quanto à fixação da matéria tributável determinada por avaliação directa, sempre que se demonstre que o seu representante agiu fora dos limites dos seus poderes de representação.

Processo n.º 62/10-30.
Recorrente: Fivinte — Projectos, Construção e Representações, 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 – FIVINTE – PROJECTOS, CONSTRUÇÃO E REPRESENTAÇÕES, LDA, recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou improcedente uma impugnação judicial que deduziu, relativamente a liquidações da IRC e IVA dos anos de 1996, 1997 e 1998.

Posteriormente, a Impugnante restringiu a impugnação às liquidações de IRC (fls. 203).

Uma primeira sentença foi anulada por acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 15-4-2009, na sequência do que foi proferida a sentença agora sob recurso.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. Sendo a prescrição de conhecimento oficioso, a mesma verifica-se in casu, devendo declarar-se extintos os presentes autos, por declaração de prescrição dos procedimentos tributários referentes ao IRC dos anos de 1996, 1997 e 1998.

Sem conceder, e por mero dever de patrocínio,

2. A única interpretação do art. 86.º, 4, 2.ª parte, (até para evitar a sua inconstitucionalidade) é no sentido de admitir a invocabilidade de qualquer ilegalidade, quer essa ilegalidade emirja da avaliação indirecta ou do acordo, no seu todo, desde que estejam em causa vícios que atentem contra interesses de terceiros (vg., futuros sócios do sujeito passivo) e/ou dos credores.

3. Se assim não fosse, seria possível ao sujeito passivo sanar ilegalidades das quais decorreria o vício de nulidade, impedindo a invocação dessas mesmas ilegalidade por parte de terceiros e/ou dos credores.

4. A leitura formulada pelo tribunal a quo atenta contra os interesses dos terceiros e/ dos credores, já que ela impede a utilização por parte destes de qualquer mecanismo jurídico que evite, respectivamente, a diminuição do valor da empresa e/ou a diminuição da garantia que o seu património representa.

Sem prescindir,

5. Mesmo admitindo como boa a interpretação do tribunal a quo, ele sempre estaria obrigado a seguir o iter judicativo e, consequentemente, a afirmar que ilegalidades foram (ou não) encontradas na avaliação indirecta a que o sujeito passivo, ora recorrente, foi objecto, pelo menos e com a intenção de demonstrar que houve uma ilegalidade e, consequentemente, que lhe é permitido aplicar o referido art. 86.º, 4. E, para isso, teria de valorar (positiva ou negativamente) a prova produzida em audiência de julgamento, operação que, manifestamente, não fez.

6. É que há ilegalidades e ilegalidades, das quais emergem diferentes interesses em jogo assim como diferentes regimes a aplicar - a jurisprudência tem admitido isso mesmo no sentido de o eventual acordo não obstar à impugnação da liquidação em termos amplos - cf. Ac. TCAS, de 21.2.2006, Rec. 62/04, e jurisprudência nele referida.

7. Se assim não fosse, o tribunal sempre ficaria com um (insolúvel) dilema por resolver. Como os factos são únicos, logo valorados de uma mesma forma, o tribunal sempre teria a obrigação de aferir os factos excluídos do acordo pelas partes (porque isso foi aceite pelas partes nesses termos) e que foram alegados na petição inicial pela ora recorrente.

8. O art. 86.º, 4, LGT, é inconstitucional por violar o disposto no art. 268.º, 4, CRP, na leitura de que o acordo firmado entre as partes impede, in totum, o acesso por parte do sujeito passivo aos tribunais e o consequente direito a uma sentença (justa) cujo objecto contenha com o procedimento de avaliação indirecta, os pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável e o acordo propriamente dito.

9. O tribunal a quo omitiu pronunciar-se sobre a legalidade do recurso a métodos indirectos por parte da AT, por falta de adequada fundamentação, de facto e de direito, da respectiva decisão, quando isso foi lhe directamente colocado na petição inicial, pelo que violou o disposto no art. 124.º, do CPPT, e art. 660.º do CPC.

A decisão proferida pelo tribunal a quo violou os arts. 48.º, LGT, 123.º, CPPT, 659.º, CPC, o art. 86.º, 4, LGT, ou dele não resultando a melhor interpretação, e ainda os arts 124.º, CPPT e 660.º, CPC.

A referida sentença ainda violou o art. 268.º, 4, CRP, na interpretação que retirou do art. 86.º, 4, LGT.

Termos em que, na procedência do presente recurso, deve ser emitido acórdão revogando a douta sentença recorrida considerando a violação das normas jurídicas apontadas e ainda errónea interpretação das mesmas.

Só assim V. Ex.as farão a costumada justiça a que nos habituaram

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida pronunciou-se no sentido de não ocorrer a nulidade de sentença invocada pela Recorrente.

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

I. Nulidade da sentença

II. A arguida nulidade por omissão de pronúncia sobre a questão da legalidade do recurso a métodos indirectos para fixação da matéria tributável não se verifica porque a sua apreciação ficou prejudicada, na economia do discurso jurídico, pela solução da questão da inadmissibilidade da impugnação judicial da liquidação, em consequência do acordo obtido no procedimento de revisão (sentença fls. 365/367; art. 660 n.º 2 CPC)

Registe-se que a falta de pressupostos para a determinação indirecta da matéria colectável tinha sido invocada como um dos fundamentos do pedido de revisão da matéria tributável (processo apenso fls. 264/294)

II. Prescrição das obrigações tributárias

1. A impugnação judicial visa a apreciação da legalidade do acto tributário; a prescrição não projecta os seus efeitos nesta legalidade mas apenas a jusante, na exigibilidade da obrigação emergente do acto tributário de liquidação.

Em processo de impugnação judicial a prescrição deverá ser conhecida, como pressuposto da questão da inutilidade no prosseguimento da lide, determinante de extinção da instância, de conhecimento oficioso (art. 287º alínea e) CPC/art. 2º alínea e) CPPT) Sem embargo a questão é de conhecimento oficioso directo, quer pelo órgão da execução fiscal, quer pelo tribunal (art. 175.º CPPT)

O sujeito passivo elegeu como objecto da impugnação judicial a liquidação de IRC (exercícios de 1996, 1997 e 1998) (despacho fls. 190 e fls. 203).

2. A determinação da lei aplicável, em caso de sucessão de leis que estabelecem distintos prazos de prescrição, resulta da ponderação do regime constante do art. 297º n.º 1 CCivil (art. 5º n.º 1 DL n.º 398/98, 17 Dezembro).

Os efeitos interruptivos ou suspensivos do prazo de prescrição produzidos por certos factos jurídicos são regulados pela lei vigente na data em que se verificam (art. 12º n.º 1 CCivil)

Resultando as dívidas tributárias exequendas de IRC (exercícios de 1996, 1997 e 1998) é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos constante do art. 48º n.º 1 LGT, considerando:

a) o prazo de prescrição de 10 anos da lei antiga, contado a partir o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário (art. 34º n.º 1 CPT)

b) a inexistência de causas de interrupção ou de suspensão da prescrição na vigência do CPT

3. O prazo mais curto de 8 anos iniciou-se em 1.01.1999

A dedução de impugnação judicial em 4.01.2001 interrompeu a prescrição (art. 49º n.º 1 LGT).

O facto interruptivo inutiliza para a prescrição o prazo decorrido até à sua verificação; o novo prazo só começa a correr após o trânsito em julgado da decisão final (arts. 326º n.º 1 e 327º n.º 1 CCivil; Jorge Lopes de Sousa Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre a prescrição da obrigação tributária 3. 3. 1.; 3. 3. 2. 1; 3. 3. 2. 2.)

Contrariamente à alegação da recorrente o processo de impugnação judicial não esteve parado, por facto não imputável ao sujeito passivo, entre 4.01.2001 e 13.09.2002, porquanto em 19.12.2001 foi proferido despacho de admissão liminar da petição e ordenada a notificação do RFP para contestação (fls. 130); a compulsação do processo evidencia que, posteriormente, a tramitação não esteve parada por período superior a um ano.

Neste contexto é improcedente a excepção peremptória da prescrição das obrigações tributárias deduzida pela recorrente.

III. Acordo no procedimento de revisão da matéria tributável

O acordo obtido no procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos preclude a possibilidade de invocação de qualquer ilegalidade ocorrida naquele procedimento na subsequente impugnação judicial do acto de liquidação (art. 86º n.º 4 LGT)

A matéria tributável fixado pelo acordo constitui a base imperativa da liquidação do tributo (art. 92º n.º 3 LGT)

O sujeito passivo pode discutir no procedimento de revisão a questão jurídica da legalidade dos pressupostos da avaliação indirecta da matéria tributável (art. 91º n.º 14 LGT); esta excepção à impossibilidade de apreciação de questões de direito justifica-se por a sua resolução assentar essencialmente numa decisão de facto, que envolve também uma apreciação de carácter técnico, que é a suficiência ou não dos elementos existentes para determinar com exactidão a matéria colectável (art. 88º desta

Lei) (Diogo Leite de Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa Lei Geral Tributária comentada e anotada 2ª edição revista e aumentada 2000 p. 384)

IV. Constitucionalidade do art. 86º n.º 4 LGT

A interpretação da norma constante do art. 86º n.º 4 LGT efectuada na sentença impugnada não viola a garantia constitucional de impugnação contenciosa de qualquer acto administrativo lesivo (art. 268º n.º 4 CRP), considerando:

a) a intervenção do perito no procedimento em representação do sujeito passivo (art. 91º n.º 1 LGT); contrariamente ao regime do CPT em que o perito nomeado pelo contribuinte tinha o dever legal de agir com imparcialidade e independência técnica (art. 86º n.º 5 CPT redacção do DL n.º 47/95, 10 Março)

b) a possibilidade de o sujeito passivo poder deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação (ou contra o acto de avaliação indirecta da matéria tributável que não dê origem a liquidação) para discussão de qualquer questão de direito, com exclusão dos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável (art. 91º n.º 14 LGT; cf. supra III.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

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 actividade e contabilidade da impugnante foram objecto de inspecção relativamente aos exercícios de 1996 a 1998, inclusive, IRC e IVA;

b) Dessa inspecção, cujo relatório se dá aqui por reproduzido, resultou apuramentos dos lucros tributáveis para cada ano, respectivamente, de: 28.419.951$00;19.174.773$00; 11.371.712$00, com os fundamentos constantes do relatório da inspecção de 29/11/99 constante do P.A que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

c) Discordando deste resultado a impugnante, em 28/3/00, formulou pedido de revisão, nos termos do art. 91º da LGT, com os fundamentos constantes da petição de fls. 264 a 294 do P.A., que aqui se dá por reproduzido;

d) Aos 20/6/00, pelas 10h, reuniu-se a Comissão de revisão composta por: perito da administração fiscal e um perito indicado pela reclamante Dr. Luís Miguel Rodrigues, relativamente à matéria tributável do IRC e IVA apurado dos exercícios de 1996 a 1998;

e) «Na condução do procedimento, o perito da Administração Fiscal procurou estabelecer o acordo, o qual foi possível concretizar do seguinte modo:

LUCRO TRIBUTÁVEL

– IRC nos montantes:

14.825.793$00

8.963.049$00

9.838.746$00

– IVA nos montantes:

1.974.542$00

1.406.334$00

1.523.890$00.

Este acordo foi estabelecido nos seguintes termos:

1. Aceitação dos valores fixados quanto a Obras de Remodelação e Projectos,

*2. Correcção da margem bruta para 20% a aplicar sobre os custos das obras apuradas em exame à escrita, para cálculo das vendas acordadas, mantendo-se os valores de venda sempre que forem mais elevados do que resultaria do cálculo anteriormente referido (custos*1.2). Estão neste caso as obras n.ºs 1, 3º, 4º, no exercício de 1996 e as obras n.ºs 4 nos exercícios de 1997 e 1998.*

Junta-se em anexo à acta folhas de cálculo das obras objecto de correcção que será acrescido para apuramento do lucro tributável, constituindo igualmente a base de I.V.A. em falta para cálculo do imposto.

3. Relativamente à obra designada no relatório por Dr. Francisco Viegas, corrigiu-se na totalidade as vendas presumidas em exame uma vez que foi demonstrado, pelos elementos da contabilidade, que a empresa contabilizou como proveitos do exercício de 1995, a totalidade do valor da obra no montante de 11.600.000$00, recebidos do cliente a título de adiantamentos.

Este montante que deveria ter sido contabilizado numa conta de adiantamentos de clientes para efeitos de IRC foi levado a proveitos influenciando os resultados daquele exercício, muito embora os custos da obra se encontrem repartidos pelos exercícios de 1995 e 1996. Assim entenderam os peritos corrigir as vendas presumidas tendo em vista evitar dupla tributação sobre os mesmos valores. (Juntam-se fotocópias das contas correntes demonstrativas da contabilização atrás referida).

4. Aceitação das restantes correcções efectuadas em exame à escrita.

5. Correcção de 5.000$00 no montante escrito no quadro do apuramento do lucro tributável (pág. 19 do relatório) resultante da transposição incorrecta da pág. 15 do mesmo relatório (resumo das correcções efectuadas).

Assim, o lucro tributável apurado fica determinado como segue:

(Dá-se como reproduzido o quadro que consta da sentença recorrida)

O imposto será repartido pelos períodos de acordo com o critério aplicado no exame à escrita. (...)»

f) a impugnação foi enviada por telecópia (fax) no dia 3/1/01 pelas 19h55m e o original pelo registo do correio com data de 3/1/01 (fls. 152 a 154).

Mais se provou através da prova testemunhal produzida os factos insertos nos itens 33º a 36º, 39º a 41º, 44º, 46º, 52º, 71º, 72º, 102º:

– O pessoal da impugnante exerce a sua actividade simultaneamente para mais de uma obra, dependendo, algumas vezes, das condições climatéricas e de funcionalidade e optimização do trabalho dos funcionários;

– Existia recurso frequente a subempreiteiros das diversas especialidades, redes técnicas: como águas, canalizações e electricidade, serralharia, carpintaria e estuque, assentamento de azulejo;

– Obras realizadas de subempreitada directa, sem imputação de mão-de-obra;

– As facturas no valor de 301.000$00 pagas à Arco Mestre respeita a rendas de instalações e serviços logísticos prestados pela Fivinte;

– As obras realizadas e indicadas no relatório, foram executadas com margens diminutas de lucro, chegando a não cobrir os custos, por se tratarem de obras para particulares: com pouca disponibilidade financeira e que recorriam a financiamento bancário, obra de José Leandro; obras realizadas com adiantamentos de dinheiro do dono da obra, como a do Sr. Francisco Viegas; a obra de Álvaro Melo sócio gerente da impugnante, a obra do Espírito Santo que permitiu entrada e circulação de dinheiro na empresa;

– No início da actividade da Fivinte prestou serviços a potenciais clientes, como: projectos para construção não remunerados e alguns não originaram a realização da respectiva obra, caso dos clientes Carlos Rangel e Fernanda Casais;

– Foram intentadas acções de condenação sob a forma ordinária contra os clientes José Orlando e Clínica Oftalmológica Leite & Leite, respectivamente em 1996 e 2000.

3 – A Recorrente imputa à decisão recorrida omissão de pronúncia por não ter apreciado sobre a questão da legalidade do recurso a métodos indirectos de fixação da matéria tributável por falta de adequada fundamentação de facto e de direito da respectiva decisão, questão essa que foi colocada na petição inicial.

A falta de apreciação de questões que devam ser apreciadas constitui vício de omissão de pronúncia, pelo que é nesse contexto que esta crítica tem de ser apreciada.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado (art. 125.º do CPPT).

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.

Na sentença recorrida entendeu-se, em suma, que

– a ora Recorrente não podia impugnar, com os mesmos fundamentos com que apresentou a reclamação do acto de fixação da matéria tributável, a liquidação efectuada em sintonia com o acordado em procedimento de revisão da matéria tributável, por força do preceituado art. 86.º, n.º 4, da LGT, que estabelece que «*na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo*».

– designadamente, no caso dos autos, a Recorrente não imputa ilegalidades ao procedimento de revisão nem faz qualquer referência à actuação do seu perito que agiu, no âmbito da Comissão de Revisão como seu representante;

– sendo com a concordância da Recorrente a foi efectuado o acordo, está afastada a inconstitucionalidade à face do art. 268.º, n.º 4, da CRP, porque este acordo implica conformação com a resolução dada ao litígio por via administrativa.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, à face da tese adoptada na sentença recorrida, a questão da legalidade da decisão de recorrer a métodos indirectos para fixação da matéria tributável ficou prejudicada pela solução dada à questão da impugnabilidade da fixação efectuada através de acordo, na Comissão de Revisão.

Na verdade, a tese adoptada na sentença recorrida é a de que o acordo implica a fixação definitiva da matéria tributável, sendo inadmissível a impugnação contenciosa quanto ao seu conteúdo e à verificação dos seus pressupostos, e que a Recorrente apenas «*põe em causa errónea quantificação dos factos tributários e a falta de pressupostos para a aplicação dos métodos indirectos*».

Como é óbvio, se se entendeu que o acordo não podia ser impugnado também quanto à questão da verificação dos pressupostos de uso de métodos indirectos, não tinha qualquer utilidade apreciar se estes pressupostos se verificavam ou não, pois o acordado sempre teria de ser mantido.

Por isso, a apreciação desta questão da verificação dos pressupostos de uso de métodos indirectos ficou prejudicada pela solução dada àquela questão da inimpugnabilidade do acordo.

Se a tese adoptada for errada, haverá erro de julgamento, mas, à face do preceituado na parte final do n.º 2 do art. 660.º do CPC, não havia dever de pronúncia sobre tal questão da verificação dos pressupostos de uso de métodos indirectos.

Assim, a sentença recorrida não enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

4 – A Recorrente suscita a questão da prescrição da dívida liquidada.

Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, a prescrição das dívidas liquidadas, embora não constitua fundamento de impugnação judicial, por não ter a ver com a legalidade da liquidação, pode ser apreciada neste meio processual por ser fundamento de inutilidade superveniente da lide, uma vez que, sendo a prescrição de conhecimento oficioso (art. 175.º do CPPT), não poderá ser exigido o pagamento.

As dívidas de IRC a que se reportam as liquidações de IRC impugnadas (como se vê pelo documento de fls. 203 a Impugnante restringiu a impugnação às liquidações de IRC) referem-se aos anos de 1996, 1997 e 1998.

Para apreciar se se verificou a prescrição, começar-se-á pela dívida relativa ao ano de 1996, uma vez que, se essa dívida mais antiga não estiver prescrita, também não o estarão as mais recentes.

O prazo de prescrição relativamente a essa dívida iniciou-se em 1-1-1997, início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, por força do disposto no art. 34.º do Código de Processo Tributário, sendo o prazo de 10 anos.

Em 1-1-1999, entrou em vigor a LGT, que fixou o prazo de prescrição em 8 anos, com o mesmo termo inicialmente, relativamente às dívidas de IRC (art. 48.º, n.º 1, da LGT e art. 6.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que a aprovou).

Ao novo prazo de prescrição aplica-se o regime do art. 297.º do Código Civil (art. 5.º do DL n.º 398/98), em que se estabelece 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*».

Em 1-1-1999, do prazo de prescrição de 10 anos iniciado em 1-1-1997, faltavam decorrer 8 anos, período igual ao previsto naquele art. 48.º da LGT, pelo que à face da lei antiga não faltava menos tempo para a prescrição se completar. Consequentemente, por força daquele art. 297.º, n.º 1, é aplicável o prazo da LGT, embora a opção não tenha alcance prático por ser idêntico o prazo que faltava decorrer à face do CPT.

O prazo de prescrição, contado de 1-1-1999, interrompeu-se com a impugnação judicial, por força do disposto no art. 49.º, n.º 1, da LGT.

Não houve qualquer período em que o processo estivesse parado por mais de um ano, pelo que não se verificou a transformação do efeito interruptivo em suspensivo que se previa no n.º 2 do art. 49.º da LGT.

Assim, o efeito daquele facto interruptivo (eliminação do período decorrido anteriormente e suspensão do decurso do prazo enquanto o processo estiver pendente, nos termos dos arts. 326.º, n.º 1, e 327.º, n.º 1, do Código Civil) ainda se mantém, o que significa que ainda não decorreu qualquer prazo para a prescrição.

Conclui-se, pelo exposto, não ocorreu a prescrição de qualquer das dívidas de IRC, não se verificando, assim, a inutilidade superveniente da lide.

5 – A Recorrente chegou a acordo no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável previsto nos arts. 91.º e 92.º da LGT.

O art. 92.º da LGT, estabelece nos seus n.ºs 3 a 5, o seguinte:

3. Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada.

4. O acordo deverá, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável encontrada.

5. Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.

Na presente impugnação judicial, a Recorrente pretende impugnar os actos de liquidação de IRC com fundamento em não se verificarem os pressupostos de facto de que depende a utilização de métodos indirectos para determinar a matéria tributável e ilegalidades da própria quantificação, designadamente por erros de qualificação de rendimentos, lucros e valores patrimoniais, para além de falta de fundamentação.

Na sentença recorrida entendeu-se que resulta do art. 86.º, n.º 4, da LGT que o contribuinte que tenha chegado a acordo com a Administração Tributária no âmbito da Comissão de Revisão não pode impugnar a fixação da matéria tributável.

O art. 86.º, n.º 4, estabelece que «*na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo*».

É inequívoco, à face da parte final desta norma, que se afasta a possibilidade de impugnação judicial da fixação da matéria tributável quando a liquidação se tenha baseado no acordado no procedimento de revisão, previsto nos arts. 91.º e 92.º da LGT.

Na verdade, há naquele art. 86.º, n.º 4, uma opção clara pelo regime da impugnação unitária, que é confirmada pelo art. 54.º do CPPT, ao estabelecer que «*salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*».

Por outro lado, a estatuição no sentido de não poder ser invocada na impugnação do acto de liquidação a matéria tributável resultante de acordo obtido no procedimento de revisão tem o alcance de expressar que ***não é admitida também a impugnação autónoma.***

Na verdade, para além de não se vislumbrar qualquer possível justificação para excepcionar do princípio da impugnação unitária a fixação da matéria tributável apenas nos casos em que foi fixada por acordo, trata-se de uma situação em que, quando com base na fixação da matéria tributável é praticado um acto de liquidação, não se está perante um acto ***imediatamente lesivo*** nem perante um caso em que exista ***disposição expressa no sentido da impugnação autónoma***, que são as únicas situações em que o art. 54.º do CPPT afasta a aplicação do princípio da impugnação unitária.

Por outro lado, o procedimento de revisão abrange não só as operações de quantificação através de métodos indirectos, mas também a decisão de os utilizar, como evidencia o art. 117.º, n.º 1, do CPPT, ao estabelecer a regra de que «*a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável*».

Na verdade, se a impugnação dos actos tributários com base em ***erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos*** depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável, é forçoso concluir que este procedimento abrange a decisão de utilização de métodos indirectos.

Por isso, o acordo a que se referem os n.ºs 3 a 5 do art. 92.º da LGT, que, pondo termo ao procedimento, abrange necessariamente tudo o que nele pode ser questionado, implica concordância não só sobre a forma como eles foram aplicados os métodos indirectos, mas também sobre a existência de uma situação em que eles podem ser utilizados.

Assim, é de concluir que o regime que resulta da lei ordinária é o de que o acordo no procedimento de revisão da matéria tributável abrange tanto a decisão de utilização de métodos indirectos como a forma como foram utilizados para quantificar a matéria tributável e que se proíbe, quanto a esses pontos, a impugnação da liquidação que for efectuada com base no acordo.

Não quer isto dizer que seja proibida, em absoluto, a impugnação da liquidação efectuada com base no acordo, pois este regime pressupõe, naturalmente, a validade do acordo e a sua oponibilidade ao contribuinte.

Ficará aberta, assim, a possibilidade de impugnação da liquidação efectuada com base no acordo invocando ilegalidade procedimental que afecte a sua validade. ([1])

O art. 62.º, n.º 1, do CPPT confirma esta interpretação no sentido do carácter não absoluto da proibição de impugnação da liquidação efectuada com base no acordo, ao estabelecer que «*em caso de a fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar por procedimento próprio, a liquidação efectua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de esta violar manifestamente competências legais*», o que supõe que o contribuinte possa questionar a validade do acordo, pois estabelece-se que «*a declaração da violação das referidas competências legais pode ser requerida pelo contribuinte*» (n.º 2 deste art. 62.º).

Por outro lado, assentando o acordo na intervenção de um representante do contribuinte, será aplicável o regime próprio da representação, quanto à vinculação do sujeito passivo pela actuação deste perito, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (arts. 1178.º, n.º 1, e 258.º do Código Civil), o que tem suporte explícito no art. 16.º, n.º 1, da LGT que, com carácter geral, estabelece que «*os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei ou por mandato*». ([2])

Não é de colocar, no âmbito de um acordo, a possibilidade de vício formal derivado de falta ou deficiência de fundamentação, pois a lei e a CRP apenas a exigem quanto a decisões da Administração

(actos administrativos, cujo conceito é definido no art. 120.º do CPA) e não quanto a acordos, mesmo que inseridos em procedimentos administrativos ou tributários (arts. 268.º, n.º 3, da CRP, 124.º e 125.º do CPA e 77.º da LGT).

Porém, o evidente alcance útil do n.º 4 do art. 86.º da LGT é não permitir que seja discutida a fixação da matéria tributável quanto àquilo sobre que versa o acordo que é, como se referiu, tanto a verificação dos pressupostos da utilização de métodos indirectos como a quantificação da matéria tributável.

Sendo este o regime legal previsto na lei ordinária, são irrelevantes as considerações que a Recorrente faz sobre a hipotética desprotecção de terceiros, pois não se detecta uma preocupação legislativa desse tipo, o que, aliás, nem se compreenderia, uma vez que a disponibilidade que o contribuinte tem sobre a fixação da matéria tributável é essencialmente idêntica à que tem de aceitar a fixação proposta pela Administração Tributária, abstendo-se de apresentar reclamação.

Assim, havendo uma opção legislativa no sentido da inimpugnabilidade da liquidação efectuada com base no acordo, abrangendo tanto a decisão de utilização de métodos indirectos como a forma como foram utilizados, a aplicação deste regime pelos Tribunais apenas pode derivar de ofensa de regra de hierarquia superior à lei ordinária, nomeadamente de normas constitucionais.

É precisamente uma ofensa deste tipo que a Recorrente defende existir, por incompatibilidade deste regime com o art. 268.º, n.º 4, da CRP, pelo que há que apreciar a questão da constitucionalidade material deste regime.

6 – A questão da constitucionalidade, à face dos arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, da interpretação aqui adoptada sobre o alcance do art. 86.º, n.º 4, da CRP, foi já apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo no citado acórdão de 23-11-2004, proferido no processo n.º 656/04, nos seguintes termos:

Mas, no caso, não estamos perante um acto administrativo que afecte os direitos ou interesses da recorrente.

É que a fixação da matéria tributável, sendo assunto da competência da Administração Tributária, foi objecto de um pedido de revisão formulado pela ora recorrente, nos termos do artigo 91º da LGT, e a liquidação tomou por base o acordo a que chegaram os peritos da Administração e da agora recorrente, tudo como consta da matéria de facto fixada.

Ora, sendo, hoje, o perito designado pelo contribuinte para o procedimento de revisão um seu representante, o acordo em que ele intervenha vincula o contribuinte, projectando-se na sua esfera jurídica. Agindo o seu perito em representação do contribuinte, não pode este queixar-se senão de si – a não ser que o seu perito actue para além dos poderes que lhe conferiu, que é questão que, no caso, se não levanta.

Deste modo, estamos perante algo que não é um puro acto de autoridade, cujo resultado se imponha ao contribuinte independentemente da sua vontade, mas perante um acordo entre um seu representante e o da Administração, vinculativo, aliás, para esta, e insusceptível, com a já apontada ressalva, de afectar os seus direitos ou interesses – o acordo consubstancia, antes, a realização desses direitos ou interesses.

Não vemos, pelas razões expostas, que haja impedimento constitucional a que a lei não admita que se invoque, na impugnação judicial do acto de liquidação, a errónea determinação da matéria tributável com base em avaliação indirecta, nos casos em que aquela matéria tenha sido encontrada mediante acordo obtido no processo de revisão.

É esta jurisprudência com que se concorda, que aqui se adopta.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Pimenta do Vale.*

([1]) *Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-11-2004, processo n.º 656/04.*

([2]) *Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-11-2004, processo n.º 657/04.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Incentivos financeiros. Juros.

Sumário:

I — Estando em cobrança incentivos financeiros concedidos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho, não lhes é aplicável o regime da prescrição tributária nem o regime decorrente do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, mas, antes, o regime constante daquele mesmo Decreto-Lei n.º 194/80.

II — Prevendo a alínea a) do n.º 3 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 194/80 juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente, as taxas aplicáveis não são aquelas a que se refere o artigo 559.º n.º 1 do Código Civil.

Processo n.º 86/10-30.
Recorrente: Industria Têxtil do Ave, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Indústria Têxtil do Ave, SA, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, lhe julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública, por dívidas relativas a incentivos financeiros, por parte do Ministério das Finanças, no montante total de € 147.396,23.

1.2. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

01- A decisão ora em recurso resulta do provimento parcial do recurso, interposto pela alegante, da Sentença de 6 de Outubro de 2008 conforme consta do douto Acórdão de 27 de Maio de 2009 deste Supremo Tribunal Administrativo — o qual ordenou que os autos baixassem ao Tribunal *a quo* para que este decidisse sobre a legalidade dos juros constantes do título executivo.

02 - Todavia, a Sentença *a quo* atende apenas aos argumentos de direito gizados pela oponente na sua p.i. sob o capítulo "dos juros devidos", sendo certo que os mesmos foram desenvolvidos no pressuposto de que se estava perante uma dívida tributária.

03 - Neste sentido, ao não se pronunciar sobre a aplicabilidade, no que concerne "aos juros [civilisticamente] devidos", do disposto no DL 73/99 e, subsidiariamente, o artigo 559º do Código Civil e as Portarias 581/83 e 339/87, a Sentença *a quo* incorreu em omissão de pronúncia e desrespeitou o Acórdão de 27 de Maio de 2009.

04 - Tendo a decisão de caducidade do incentivo (sido) proferida a 22 de Julho de 1996, – deverá secundar-se a conclusão segundo a qual a alegante ficou automaticamente constituída em mora, trinta dias após a data em que foi proferida decisão de concessão provisória do incentivo (4 de Novembro de 1984).

05 - Ocorre que a A.F. calculou e liquidou juros sobre o incentivo concedido, desde 16 de Dezembro de 1984 a 22 de Julho de 1996 (12 anos), como se pode confirmar por consulta ao mapa anexo à notificação para pagamento, datada de 23 de Fevereiro de 2006.

06 - Ora, o artigo 4º do Decreto-Lei n.º 73/99, disciplina que regula as relações de crédito e débito com o Estado, estabelece um limite temporal para o cálculo de juros atinentes a obrigações de natureza civil.

07 - Daquela disposição legal resulta claro que a contagem e liquidação de juros de mora sobre dívidas ao Estado, deverá respeitar um limite temporal máximo de 5 anos, sob pena de violação grosseira de princípios elementares do Ordenamento Jurídico, em concreto o princípio da segurança e da certeza jurídica,

08 - pelo que deve ser decidido que a contagem de juros em execução se circunscreve aos cinco anos subsequentes à data da concessão provisória do incentivo financeiro, ou seja, desde 10 de Outubro de 1984 até 10 de Outubro de 1989.

09 - Admitir hipótese contrária, seria aceitar uma decisão inconstitucional, por violação desse mesmo princípio, com a consequência que os presentes autos revelam: a dívida inerente ao incentivo a restituir é de € 37.407,13, e os juros de mora calculados de € 103.106,17.

10 - Paralelamente, deveria o Tribunal ter concluido pela ilegalidade das taxas de juro aplicadas pela A.F., na medida que, não correspondem às taxas fixadas no art. 3º do DL 73/99, nos termos do qual a taxa de juros moratórios aplicável será de 1% ao mês.

11 - Subsidiariamente caso se entenda que obrigação em exame é inteiramente regulada pelas disposições do Código Civil, os juros de mora devem ser liquidados por aplicação das taxas de juros civis, por aplicação conjunta do art. 559º do Cód. Civil e das Portarias nºs 581/83 e 18 de Maio e 339/87 de 24 de Abril.

12 - Salvo o devido respeito, o Tribunal *a quo*, para além de não ter dado cumprimento ao superiormente decidido no Acórdão deste Supremo Tribunal de 27/05/2009, violou os artigos 1º, 3º e 4º do

Decreto-Lei n.º 73/99 de 16 de Março, ou, subsidiariamente, o art. 559º do Cód. Civil bem como as Portarias nºs 581/83 de 18 de Maio e 339/87 de 24 de Abril.

Termina pedindo a procedência do recurso.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento parcial do recurso, fundamentando-se no seguinte:

«Quanto à invocada omissão de pronúncia afigura-se-nos que carece de razão.

Com efeito poderá haver, eventualmente, erro de julgamento decorrente de uma apreciação divergente dos contornos jurídicos da questão, mas não omissão de pronúncia, já que a decisão recorrida se pronunciou acerca do regime jurídico aplicável às taxas de juros em causa.

Do mesmo modo deverá improceder a argumentação da recorrente no sentido da aplicação das taxas fixadas no art. 3º do DL 73/99.

É certo que o art. 4º do DL 73/99 de 16 de Março dispõe que a liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para este efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.

Sucede, porém, que no n.º 2 do mesmo normativo se ressalva que o disposto no número anterior não prejudica o disposto em legislação especial que fixe prazo diverso.

E é essa precisamente a hipótese dos autos pois que está em causa a restituição de incentivos fiscais, sendo que em relação a essa matéria vigora um regime especial.

O que bem se compreende, pois que não se trata de pagamento dos impostos devidos, mas do pagamento de uma quantia como contrapartida da concessão de incentivos financeiros, derivada do não cumprimento dos objectivos ou condições a que a concessão ficou subordinada, a que acrescem juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente.

Com efeito no art. 43º DL n.º 194/80, de 19 de Junho estabelece-se que o não cumprimento dos objectivos e condições a que aludem os números anteriores implicará, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação:

a) Restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente;

b) Pagar as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano, contado da data da transmissão, no caso da sisa, e do dia imediato ao último do respectivo prazo de cobrança à boca do cofre em que normalmente devia ser efectuado o pagamento dos outros impostos, até à data daquela notificação, procedendo-se, na falta de pagamento dentro daquele prazo de trinta dias, ao débito ao tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança, com juros de mora, nos sessenta dias seguintes, findos os quais haverá lugar a procedimento executivo.

Ora como se salienta no Acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Dezembro de 2007 (rec. n.º 617/2007, *in* www.dgsi.pt) relativamente aos incentivos fiscais vigora um regime especial, sendo que nesta norma se criam, «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».

Trata-se, pois, de uma obrigação de pagamento de uma quantia como contrapartida da concessão de incentivos financeiros, derivada do não cumprimento dos objectivos ou condições a que a concessão ficou subordinada, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente, daí que não lhe sejam aplicáveis as taxas fixadas no DL 73/99.

Deverá improceder, nesta parte, a argumentação da recorrente.

Subsidiariamente alega que, caso assim não se entenda, os juros de mora devem ser liquidados por aplicação das taxas de juros civis, nos termos dos arts. 559º do Código Civil e portarias 581/83 e 339/87.

Afigura-se-nos que, aqui, lhe assiste razão.

Com efeito, nos termos do art. 43º, alínea a) do DL 194/80 os juros são calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente, o que significa que serão aplicáveis as taxas de juro legais correspondentes ao respectivo período, e conforme tenham sido estipuladas em Portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano (art. 559º n.º 1 do Código Civil).

Nestes termos somos de parecer que o recurso deve ser julgado parcialmente procedente, revogando-se o julgado recorrido.»

1.5. Colhidos os vistos legais, cabe decidir

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. Foi deduzida a execução fiscal com o n.º 3590200701017519, contra Indústria Têxtil do Ave, S.A. para a cobrança coerciva da dívida do Ministério das Finanças, no montante total de 147.396,53 €;

2. Em 04.10.1984, o Ministério das Finanças concedeu à sociedade Indústria Têxtil do Ave, S.A., no âmbito do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento - S11- benefícios fiscais e financeiros nos termos, do Dec-Lei n.º 194/80 de 19.06 (fls. 8 e 9 do PEF apenso);

3. A devedora originária deixou de cumprir o contrato e em 22.07.1996 por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinada a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros (fls. 12 do PEF);

4. Em 23.02.2006, a Direcção Geral do Tesouro, através do ofício n.º 6321, notificou a Oponente para proceder à restituição do incentivo financeiro, no valor de 37.407.13 €, acrescido de juros, o que perfaz o valor de 140.513,30 €, contados até 22.07.1996. conforme documento de fls. 32 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida e junto pela Oponente;

5. Face ao incumprimento, a Direcção-Geral do Tesouro e Finanças, emitiu a certidão de dívida n.º 6/2007, no valor total de 147.396,53 e relativa a incentivos financeiros a repor e respectivos juros de mora;

6. A certidão de dívida n.º 6/2007, a fls. 42 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido, consta o valor a repor de 140.517,30 € acrescido de 6.883,23 €, a título de juros, contados desde 22.02.2006 até 14.05.2007, referindo ainda que "Os juros de mora foram calculados por aplicação da taxa de juro legal estabelecida nos termos do art. 804º do Código Civil vencendo-se a partir desta data e até ao efectivo pagamento, a mora diária de 15.40 € em resultado da taxa de juro legal de 4% definida nos termos da Portaria n.º 291/03, de 08 de Abril.

3.1. Enunciando como questão a decidir a da apreciação da legalidade dos juros de mora incluídos no título executivo, a sentença veio a considerar que, por estarem a ser exigidos, a esse título, apenas os montantes que resultam da aplicação do art. 804º do CCivil, não se aplica o disposto no n.º 2 do art. 44º da LGT, mas sim o regime estabelecido no DL 194/80 e demais legislação em vigor, aplicável aos respectivos períodos.

A recorrente discorda do decidido imputando à sentença, desde logo, nulidade por omissão de pronúncia (cfr. Conclusões 1ª a 3ª) por não se pronunciar, relativamente aos juros devidos, sobre a aplicabilidade do disposto no DL 73/99 e, subsidiariamente, sobre o art. 559º do CCivil e as Portarias 581/83 e 339/87.

Vejamos, portanto, esta questão da nulidade da sentença.

3.2. De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, a sentença é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

Disposição idêntica consta no art. 125º do CPPT, em cujo n.º 1 se dispõe que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre as questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre as questões que não deva conhecer.

No caso presente, no acórdão deste STA proferido em 27/5/2009 (a fls. 133 a 142), exarou-se: «Embora a questão dos "juros devidos" apenas tenha sido colocada ao tribunal "a quo" no pressuposto de lhes serem aplicáveis o disposto nos artigos 44º, números 1 e 2 da Lei Geral Tributária e 86º, n.º 1 do Código do Procedimento e do Processo tributário, os novos argumentos agora invocados pela recorrente – no sentido da aplicabilidade ao cálculo dos juros de mora do disposto nos artigos 1º, 3º e 4º do Decreto lei n.º 73/99 (…) ou, subsidiariamente, do disposto no artigo 559º do Código Civil e das Portarias n.º 581/83 e n.º 339/87 (…) são compatíveis com a decisão tomada no sentido da natureza não tributária da dívida exequenda e não estão prejudicadas pela decisão relativa à sua não prescrição …

«…devendo os autos baixar à primeira instância para apreciação da questão da legalidade da liquidação dos juros de mora incluídos no título executivo.»

Ora, a sentença, apesar de não referir expressamente o DL 73/99, pronuncia-se concretamente acerca do regime jurídico aplicável às taxas de juros em causa considerando que, por estarem em causa dívidas provenientes de incentivos financeiros e não dívidas fiscais, à contabilização dos respectivos juros não é aplicável o regime do art. 44º da LGT mas, sim, o regime estabelecido no DL 194/80 e demais legislação aplicável aos respectivos períodos.

Ou seja, a sentença pronuncia-se e aprecia a questão colocada ao Tribunal: a da legalidade ou ilegalidade da liquidação dos juros de mora incluídos no título executivo.

Não se nos afigura, assim, que ocorra a alegada nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, sendo que a mesma só se verifica quando o tribunal deixa de conhecer de questão que devia ser conhecida e não quando deixa de apreciar qualquer argumento produzido pela parte. Questões para este efeito são «todas as pretensões processuais formuladas pelas partes que requerem decisão do juiz, bem como os pressupostos processuais de ordem geral e os pressupostos específicos de qualquer acto (processual) especial, quando realmente debatidos entre as partes (cfr. A. Varela, RLJ, 122º, 112) e não podem confundir-se «as questões que os litigantes submetem à apreciação e decisão do tribunal com as razões (de facto ou de direito), os argumentos, os pressupostos em que a parte funda a sua posição na questão» (cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, 143).

Improcedem, pois, as Conclusões 1ª a 3ª.

4. No mais, a recorrente alega que a sentença incorre em erro de julgamento dado que:

- estando a ser cobrada uma dívida de natureza civil, deveria ter aplicado o regime decorrente do DL n.º 73/99, de 16/3, por ser este o diploma que regula a taxa de juros de mora aplicáveis às dívidas ao Estado e a outras entidades públicas, diploma que, sendo posterior ao DL n.º 194/80, revogou aquele em tudo o que com ele for incompatível; devendo, assim, aplicar-se o limite temporal de 5 anos, previsto no art. 4º daquele DL 73/99, à contagem dos juros de mora: ou seja, deveria ter sido declarada a ilegalidade dos juros moratórios liquidados pela AT e restringida a contagem destes aos 5 anos subsequentes à data da concessão provisória do incentivo financeiro − desde 10/10/1984 a 10/10/1989 − e deveria, também, ter-se concluído pela ilegalidade das taxas de juro aplicadas pela AT, na medida em que não correspondem às taxas fixadas no art. 3º do dito DL 73/99 (1% ao mês).

- relativamente ao cálculo dos juros inscritos no título executivo, resulta da certidão executiva que a AT liquida os juros por via da aplicação de taxas de juros bem distintas daquelas que se impõem para as dívidas civis: deveria ter aplicado a taxa de juros civis definida por Portaria conjunta dos Ministros das finanças e da Justiça (as Portarias nºs. 581/83, de 15/5 e 339/87, de 24/4, aplicáveis ao caso).

Apreciando, pois.

4.1. Como se disse, a sentença considera que, uma vez que resulta da certidão n.º 6/2007 que apenas estão a ser exigidos, a título de juros de mora, os montantes que resultam da aplicação do art. 804º do CCivil, aplicando-se a taxa de juros legal de 4% estabelecida no DL n.º 194/80, de 19/6 e na Portaria n.º 291/2003, de 9/4, então à situação aqui em causa não se aplica o disposto no n.º 2 do art. 44º da LGT, como pretende a oponente, mas sim aquele regime estabelecido no dito DL 194/80 e demais legislação em vigor, aplicável aos respectivos períodos.

A recorrente continua, porém, a pretender a aplicação do disposto no n.º 1 do art. 4º do DL 73/99, de 16/3, onde se dispõe que «A liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para este efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.»

A recorrente constrói, pois, a sua argumentação nas duas considerações seguintes:

- uma vez que a declaração de caducidade do incentivo foi proferida a 22 de Julho de 1996, então ficou ela automaticamente constituída em mora trinta dias após a data em que foi proferida a decisão de concessão provisória do incentivo (4 de Novembro de 1984).

- a AT calculou e liquidou juros sobre o incentivo concedido, desde 16/12/1984 até 22/6/1996 (12 anos), conforme resulta do Mapa anexo à notificação para pagamento, datada de 23/2/2006, mas só poderia ter liquidado juros relativamente aos 5 últimos anos anteriores à data do pagamento, já que, estando assente nos autos que estamos em presença de uma dívida de natureza civil, o diploma que regula as relações de crédito e débito para com o Estado (o DL n.º 73/99, de 16/3 — o qual, na óptica da recorrente, terá revogado o regime até então constante do DL 194/80) estabelece (no n.º 1 do seu art. 4º) aquele limite de 5 anos para o cálculo de juros atinentes a obrigações de natureza civil.

Mas, salvo o devido respeito, falece-lhe, neste âmbito, a razão legal.

4.2. Com efeito, por um lado não se nos afigura defensável a consideração de que os juros reportados ao período decorrido entre 16/12/84 e 23/2/2006 têm natureza moratória, dado que nem o incumprimento da obrigação estava então verificado nem havia, sequer, interpelação por parte do credor para a restituição do capital (incentivo) atribuído e dado que, por outro lado, a natureza não moratória resulta do próprio art. 43º do DL n.º 194/80, em cujo n.º 3 se dispõe que o não cumprimento dos objectivos e condições estabelecidos para a concessão dos respectivos benefícios implicará, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação:

«a) Restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente;

b) Pagar as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano, contado da data da transmissão, no caso de sisa, e do dia imediato ao último do respectivo prazo de cobrança à boca do cofre em que normalmente devia ser efectuado o pagamento dos outros impostos, até à data daquela notificação, procedendo-se, na falta de pagamento dentro daquele prazo de trinta dias, ao débito ao tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança, com juros de mora, nos sessenta dias seguintes, findos os quais haverá lugar a procedimento executivo.»

Ora, a «respectiva notificação» só pode ser a relativa ao próprio despacho que declara a caducidade do incentivo e, portanto, só passados 30 dias desta notificação poderá ocorrer a mora.

Aliás, é sabido que os juros compensatórios se destinam à satisfação pela privação de determinado capital e os juros moratórios são devidos a título de indemnização pelo não cumprimento tempestivo de uma obrigação pecuniária (para maiores desenvolvimentos cfr., entre outros, Correia das Neves, Manual dos Juros, Almedina, 3ª Ed., 1989).

Assim, no caso, como na contestação bem salienta a Fazenda Pública, aquela primeira quantia de 140.513,30 Euros reporta-se ao valor dos incentivos financeiros acrescido dos respectivos juros

compensatórios (liquidados de acordo com as taxas indicadas no mapa de fls. 33 dos autos) e não a quaisquer juros moratórios como pretende a recorrente.

E importa referir que também a jurisprudência deste STA (cfr., por todos, o ac. de 19/12/2007, rec. n.º 617/2007) vem entendendo que relativamente aos incentivos fiscais e financeiros vigora um regime especial, sendo que nesta norma (art. 43º) se criam, «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».

Trata-se, pois, de uma obrigação de pagamento de uma quantia como contrapartida da concessão de incentivos financeiros, derivada do não cumprimento dos objectivos ou condições a que a concessão ficou subordinada, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente.

Daí que não lhe sejam aplicáveis nem o regime nem as taxas fixados no DL 73/99.

4.3. Mas a recorrente alega ainda, subsidiariamente, que, de todo o modo, aqueles juros (por ela caracterizados como juros de mora) devem ser liquidados por aplicação das taxas de juros civis, nos termos dos arts. 559º do Código Civil e Portarias 581/83 e 339/87.

Como se disse, de acordo com o que consta na certidão executiva, os juros de mora ali liquidados somam a quantia de 6.883,23 Euros (cfr. fls. 52) e são apenas os contados desde 22/2/06 até 14/5/07, tendo sido calculados por aplicação da taxa de juro legal estabelecida nos termos do art. 804º do CCivil.

E mais se indica na referida certidão executiva que, a partir da data de 14/5/07 e até ao efectivo pagamento, a mora diária é de 15,40 Euros, em resultado da taxa de juro legal de 4%, definida nos termos da Portaria n.º 291/03, de 8/4.

Ora, quanto a estes juros (que são os juros de mora efectivamente liquidados no título executivo), concorda-se inteiramente com a decisão recorrida, ao considerar que, uma vez que apenas estão a ser exigidos, a esse título, os montantes que resultam da aplicação do art. 804º do CCivil, aplicando-se a taxa de juros legal de 4% estabelecida no DL n.º 194/80, de 19/6 e na Portaria n.º 291/2003, de 9/4, então à situação aqui em causa não se aplica o disposto no n.º 2 do art. 44º da LGT, como pretende a oponente, mas sim aquele regime estabelecido no dito DL 194/80 e demais legislação em vigor, aplicável aos respectivos períodos.

4.4. De todo o modo, embora a certidão executiva também indique como quantia de incentivos financeiros a repor a de 140.513,30 Euros, o que se deu como provado (cfr. n.º 4 do Probatório) é que a Direcção Geral do Tesouro, através do ofício n.º 6321, notificou a Oponente, em 23/2/2006, para proceder à restituição do incentivo financeiro, no valor de 37.407.13 €, acrescido de juros, o que perfaz o valor de 140.513,30 €, contados até 22.07.1996.

E, de facto, assim é, sendo que no próprio Mapa de fls. 33, que acompanhava tal notificação, se discriminam as quantias, as taxas e os períodos por que foram aplicadas, relativas àqueles juros sobre a dita quantia de 37.407,13 Euros correspondente aos incentivos financeiros a restituir.

Por outro lado, também no anterior acórdão de fls. 133 a 142 [no qual se decidiu que a dívida exequenda ainda não prescreveu (o prazo para pedir a restituição dos incentivos financeiros em causa é o prazo ordinário de 20 anos previsto no art. 309º do CCivil)], se ordenou a baixa dos autos à instância, para apreciação da questão da legalidade dos juros de mora incluídos no título executivo.

E a este respeito escreveu-se no aresto o seguinte:

«A sentença recorrida considerou que, nos termos do artigo 660º, n.º 2 do Código de Processo Civil, ficava prejudicado o conhecimento das demais questões (sentença a fls. 87 dos autos), não tendo, por conseguinte, conhecido da questão da existência relativa aos juros devidos, suscitada pela então oponente na sua petição de oposição (artigos 185º a 215º da petição de oposição, a fls. 18 a 20, verso, dos autos).

A recorrente insurge-se contra este entendimento, defendendo que a questão devia ter sido conhecida por não estar prejudicada pela decisão tomada quanto à prescrição (alegações de recurso, a fls. 109 dos autos), e no mesmo sentido se pronuncia o Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal no seu parecer junto aos autos e supra transcrito.

Embora a questão dos "juros devidos" apenas tenha sido colocada ao tribunal "a quo" no pressuposto de lhes serem aplicáveis o disposto nos artigos 44º, números 1 e 2 da Lei Geral Tributária e 86º, n.º 1 do Código do Procedimento e do Processo Tributário, os novos argumentos agora invocados pela recorrente - no sentido da aplicabilidade ao cálculo dos juros de mora do disposto nos artigos 1º, 3º e 4º do Decreto-Lei n.º 73/99 (alegações de recurso a fls. 110 e 111 dos autos e respectivas conclusões 12 a 15 supra transcritas) ou, subsidiariamente, do disposto no artigo 559º do Código Civil e das Portarias n.º 581/83 e n.º 339/87 (alegações de recurso a fls. 111 a 113 dos autos e respectiva conclusão 16 supra transcrita) -, são compatíveis com a decisão tomada no sentido da natureza não tributária da dívida exequenda e não estão prejudicados pela decisão relativa à sua não prescrição, havendo pois que conhecer da questão e na oposição, na medida em que a liquidação dos juros de mora não foi objecto

de um acto administrativo autónomo passível de impugnação contenciosa (sendo, pois, fundamento de oposição, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT).»

Ora, mesmo que se entenda que ao reportar-se à questão dos "juros devidos" o acórdão se refere também aos juros indicados e quantificados no dito Mapa de fls. 33, que acompanhava o ofício n.º 6321 (de 23/2/06) de notificação da recorrente, nos termos da qual, como consta do n.º 4 do Probatório, a Direcção Geral do Tesouro notificou a Oponente para proceder à restituição do incentivo financeiro, no valor de 37.407.13 €, acrescido de juros, o que perfaz o valor de 140.513,30 €, contados até 22/07/1996, o que é verdade é que, independentemente do nomen juris destes juros (de mora ou compensatórios) são estes os juros que a alínea a) do n.º 3 do art. 43º do DL 194/80 manda calcular à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente. ([1])

E, assim sendo, as taxas aplicáveis não poderiam ser as taxas de juros civis, nos termos dos arts. 559º do Código Civil e Portarias 581/83 e 339/87, pretendidas pela recorrente, secundada, nesta matéria, pelo MP.

Com efeito «As taxas de juros das operações bancárias são anunciadas através de Aviso publicado pelo Ministério das Finanças no Diário da República (nomeadamente na 1ª Série, e muitas vezes em Suplemento). (…)

É o Banco de Portugal, como banco central, que, em princípio, fixa as taxas de juros das operações activas e passivas das instituições de crédito, dentro da sua competência mais geral de orientador da politica monetária e financeira, embora sob a orientação do Ministro das Finanças (cfr. arts. 16º, 20º, 26º 27º e 28º, da sua Lei Orgânica, aprovada pelo Dec.-Lei n.º 644/75, de 15/11).

Propriamente com vista a regular o mercado monetário e financeiro, compete-lhe fixar as taxas de desconto e outras taxas reguladoras das operações do próprio banco central (como dispõe o art. 27º, n.º 2, alínea a), daquela Lei Orgânica), entre outras medidas, e, propriamente com vista à orientação e controle das instituições de crédito, compete-lhe, entre outros actos, a fixação do regime das taxas de juro, comissões e quaisquer outras formas de remuneração para as operações efectuadas por aquelas instituições ou outras entidades que actuem nos ditos mercados e dos condicionalismos a que devem obedecer as operações activas daquelas instituições (art. 28º, 1º, alíneas b) e c) da citada Lei Orgânica)» (Correia das Neves, Ibidem, pags. 51 e 52)».

Há, portanto, uma especificidade das taxas de juro aplicáveis às operações bancárias, sendo sabido que, no âmbito dos juros legais, vigora uma diferenciação na fixação das respectivas taxas: as taxas legais dos juros civis e dos juros comerciais, não devendo esquecer-se a natureza especial dos juros bancários, assim qualificados em razão da qualidade dos sujeitos de direito e/ou pessoas jurídicas intervenientes na concreta operação.

Os juros aqui a considerar são os respeitantes às operações bancárias e nem sequer às operações comerciais "stricto sensu", reguladas pelas taxas de referência estipuladas pelo Banco de Portugal, com base no disposto no arts. 2º e 3º do DL 32/86, de 25/1, agravadas em 2% nos termos do disposto na Portaria 807-U1/83 de 30/7 (portanto, no caso vertente, também estas não são as aplicáveis aos juros da operação em apreço, face ao disposto n.º 2 do artigo 1º do DL 32/89 de 25/1, como, igualmente, não são aplicáveis as invocadas taxas legais dos juros civis que se foram sucedendo no tempo).

Com efeito, como se refere no ac. do STJ, de 7/2/2002, proc. 042779 os mútuos bancários encontravam-se, então, «sujeitos a certas regras específicas, designadamente no que diz respeito à fixação da taxa de juros, obedecendo ao disposto no n.º 1 do art. 7º do DL 344/78, de 17/11 (alterado pelo art. 2º do DL 83/86 de 6/5), devendo traduzir-se numa sobretaxa de 2% a aditar, em alternativa, à taxa de juro que seria aplicada à operação em causa, se houvesse sido renovada, ou, em alternativa, à taxa de juro máxima permitida para as operações de crédito activas de prazo igual àquele por que durar a mora (conf. Prof. Menezes Cordeiro, in "Manual de Direito Bancário", 1998, pág. 534)»; sobre esta matéria, cfr., ainda, Abrantes Geraldes, Elementos Práticos sobre Juros, Edição do CEJ, Fevereiro de 1998, pags. 12 e sgts. ([2])

Já se vê, portanto, que as taxas aplicáveis não podem ser as taxas de juros civis, nos termos dos arts. 559º do CCivil e das Portarias 581/83 e 339/87.

Improcedem, portanto, também as restantes Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Alfredo Madureira.*

([1]) A taxa de juro activa é a taxa de juro a cobrar pelos bancos pelo empréstimo de dinheiro. Designa-se por activa porque se inscreve nas contas do Activo dos bancos.

([2]) Veja-se que, neste domínio, o Aviso n.º 3/88, publicado em Suplemento ao Diário da República de 5/5/88, estabeleceu que taxa de juros das operações activas não poderia exceder os 17% (o Aviso n.º 5/88, de 15/9, veio, no entanto, suspender a aplicação da taxa máxima fixada pelo Aviso n.º 3/88 para as operações activas, "salvo nas operações de crédito à habitação e empréstimos concedidos ao abrigo das «conta-poupança habitação» criadas pelo DL 35/86, de 3/3.»

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Despacho de reversão. Execução fiscal. Recurso judicial. Processo de contra-ordenação. Erro na forma de processo. Convolação.

Sumário:

I — O meio processual adequado para discutir a legalidade dos despachos de reversão a execução fiscal contra responsáveis subsidiários é a oposição à execução fiscal, como resulta da parte final do art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, em que se admite como fundamento de oposição, o executado «não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida».

II — Assim, ocorre erro na forma de processo se o revertido utiliza o recurso judicial previsto no art. 80.º do RGIT, para impugnar judicialmente um despacho que decidiu a reversão de uma execução.

III — O erro na forma de processo constitui nulidade processual, que, em regra, implica à convolação do processo para a forma processual adequada (art. 98.º, n.º 4, do CPPT).

IV — No entanto, justificando-se a convolação por razões de economia processual, ela deverá ser afastada quando não se verificar utilidade em efectuá-la, em sintonia com a regra do art. 137.º do CPC, que proíbe a prática de actos inúteis.

V — Uma das situações em que é inútil a convolação é a de o interessado, cumulativamente com o processo em que ocorre o erro, estar já a utilizar o meio processual adequado, para obter, com os mesmos fundamentos, o mesmo efeito que pretende alcançar com o processo inadequado.

Processo n.º 234/10-30.
Recorrente: Rui Marques Simão Gonçalves dos Santos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Rui Marques Simão Gonçalves dos Santos, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Tribunal Tributário de Lisboa proferido no processo de contra-ordenação fiscal, que rejeitou o recurso judicial, por erro na forma de processo e intempestividade, contra a decisão de aplicação de coimas, no montante global de € 3.149,03, que contra si havia revertido, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) O presente recurso versa exclusivamente matéria de direito e vem interposto do douto despacho decisório do Tribunal Tributário de Lisboa, de 24 de Setembro de 2009, proferida nos autos do proc. n.º 1479/09.0BELRS, que correu termos na 2ª Unidade Orgânica do Tribunal *a quo*, a qual rejeitou o Recurso da decisão de aplicação de coimas deduzido pelo Recorrente, Rui Marques Simão Gonçalves dos Santos, com fundamento em erro na forma de processo e intempestividade;

b) Entende, o ora Recorrente, salvo o devido respeito, e melhor entendimento deste Venerando Tribunal, que a Meritíssima Juiz *a quo*, fez no Despacho Decisório recorrido uma errada interpretação e aplicação do direito, inclusive fazendo uma interpretação e aplicação inconstitucional do art. 80º do RGIT;

c) Interpretação e aplicação inconstitucional do art. 80º do RGIT que resulta da não consideração pelo douto Despacho Decisório recorrido do despacho que determinou a reversão e consequentemente a responsabilidade do Recorrente pelo pagamento das coimas em execução, como sendo o acto lesivo que determina a aplicação das coimas ao Recorrente a que alude o art. 80º do RGIT.

d) Sendo legal e constitucionalmente insuficiente a consideração — julgada no douto Despacho Decisório recorrido — que nos casos como o dos autos, em que há um despacho de reversão, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária;

e) Como ficou demonstrado, no caso dos presentes autos, existindo uma decisão que determina a aplicação de coimas, tem necessariamente de ser admitida a possibilidade de dela se recorrer para o Tribunal, por todos os que nisso têm interesse, conforme previsto pelo art. 401º do Código de Processo Penal, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RJIT (que remete para o art. 41º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro e este para o citado artigo 401.º do CPP);

f) E também por força dos artigos 20º, 32º e 268º da CRP, que garantem esse acesso e essa tutela jurisdicional efectiva;

g) A interpretação da Meritíssima Juiz *a quo* é, assim, salvo o devido respeito, errada e até mesmo inconstitucional, violando o disposto no art. 20º da CRP, que consagra o "acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva", bem como art. 32º da mesma Constituição, e também o seu art. 268º, que garante a todos os administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

h) O douto Despacho Decisório recorrido enferma ainda de erro de julgamento, ao considerar que o respectivo prazo de interposição corre continuamente, e não com suspensão aos sábados, domingos e feriados, como é determinado pelo disposto no n.º 1 do art. 60º do Decreto - Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, norma que foi assim violada e que fundamenta a arguição do segundo e último erro de julgamento;

i) Devendo em consequência ser o presente recurso de aplicação de coimas considerado tempestivamente apresentado, nos termos das disposições conjugadas do artigo 80º do RGIT e do art. 60º do RGCO.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer, remetendo-se para as contra-alegações deduzidas pelo Magistrado do Ministério Público junto da 1ª instância, a fls. 69 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que o presente recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi já tratada no Acórdão desta Secção do STA de 26/5/10, in rec. n.º 301/10, cujas conclusões são as mesmas e que, por isso mesmo e tendo em vista obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), para além de, o agora Relator, o ter subscrito, vamos aqui transcrever, com a devida vénia e com as necessárias adaptações.

Assim, escreve-se no citado aresto que "Constata-se pela petição de recurso judicial que o Recorrente não pretende discutir a legalidade da aplicação das coimas à responsável originária, mas apenas a legalidade do despacho de reversão, por, em suma, não se ter feito nele a demonstração da culpa do Recorrente e ser inconstitucional a presunção de culpa dos responsáveis subsidiários quanto a coimas e multas…

É com estes pressupostos que há que apreciar o mérito do presente recurso jurisdicional.

…O Recorrente utilizou para recurso judicial previsto no art. 80.º do RGIT para impugnar um despacho de reversão da execução fiscal contra decidida, na qualidade de responsável subsidiário de uma sociedade, para cobrança de dívidas de coimas aplicadas a esta.

O referido recurso judicial, como decorre do teor literal do art. 80.º, destina-se a impugnar decisões proferidas em processos de contra-ordenações tributárias e não em processos de execução fiscal.

O meio adequado para apreciar a legalidade dos despachos de reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários é a oposição à execução, como resulta da parte final do art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, em que se admite como fundamento de oposição, o executado «*não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida*», o que é precisamente a situação invocada pelo Recorrente na petição.

Assim, tem de se concluir que ocorre o erro na forma de processo referido na decisão recorrida".

Acrescentamos nós que o recorrente deduziu já oposição à execução fiscal em 3/7/09, em que reage contra o despacho de reversão que impugna no presente processo (vide informação de fls. 37).

Ora, "o erro na forma de processo constitui nulidade processual, que, em regra, implica à convolação do processo para a forma processual adequada (art. 98.º, n.º 4, do CPPT).

Esta regra da convolação está em sintonia com o princípio da economia, omnipresente no nosso direito processual.

Mas, justificando-se a convolação por razões de economia processual, ela deverá ser afastada quando não se verificar utilidade em efectuá-la, em sintonia com a regra do art. 137.º do CPC, que proíbe a prática de actos inúteis.

Uma das situações em que é inútil a convolação é a de o interessado, cumulativamente com o processo em que ocorre o erro, estar já a utilizar o meio processual adequado, para obter, com os mesmos fundamentos, o mesmo efeito que pretende alcançar com o processo inadequado.

Na verdade, a convolar-se em petição de oposição à execução fiscal a petição do recurso judicial que deu origem ao presente processo, gerar-se-ia uma situação de litispendência, por já estar pendente um processo de oposição à execução fiscal com os mesmos fundamentos, situação esta em que não se poderia apreciar uma delas (arts. 497.º 498.º e 499.º do CPC).

Por isso, é de concluir que, na situação em apreço, não haveria qualquer utilidade na convolação, pelo que ela deve ser afastada.

Neste contexto, é correcta a posição adoptada na sentença recorrida, pelo que é nula a petição de recurso judicial apresentada pelo Recorrente, por erro na forma de processo.

Sendo nula a petição, fica prejudicado o conhecimento da questão da legitimidade e da tempestividade da sua apresentação".

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Mais-valias. Cessão de posição contratual em promessa de compra e venda de imóvel.

Sumário:

Em sede de mais valias obtidas em resultado de cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel, o ganho sujeito a IRS é constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão – e, por força dos termos do n.º 1, alínea d); e alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS, não podem ser consideradas dedutíveis despesas outras requestadas (como de IMT, e despesas de intermediação).

Recurso n.º 329/10-30.
Recorrente: Luciano José Jesus Tomaz.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Luciano José Jesus Tomaz vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou «totalmente improcedente a pretensão deduzida pelo impugnante, sendo válido o acto de liquidação de imposto controvertido».

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O Código do IRS estabelece que a mais valia resultante da venda de bens imóveis é igual à diferença entre o preço de alienação e o preço de aquisição, descontado das despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação.

2. Usando a metodologia consagrada no artº 51º do CIRS ao caso concreto, ao preço de aquisição (82.000 euros) acresce aquelas despesas (14.399,00 + 2.891,00 = 17.290,00) o que tudo totalizará o montante de € 99.290,00.

3. Como a venda foi feita por € 115.000,00 a mais valia é de (115.000 - 99.290) € 15.710,00, como acima se evidenciou.

4. O que acontece é que o Código do IRS, no seu artigo 51º refere que aquelas despesas são acrescentadas ao valor de aquisição dos bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do mesmo código.

5. Ou seja, nas mais valias obtidas pela venda de bens imóveis.

6. Não refere expressamente a alínea d) (do mesmo n.º 1 do artigo 10º), limitando-se, em nosso entender, a referir a alínea a) como quadro de transmissão de bens imóveis (qualquer que seja a forma que tal transmissão revista, desde que como tal considerada pelo CIMT, dizemos nós).

7. Donde resulta que aquelas despesas são consideradas (para abater à mais valia realizada) na alienação onerosa de bens imóveis mas não, no entendimento da douta sentença recorrida, na alienação onerosa de bens imóveis através da alienação de posições contratuais de aquisição de bens imóveis (que está previsto na alínea d) do mesmo preceito n.º 1 do artigo 10º).

8. A ser correcto o entendimento da Administração Fiscal (AF) e da douta sentença recorrida, é porque as duas situações referidas, a da alínea a) e a da alínea d) do n.º 1 do artº 10º do CIRS, são situações fiscalmente diferentes.

9. O Código do IMT dá-nos a resposta categórica a essa questão ao consagrar na alínea b) do n.º 3 do artº 2º que se considera que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos de incidência de IMT sobre bens imóveis situados no território nacional, no caso da outorga de contratos de cessão da posição contratual em contrato-promessa cujo objecto são bens imóveis.

10. Ou seja, para pagar IMT a cessão da posição contratual é uma transmissão de bens imóveis, mas para descontar as despesas com a venda, no entender da AF, já não é uma transmissão de bens imóveis.

11. Na nossa modesta opinião, tal entendimento é ilegal.

12. Pois viola o princípio da igualdade consagrado no n.º 2 do artigo 5º da Lei Geral Tributária.

13. E viola o princípio da justiça material e consagrado no mesmo preceito.

14. Deve assim a alínea a) do artº 51º do CIRS ser interpretada no sentido de abranger igualmente as situações de transmissão onerosa de bens imóveis através da cessão da posição contratual, entendidas como tal no artigo 2º do CIMT.

15. Pois só assim se dá cumprimento ao comando de interpretação das normas fiscais consagrado no n.º 3 do artº 11º da Lei Geral Tributária, pois se dúvidas subsistirem, elas são resolvidas em função da substância económica dos factos tributários.

16. Ora, como vimos, a substância económica dos factos tributários é a transmissão de bens imóveis com lucro.

17. Independentemente do modo utilizado para a transmissão.

18. Deixar de fora do campo de aplicação da alínea a) do artº 51º do CIRS, as situações de transmissão de imóveis através da cessão onerosa da posição contratual de promitente-comprador de imóvel é tratar diferentemente uma situação materialmente e fiscalmente igual e com a mesma substância económica.

19. O que tornaria, além do mais, essa norma (alínea a) do artº 51º do CIRS) materialmente inconstitucional por violar o princípio da igualdade consagrado no artº 13º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, o que expressamente se invoca.

20. Porquanto o legislador não pode consagrar tratamentos discriminatórios materialmente infundados pois estes dois factos tributários (contrato de compra e venda versus cessão da posição contratual em contrato promessa de compra e venda) são tratados pelo mesmo legislador como duas realidades objectiva, material e substancialmente iguais.

21. A douta sentença violou assim os artigos 10º e 51º do CIRS, os artigos 5º, n.º 2 e 11º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e ainda o artº 13º da CRP.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente e provado, revogando-se a douta sentença recorrida e em consequência, ser proferido douto acórdão que considere as despesas efectuadas para a transmissão do imóvel no valor de € 17.290,00 (dezassete mil duzentos e noventa euros), reduzindo-se em igual montante a matéria colectável de IRS relativa ao ano de 2007.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Resulta do artº 51º do CIRS que para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º;

b) As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10º.

Por sua vez estabelece o artº 10º, n.º 1 do CIRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia;

c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;

d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

No caso previsto na alínea d) do n.º 1 (cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis) dispõe o artº 10º, n.º 4, alínea b) do CIRS que o ganho

sujeito a IRS é constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens.

Por outro lado o Código do Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis prevê a sujeição a imposto dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis sempre que ocorra a «cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro», considerando existir, nessas situações, uma transmissão onerosa para efeitos de incidência do imposto (artº 2º, n.º 3, alínea e)).

Esta tributação em sede de Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis tem a sua razão de ser no facto de a lei presumir ter existido, nesse caso, a tradição do bem para o cedente, ficcionando a partir daí a existência de transmissão (económica) do bem para efeitos de incidência de imposto.

Alega o recorrente que a interpretação que a sentença recorrida faz do artº 51º do CIRS e das alíneas a) e d) do n.º 1 do artº 10º do mesmo código é ilegal pois viola o princípio da igualdade consagrado no n.º 2 do artigo 5º da Lei Geral Tributária, bem como o princípio da justiça material consagrado no mesmo preceito.

E que a alínea a) do artº 51º do CIRS deve ser interpretada no sentido de abranger igualmente as situações de transmissão onerosa de bens imóveis através da cessão da posição contratual, entendidas como tal no artigo 2º do CIMT.

Conclui que deixar de fora do campo de aplicação da alínea a) do artº 51º do CIRS, as situações de transmissão de imóveis através da cessão onerosa da posição contratual de promitente comprador de imóvel é tratar diferentemente uma situação materialmente e fiscalmente igual e com a mesma substância económica.

O que toma, além do mais, essa norma materialmente inconstitucional por violar o princípio da igualdade consagrado no artº 13º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

Afigura-se-nos que não lhe assiste razão já que, em sede de tributação do rendimento, não estamos perante situações iguais e com a mesma substância económica.

Com efeito o artº 10º, n.º 1 do CIRS prevê quatro situações diferentes em que os ganhos obtidos são qualificados como mais-valias: alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; alienação onerosa de partes sociais; alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico e cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Nas situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 10º, a norma do artº 51º do CIRS consagra que, para determinação das respectivas mais-valias fiscais, as despesas necessárias e efectivamente praticadas inerentes à alienação sejam adicionadas ao valor da aquisição.

Mas não o faz da mesma forma, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10º, em que não há lugar à correcção do valor de aquisição pelo coeficiente de desvalorização, o que de certo modo se justifica devido à natureza dos bens e direitos em causa.

Já na situação prevista na alínea d) – cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis – a lei não faz referência a encargos ou as despesas necessárias inerentes à alienação e muito menos em encargos com a valorização dos bens, que não teriam qualquer sentido nesta hipótese.

Daí que também improcederia, desde logo, a pretensão do recorrente no sentido de se proceder à interpretação extensiva da alínea a) do artº 51º do CIRS.

Trata-se, com efeito, de situações diversas, tratadas de forma diferente pelo legislador.

O que se compreende devido à natureza predominante financeira e especulativa das referidas mais-valias nos casos que, como o dos autos, configuram um ajuste revenda com terceiro com o qual o promitente vendedor venha a celebrar a escritura de venda do imóvel.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.04.2010, os contratos promessa de compra e venda de imóveis deixaram de ser, «progressivamente, com o desenvolvimento da actividade económica, meros negócios preparatórios de contratos de compra e venda, passando a ser utilizados como instrumentos de realização de investimentos e de especulação imobiliária, que têm por base uma transmissão puramente económica dos bens, proporcionadora de rendimentos.

E, mais adiante, refere-se no mesmo acórdão, citando José Maria Fernandes Pires, do Centro de Formação da DCCI, "Texto de apoio à formação profissional de funcionários da DGCI no âmbito do Plano Estratégico de Implementação da Reforma dos Impostos Sobre o Património": «Em muitos contratos promessa, o promitente-comprador não tem intenção de adquirir a propriedade do imóvel envolvido, como é típico dos contratos de promessa. Cada vez mais os contratos promessa relativos a imóveis são utilizados como instrumentos de especulação imobiliária e de investimentos tendentes à realização de mais-valias. É hoje muito frequente que os promotores imobiliários lancem no mercado novos empreendimentos imobiliários, ainda antes de se iniciar a sua construção. A negociação desses

empreendimentos nessa fase, com base nos projectos de construção, é do interesse dos promotores, que assim realizam liquidez que lhes permite financiar a construção sem terem de recorrer ao crédito bancário. Para os adquirentes também se trata de um bom investimento, porque adquirem os respectivos direitos sobre o imóvel em construção a um custo mais baixo, e através de pagamentos parciais, à medida do ritmo de construção do imóvel». «Nesta fase, a generalidade destes negócios são titulados por contratos de promessa de compra e venda de bens futuros. Ora, em muitos casos, o promitente adquirente não tem intenção de vir a adquirir o direito de propriedade sobre o imóvel ou fracção envolvido no negócio. Trata-se de um mero especulador que dispõe de meios financeiros para investir e aproveita para adquirir um direito sobre o promotor imobiliário e o imóvel. O custo por si suportado é mais baixo que aquele que pagaria no final da construção, beneficiando, simultaneamente, de um prazo dilatado de pagamento, à medida da construção da obra. Logo que a obra esteja concluída, o especulador cede a sua posição no contrato promessa a terceiro, realizando com isso uma mais-valia. Entre este adquirente e o promotor imobiliário é depois outorgada a escritura de compra e venda que transmite o direito de propriedade sobre o imóvel».

O legislador, certamente conhecedor desta realidade e da diversidade das situações em causa, não deixou de o reflectir no texto legislativo.

Não se verifica, pois, qualquer violação do princípio da igualdade.

Acresce dizer que independentemente de se tratar de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, se entende que o conceito de despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, abrange somente as decorrentes de obrigações legais e impostas aos alienantes.

Como se disse no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.11.2009, recurso 585/09, relativamente às despesas inerentes à alienação onerosa de direitos sociais «Esta disposição legal prevê a possibilidade de acrescer ao valor de aquisição das mais-valias as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, mas somente as decorrentes de obrigações legais e impostas aos alienantes, não as que as partes, no domínio do livre arbítrio contratual considerem essenciais à celebração do negócio».

Não é esse o caso das despesas apresentadas pelo impugnante referente à mediação imobiliária que não dependem de obrigação legal, mas sim do livre arbítrio contratual.

Portanto, ainda que procedesse a argumentação do recorrente no tocante a uma violação do princípio da igualdade, sempre o recurso estaria votado ao insucesso na parte relativa às despesas apresentadas relativas à intermediação de terceiro, que não podiam ser consideradas em sede de apuramento de mais-valias em face da redacção do artº 51º do CIRS.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

O Ministério Público neste Tribunal indica como questão a decidir neste recurso a de saber «se a norma do artigo 51.º do Código do IRS, relativa aos encargos e despesas necessárias que acrescem para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, viola o princípio da igualdade ínsito nos artigos 5º, n.º 2, da Lei Geral Tributária e 13º, n.º 1, da Constituição da República».

O n.º 2 do artigo 5.º da Lei Geral Tributária preceitua que «*A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material*». Porém, o impugnante, ora recorrente, não explicita minimamente, e nós não vemos, por que modo é que esses princípios são violados no caso – pelo que improcede tal alegação.

O impugnante, ora recorrente, também não se afadiga a demonstrar (o que não se enxerga) que «as situações de transmissão de imóveis através da cessão onerosa da posição contratual de promitente-comprador de imóvel» constituem «situação materialmente e fiscalmente igual e com a mesma substância económica».

Ao dizer que «decorre do disposto no artigo 51º do Código do IRS que apenas prevê tais encargos e despesas inerentes à alienação nos casos da alínea a), b) e c), do n.º 1, do artigo 10.º, daquele Código, não existindo previsão para os casos de cessão onerosa de posições contratuais», a sentença recorrida pondera acertadamente. E da circunstância de a sentença recorrida entender que não existe previsão para a consideração de despesas inerentes à cessão onerosa de posições contratuais na disposição do artigo 51.º do Código do IRS, logo se colhe que a questionada norma não foi efectivamente aplicada ao caso presente. E não fará sentido falar de inconstitucionalidade (concreta) de norma que não foi aplicada ao caso. A inconstitucionalidade (concreta), a existir (e não se vislumbra), seria a da norma aplicada ao caso presente [n.º 1, alínea d); e alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS]. Pelo que, por tal sinal, também improcede esta levantada inconstitucionalidade.

A sentença recorrida descreve a posição do impugnante, ora recorrente, como sendo a de este defender deverem ser levadas em «*consideração, em sede de apuramento de mais valias em resultado da cessão onerosa de posição contratual relativa a um contrato promessa de compra e venda de um imóvel a que se refere a alínea B) do probatório, das despesas incorridas, invocadas neste caso, relati-*

vas à cedência, i.e., dos encargos fiscais resultantes do IMT suportado em resultado daquela cedência por parte do primitivo promitente adquirente ao respectivo cessionário (cfr artº 2º, n.º 3, alínea b) e alínea e), do artº 4º, ambos do CIMT), assim como as despesas suportadas com a intermediação do negócio por terceiro – cfr alínea C), do probatório».

Portanto: a questão decidenda, segundo a acurada percepção da sentença recorrida – e as conclusões da alegação do presente recurso – é a de saber se devem ou não ser levadas em consideração as despesas incorridas (IMT, e despesas de intermediação), em sede de apuramento da mais valia obtida em resultado da cessão onerosa da posição contratual relativa ao contrato promessa de compra e venda do imóvel a que se refere a alínea B) do probatório.

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

A) Em 11.05.08 o impugnante apresentou uma declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2007, do qual resultou a liquidação n.º 2008 5003186899, tendo-se apurado um montante de imposto de € 11.827,23. – cfr. correspondência postal de fls. 30, dos autos e "Prints Informáticos" de fls. 26 a 28, e de fls. 37 a 46, do P.A. apenso.

B) Dá-se aqui por reproduzido o contrato promessa de compra e venda celebrado pelo impugnante e a sociedade "Alconru - Soc. Construção e Promoção Imobiliária, S.A.", de fls. 29 a 34, sem data, tendo o promitente–comprador celebrado um contrato de cessão da posição contratual que detinha naquela promessa, em 12.05.07, tendo apresentado declaração para liquidação de IMT devido pela cedência e efectuado o pagamento do imposto, em 22.05.07 – cfr. cópia do contrato de cessão da posição contratual, de fls. 35 e 36 e documento da D.G.C.I., de liquidação e pagamento de IMT, de fls. 50, do P.A apenso.

C) Dá-se aqui por reproduzido o contrato de mediação mobiliária, a factura e recibo emitido pela empresa "Garvetur - Soc. Mediação Imobiliária, S.A.", ao impugnante, de fls. 18, 23 e 24, dos autos.

2.2 Na lógica do modelo de tributação do rendimento, só deverão tributar-se os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo. E, como modo de levar a efeito esse modelo, a lei prevê um meio próprio para a situação: ao valor de aquisição serão acrescidos certos encargos e despesas, tidos como necessários para a obtenção do ganho de mais-valia. Na verdade, o valor da mais valia tributável não pode ser senão aquele que resulta da diferença entre o ganho de alienação do bem (valor de realização do direito relativo ao imóvel) e o valor de aquisição realização – valor aquele, líquido dos custos ou despesas necessárias para a concretização da cessão do direito relativo ao prédio.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva implica, para o imposto sobre o rendimento, o chamado princípio do rendimento líquido, segundo o qual apenas o montante do rendimento líquido constitui (verdadeiro) rendimento para o pagamento dos impostos, ou seja, que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção. Quer isto dizer que, em princípio, todos os gastos necessários à produção ou obtenção de determinado rendimento, como expressão negativa da capacidade contributiva que são, devem ser excluídos desse rendimento – cf., a este respeito, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 520 e 521.

Sobre o conceito de "*despesas necessárias (...), inerentes à alienação*", a Administração Fiscal já considerou que as remunerações pagas às empresas de mediação integram o conceito de despesas para cálculo das mais valias, para além das relativas ao IMT e aos encargos notariais e registrais – por entender ser muito redutor desprezar, como despesas necessárias e inerentes à aquisição ou à alienação as remunerações pagas a uma empresa de mediação, legalmente habilitada a desenvolver a sua actividade, que em determinado negócio jurídico tenha intervindo no quadro das suas legítimas atribuições de intermediação. A Administração Fiscal aceita que são consideradas dedutíveis as despesas que se relacionem com a obtenção da mais valia, como o pagamento da remuneração a uma empresa de mediação, no processo de transmissão de determinado bem imóvel. A Administração Fiscal reconhece que, uma vez demonstrada de forma inequívoca a conexão entre o montante pago à empresa de mediação e a transacção concreta que originou a mais valia tributável, nada obsta a que se considere a comissão de intermediação como despesa necessária para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS. *Assim, uma vez preenchidos os requisitos necessários para demonstrar de forma inequívoca a conexão do montante pago ao mediador imobiliário com a transacção concreta que originou a mais valia tributável e estando devidamente documentada a intervenção do respectivo mediador nos termos legais aplicáveis, poderá considerar-se a comissão de intermediação como "despesa necessária" para efeitos da alínea a) do artigo 51.º do CIRS* – cf. a este respeito o *Processo: 12/2008, da Direcção-Geral dos Impostos, de 2008-07-14 e 2008-08-12.*

Em se tratando, porém, de cessão de posição contratual dos direitos e obrigações decorrentes da promessa de compra e venda relativamente a bens imóveis, não *poderá considerar-se, nos termos da alínea a) do artigo 51.º do CIRS, como "despesa necessária"* o *montante pago ao mediador imobiliário por causa da transacção concreta que originou a mais valia tributável (montante que, por isso, não terá de acrescer ao "valor de aquisição" para efeitos de cálculo da mais valia obtida).*

Na verdade, são inequívocos os termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, sob epígrafe "*Mais-valias*".

Com efeito, está estabelecido que *constituem mais-valias os ganhos obtidos que resultem da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis*.

E, segundo os termos evidentes da alínea b) do n.º 4 do mesmo artigo 10.º do mesmo Código do IRS, o ganho sujeito a IRS é constituído *pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1*.

Como se vê, em relação às mais-valias obtidas e resultantes da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, a vontade da lei é a de muito claramente, e sem qualquer ambiguidade, defini-las «*pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão*» [e nada mais].

2.3 No caso sub judicio, a sentença recorrida ajuíza que a «questão decidenda diz apenas respeito à consideração, em sede de apuramento de mais valias em resultado da cessão onerosa de posição contratual relativa a um contrato promessa de compra e venda de um imóvel a que se refere a alínea B) do probatório das despesas incorridas, invocadas neste caso».

Julgamos realmente que a questão a decidir é precisamente esta.

O impugnante, ora recorrente pretende que das mais valias tributáveis se retire os «encargos fiscais resultantes do IMT suportado em resultado daquela cedência por parte do primitivo promitente adquirente ao respectivo cessionário (…), assim como as despesas suportadas com a intermediação do negócio por terceiro».

À questão assim posta a sentença recorrida responde essencialmente que «na definição do ganho sujeito a imposto vertido na alínea b), do n.º 4, do artº 10º do CIRS, não tem sustentação tal tese porquanto a mais-valia é constituída pela diferença da importância recebida pelo cedente e o preço por que obteve aquele direito objecto de cedência, o qual se circunscreve à aquisição da posição contratual no contrato relativo ao bem imóvel e esse é dado exclusivamente pelo montante do sinal pago ao promitente-vendedor. Trata-se em qualquer caso de encargos inerentes à transmissão da posição contratual, que só podem acrescer à importância recebida pelo cedente caso as mesmas sejam admitidas fiscalmente, o que não é o caso (…)».

Por tudo o que acima deixamos dito, julgamos que a sentença recorrida ajuizou bem a situação e fez boa interpretação a aplicação da lei – razão por que deve ser corroborada.

Estamos, deste modo, a concluir, e em resposta ao thema decidendum, que, em sede de *mais valias* obtidas em resultado de *cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel*, o ganho sujeito a IRS é constituído *pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão* – e, por força dos termos do n.º 1, alínea d); e alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS, não podem ser consideradas dedutíveis despesas outras requestadas (como de IMT, e despesas de intermediação).

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Taxa de autarquia local. Reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Tempestividade.

Sumário:

Nos termos dos n.ºs 3 e 4 do art. 16 do Regime Geral das Taxas das de Autarquias Locais, em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa de liquidação de taxa de autarquia local, a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 60 dias a contar da data em que se presume tacitamente indeferida a reclamação.

Processo n.º 376/10-30.
Recorrente: R. Bensimon – Publicidade Marketing Unipessoal, Lda.
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - R. BENSIMON - PUBLICIDADE MARKTING, UNIPESSOAL, LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa uma liquidação de taxas efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa relativas a licenciamento para afixação de publicidade na empena de edificação particular.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente por caducidade do direito de impugnar.

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

1. A Douta Sentença proferida pelo Tribunal "a quo" entendeu julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção, e consequentemente, absolveu a IMPUGNADA, ora RECORRIDA do pedido, uma vez que, tendo a reclamação graciosa sido apresentada em 27.03.2007, e não tendo a mesma sido decidida no prazo de 60 dias, o indeferimento tácito presumiu-se no dia 26.05.2007, pelo que a RECORRENTE dispunha de um prazo de 60 dias para impugnar, ou seja, o último dia do prazo para deduzir a impugnação judicial seria o dia 26.06.2007.

II. Assim, tendo a RECORRENTE deduzido a impugnação em 20.07.2007, verificou a excepção da caducidade do direito de acção.

III. Salvo o devido respeito por opinião diversa, a verdade é que, a Impugnação Judicial deduzida com fundamento em indeferimento tácito não é extemporânea.

IV. Com efeito, a RECORRENTE em 27.03.2007 apresentou a reclamação graciosa, pelo que, nos termos do disposto no art. 16º, n.º. 3 da Lei n.º 53-E/2006 de 29 de Dezembro, a reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias, tendo o indeferimento tácito ocorreu em 26.05.2007.

V. Assim, tendo ocorrido o indeferimento tácito em 26.05.2007, a RECORRENTE dispunha de um prazo de 60 dias para impugnar o acto, nos termos do disposto no art. 16º, n.º 4, Lei n.º 53-E/2006, ou seja, a RECORRENTE dispunha até ao dia 25.07.2007, para impugnar com fundamento no indeferimento tácito.

VI. Sucede porém que, no entender do Tribunal "a quo", a RECORRENTE deveria ter deduzido a impugnação judicial até ao dia 25.06.2007, ou seja, trinta dias após a presunção do indeferimento tácito que ocorreu em 26.05.2007.

VII. Com efeito, o Tribunal "a quo", violou o disposto no art. 16º, n.º 4 da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, quando proclamou que a RECORRENTE deveria ter impugnado, com fundamento no indeferimento tácito até 25.06.2007.

VIII. Pois tal como resulta do supra exposto, a RECORRENTE deduziu a impugnação judicial do tributo, em 20.07.2007, quando se encontrava a decorrer o prazo para apresentar a referida peça processual como fundamento em indeferimento tácito.

IX. E apesar de em 11 de Setembro de 2007, a RECORRIDA ter indeferido expressamente a reclamação apresentada pela RECORRENTE, a verdade é que, tal estatui o disposto no n.º 3 do art. 111º do CPPT, aplicável ex vi à Lei n.º 53-E/2006, caso haja sido apresentada, anteriormente à recepção da petição de impugnação, reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto, esta deve ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.

X. Perante o exposto, mal andou o Tribunal "a quo" ao julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção procedente, e consequentemente absolveu a RECORRIDA do pedido.

XI. Assim, a excepção da caducidade do direito de acção, jamais poderia ter sido julgada procedente, uma vez que, a RECORRENTE deduziu a impugnação judicial no prazo que dispunha para impugnar com fundamento em indeferimento tácito.

Termos em que deverá ser dado provimento ao recurso, julgando improcedente a excepção da caducidade do direito de acção, decidindo V.Exas no sentido do provimento do presente recurso, conforme é do Direito e da Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: a questão objecto do presente recurso prende-se com a tempestividade da impugnação deduzida na sequência de indeferimento tácito de reclamação graciosa contra o acto de liquidação de taxa de publicidade.

Fundamentação:

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Com efeito, e como se constata da decisão recorrida, nomeadamente a fls. 116, houve lapso na contagem do prazo de impugnação.

O prazo de 60 dias a que alude o art. 16.º, n.º 4 da Lei 53-E/2006 terminava em 25 de Julho de 2007, tendo a impugnação sido deduzida em 20 de Julho do mesmo ano.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, julgando-se tempestiva a impugnação judicial e revogando-se a decisão recorrida.

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) Em 1/3/2007 foi emitida a factura n.º 530000001931 no montante total de €8 021,02, referente a tela publicitária afixada na empena do prédio sito na Av. D. Carlos 1, n.º 4, em Lisboa – cf. fls. 22;

B) A lona publicitária em causa foi afixada em imóvel de propriedade particular - cf. acordo - artigos 29 da p.i., e 27º da contestação;

C) A Impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação mencionada em A) em 27/3/2007 - cf. fls. 23;

D) Através do ofício n.º 397DAJAF/DAT/07, recebido em 5/7/2007, o Município de Lisboa notificou a Impugnante para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 10 dias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da Lei Geral Tributária, sobre o projecto de indeferimento da reclamação graciosa mencionada em C) - cf. fls. 28 PA;

E) A Impugnante não exerceu o direito de audição prévia para o qual foi notificada - confissão artigo 24º da pi;

F) A Impugnante apresentou impugnação judicial em 20/07/2007 - cf. fls. 1;

G) Em 03/09/2007 foi indeferida a reclamação identificada em C) - cf. fls. 33 do PA;

H) A Impugnante foi notificada de tal decisão em 13/9/2007 – cf. fls. do PA não numeradas.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a da tempestividade da impugnação.

Está-se perante a impugnação de uma taxa municipal, pelo que é aplicável o Regime Geral das Taxas das de Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, o que não é objecto de controvérsia.

O art. 16.º do RGTAL estabelece o seguinte:

Artigo 16.º

Garantias

1 - Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2 - A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3 - A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4 - Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5 - A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.

No caso em apreço a liquidação foi emitida em 1-3-2007 [alínea A) da matéria de facto fixada] e foi apresentada reclamação graciosa em 27-3-2007 [alínea C) da matéria de facto fixada], portanto, dentro do prazo de 30 dias referido no n.º 2 daquele art. 16.º.

A reclamação graciosa presume-se indeferida se não for decidida no prazo de 60 dias (n.º 3 do transcrito art. 16.º), o que, no caso em apreço, ocorreu em 27-5-2007.

Do indeferimento tácito cabe impugnação judicial no prazo de 60 dias a contar do indeferimento (n.º 4 do mesmo art. 16.º). Por isso, neste caso, tendo-se formado o indeferimento tácito em 27-5-2007, a impugnação poderia ser apresentada até 27-7-2007.

Como a impugnação foi apresentada em 20-7-2007 (fls. 1), tem de se concluir pela sua tempestividade.

Por isso, a Impugnante tem razão.

Termos em que acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;

- revogar a sentença recorrida;

- ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de Lisboa, a fim de ser apreciado o mérito da impugnação se a tal motivo diferente da intempestividade não obstar.

Sem custas, por não ter havido contra-alegações.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Reclamação para a Conferência de Despacho do Relator. Anulação de venda. Prazo. Ónus da prova do conhecimento da venda.

Sumário:

I — Invocando a recorrente como fundamento do pedido de anulação de venda nulidades processuais ao abrigo do artº. 201º do CPC, o prazo para o pedido é de 15 dias contados da data da venda ou daquela em que o requerente tomou conhecimento da mesma, competindo-lhe provar a data desse conhecimento (artº. 257º, n.º 1, alínea c) e 2 do CPPT).

II — Se a recorrente apenas alegou e provou que o seu cônjuge requereu certidão do termo de adjudicação e da escritura de compra, que lhe foi entregue em determinada data, não invocando nem provando que só após a entrega dessa certidão tomou conhecimento da venda, há que considerar que a recorrente não provou ter conhecimento da venda em data diversa da sua realização, julgando o pedido de anulação da venda extemporâneo porque apresentado para além dos 15 dias contados da data da venda.

III — Deste modo, merece confirmação o despacho do Relator que, confirmando o Acórdão recorrido, assim decidiu.

Processo n.º 397/10-30.
Recorrente: Maria Helena Lorente Poge de Almeida de Sá.
Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, SA e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Maria Helena Lorente Poge de Almeida de Sá, idª nos autos, veio reclamar para a Conferência do despacho do Relator que, ao abrigo do disposto nos artºs 700º, n.º 1, alínea c) e 705º, ambos do CPC, decidiu sumariamente o recurso por si interposto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12.01.2010, que julgou improcedente o recurso por si interposto de decisão do Mmº Juiz do TAF de Lisboa, que, por sua vez lhe rejeitara, por extemporâneo, o seu pedido de anulação de venda de imóvel urbano penhorado e vendido no processo de execução fiscal n.º 3140199207001371, instaurado contra Helder António Fonseca de Sá, para cobrança de dívida à CGD.

Na parte final da sua reclamação, a recorrente veio dizer o seguinte (que, ao fim e ao cabo, resume a sua discordância quanto ao decidido):

"O Mmº Srº Juiz Conselheiro Relator limitou-se a emitir pronúncia quanto à primeira parte da disposição legal em apreço – artº 257º, n.º 2 do CPPT -, ou seja, julgando a questão da eventual arguição e prova efectuada pela Requerente da data em que tomou conhecimento da venda.

Porém, omitiu pronúncia quanto aos demais argumentos invocados pela recorrente nas Motivações de recurso (de que acima apenas se transcreveram as Conclusões apresentadas), sendo, consequentemente nulo o Despacho ora em crise, nos termos e para os efeitos do disposto pelo artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Sem curar de aferir da argumentação jurídica e demais matéria factual que, por si só, implicam decisão diversa da proferida.

Atendendo a que, provando-se que as nulidades arguidas, nos termos do artº 201º do CPC, foram conhecidas apenas no momento em que o Recorrido Serviço de Finanças disponibilizou a informação requerida (em 17.01.2008)

É por demais evidente que a Petição de Anulação de venda com fundamento em tais nulidades entrou dentro do prazo imposto por lei (28.01.2008), sendo assim viável a reforma do Despacho sub judice, nos termos e para os efeitos do disposto no artº 669º, n.º 2 do CPC.

Termina nos seguintes termos:

"Deverá o presente requerimento ser admitido à Conferência e ser julgado e procedente, por fundado e provado, e, em consequência, ser o Acórdão em crise revogado, mais se ordenando à 1ª instância se digne prolatar despacho saneador que obedeça aos estatuído pelo artº 510º e segs. do CPC".

2. Ouvida a parte contrária sobre o teor da reclamação, esta nada veio dizer.

3. É do seguinte teor o despacho reclamado:

"Dada a simplicidade da questão objecto do recurso, passa-se a proferir despacho ao abrigo do disposto nos artºs 700º, n.º 1, alínea c) e 705º, ambos do Código de Processo Civil.

1. Maria Helena Lorente Poge de Almeida de Sá, idª nos autos, veio recorrer do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12.01.2010, que julgou improcedente o recurso por si interposto de decisão do Mmº Juiz do TAF de Lisboa, que, por sua vez lhe rejeitara, por extemporâneo, o seu pedido de anulação de venda de imóvel urbano penhorado e vendido no processo de execução fiscal n.º 3140199207001371, instaurado contra Helder António Fonseca de Sá, para cobrança de dívida à CGD, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). A recorrente requereu, em 28.01.2008, a anulação da venda de bem imóvel da propriedade do seu marido, realizada em 12.12.2007.

2ª).Para tanto, a recorrente invocou factos que comprovam o conhecimento extemporâneo, posterior e acidental, quer da referida venda, quer dos factos que sustentam a peticionada anulação por nulidade (designadamente os alegados nos arts. 7º a 10º da PI).

3ª). A recorrente invocou a verificação de nulidades processuais diversas, anteriores à realização da venda ocorrida em 12.12.2007, nos termos e com os efeitos previstos pelo artº. 201º do CPC.

4ª). O Tribunal a quo prolatou Despacho-Sentença, conhecendo apenas a questão da caducidade do direito de acção e não se pronunciando sobre as demais nulidades invocadas.

5ª). O TCAS confirmou a Sentença da lª Instância sem curar de aferir da data em que a Recorrente tomou conhecimento efectivo dos factos que servem de fundamento ao pedido de anulação da venda realizada.

6ª). O conhecimento antecipado da caducidade, bem como a aplicação imediata dos respectivos efeitos cominatórios, parece-nos precipitado e infundado, atento o facto de desvalorizar a invocação dos factos que sustentam o conhecimento posterior da ocorrência da própria venda,

7ª). Como viola o direito da recorrente de apresentar e fazer prova do momento em que teve efectivo conhecimento dos factos que servem de fundamento ao pedido de anulação de tal venda.

8ª). O despacho saneador-sentença sub judice, bem como o Acórdão do TCAS que o confirma, violam, clara e frontalmente, o disposto no artº. 510º, l, a), do CPC, tendo sido apreciada excepção peremptória em detrimento das nulidades processuais suscitadas pela ora recorrente,

9ª). Mais violando o disposto pelos arts. 3º, 4º, e 3º-A, ambos do CPC, bem como o disposto pelo artº. 257º, 2, do CPPT, ao impedir, com o referido conhecimento antecipado (e precipitado), a merecida e oportuna produção de prova ao alcance da recorrente.

10ª). No caso sub judice, não é apenas o acto de venda que está em causa - muito embora e acessoriamente, também tal acto sofra de vícios que no entender da Recorrente são irreparáveis.

11ª). O que verdadeiramente está em causa são as nulidades arguidas nos termos e para os efeitos do disposto pelo artº. 201º do CPC, as quais fundamentam e determinarão a anulação da venda efectuada.

12ª). A arguição dos factos que configuram tais nulidades deve ser efectuada no prazo de 15 dias após o seu conhecimento (artº. 257º, l, c), do CPPT).

13ª). A ora recorrente tomou conhecimento de tais factos apenas em 17.01.2008, data em que foi disponibilizada pelas Finanças a certidão peticionada pelo marido,

14ª). Termos em que a acção de anulação fundada em factos que consubstanciam arguição de diversas nulidades ao abrigo do disposto pelo artº. 201º do CPC se mostra oportuna e tempestiva, devendo, consequentemente, ser admitida e julgada, prosseguindo os demais termos até final.

Termos em que e nos demais de Direito,

Deverá o presente recurso ser admitido e julgado procedente, por fundado e provado, e, em consequência, ser o Acórdão ora em crise revogado, mais se ordenando à 1ª Instância se digne prolatar despacho saneador que obedeça ao estatuído pelo art.º 510.º e segs. do CPC.

Assim farão Vossas Excelências a Merecida e Costumada Justiça!

2. A recorrida CGD veio apresentar contra-alegações nas quais conclui:

1ª) O presente recurso viola de direito a orgânica dos Tribunais Administrativos e Fiscais, conforme se preconiza em Douto Despacho do Tribunal "a quo".

2ª) Assim, nos termos do artº 120º do ETAF, pela redacção do DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, fixou-se a extinção do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário em relação ao processo instaurado após a sua entrada em vigor.

3º) Nos termos da nova redacção introduzida no artº 41º, alínea b) do ETAF, pelo artº 1º do DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, cujo início de vigência foi marcado pelo artº 5º, n.º 1 daquele diploma e Pela Portaria n.º 398/97, de 18 de Maio, para 15.07.1997, data em que entrou em funcionamento o Tribunal Central Administrativo, passou tal competência a competir ao TCA, em matéria de contencioso tributário e também conhecer dos recursos interpostos nos processos de impugnação em último grau de jurisdição.

4ª) O presente processo deu entrada com a lei vigente, em 28/01/2008, após a instalação do TCA, não admitindo, por isso, um 3º grau de jurisdição.

5ª) Aplicam-se, pois dois graus de jurisdição, cfr. normas citadas supra, não havendo, desde logo, de direito, fundamento para a admissão do recurso, não devendo o mesmo ser admitido.

6ª) Tratando-se a incompetência de uma excepção dilatória, nos termos do artº 494º do CPC, aplicável "ex vi" artº 2º do CPPT, nada obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e declare a absolvição da instância com as legais consequências.

7ª) Se assim ser não entender e por mera cautela de patrocínio nos termos do recurso, a recorrente veio requerer em 08.01.2008 a anulação da venda efectuada no âmbito do processo de execução fiscal n.º 314019920701371.

8ª) A recorrida suscitou a questão prévia da caducidade do direito de acção.

9ª) A sentença de que se recorre julgou procedente a invocada excepção.

10ª) Nos termos do artº 257º, n.º 1, alínea c) do CPPPT, o prazo para ser intentada a anulação da venda é de 15 dias contados da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação.

11ª) Recai sobre quem requer a anulação da venda o ónus da prova de que teve conhecimento da mesma em momento posterior ao da realização.

12ª) Em momento algum a recorrente refere qualquer facto demonstrativo da data em que ela requerente tomou conhecimento da venda, referindo apenas factos relativos ao seu marido.

13ª) Não invocando tais factos, muito menos os prova.

14ª) Pelo que se tem de presumir que o conhecimento ocorreu na data da concretização da venda, 12.12.2007, sendo o competente prazo de 15 dias, contado nos termos do CPC "ex vi" artº 20º, n.º 2 do CPPT, se inicia em 13.12.2007 e completa-se no dia 09.01.2008.

15ª) Encontrando-se, em 28.01.2008, há muito ultrapassado o prazo legalmente previsto para apresentação do requerimento de anulação da venda.

16ª) Sendo intempestiva a petição de anulação da venda e a caducidade do direito de acção uma excepção peremptória, não caberá conhecer dos restantes pedidos, implicando a absolvição do pedido nos termos do artº 483º do CPC ("ex vi" n.º 2 do CPPT).

Termos em que se requer a V.ªs Excias se dignem confirmar a sentença de que se recorre, pois só assim se fará Justiça.

3. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls 30/31, no qual defende a improcedência da questão suscitada pela recorrida nas suas contra-alegações – inadmissibilidade do recurso por se tratar de recurso proferido pelo TCA Sul em 2º grau de jurisdição – e a improcedência do recurso uma vez que a recorrente não provou concretamente e como era seu ónus a data em que teve conhecimento da realização da venda cuja anulação requereu.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a). Corre termos no Serviço de Finanças de Amadora - 2 o processo de execução fiscal n.º 3140199207001371, em que é executado Hélder António Fonseca de SÁ, para cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos (Processo de Execução Fiscal apenso);

b). A requerente é casada com o executado, desde 21/07/1990, sob o regime de separação de bens (Processo de Execução Fiscal apenso);

c). Na execução fiscal, foi penhorado o prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia da Brandoa, concelho da Amadora, sob o artigo 1451, pertencente ao executado (Processo de Execução Fiscal apenso);

d). Por despacho do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças da Amadora - 3 datado de 22/11/2007, o prédio urbano penhorado foi adjudicado à Caixa Geral de Depósitos pelo preço de € 498.797,90 (Doc. fls. 36 e Processo de Execução Fiscal apenso);

e). Com realização de escritura pública de venda à Caixa Geral de Depósitos no dia 12/12/2007 (Doc. de fls. 38/41 e Processo de Execução Fiscal apenso);

f). No dia 08/01/2008, o executado requereu no processo de execução fiscal a passagem de certidão dos documentos de fls. 312 a 317, 326 a 328, 339, bem como do termo de adjudicação e escritura de compra e venda, para efeitos de diligência judicial que pretendia instruir (Doc. de fls. 26);

g). A certidão requerida foi emitida no dia 17/01/2008 (Doc. de fls. 27);

h). No dia 17/01/2008, o executado requereu no processo de execução fiscal a passagem de certidão dos documentos de fls. 123, 196, 211, 212, 215, 216, 221, 223, 232, 234, 257 a 260, 261 e 307, para efeitos de diligência judicial que pretendia instruir (Doc. de fls. 44);

i)).A certidão requerida foi emitida no dia 17/01/2008 (Doc. de fls. 45);

j). A requerente apresentou a presente petição inicial de anulação da venda no dia 28/01/2008.

5. A única questão objecto do recurso é a da tempestividade do pedido de anulação de venda. Porém, a recorrida CGD suscitou a questão prévia da inadmissibilidade do recurso, uma vez que a decisão recorrida foi proferida em 2º grau de jurisdição pelo TCA SUL.

Porque esta questão tem prioridade de apreciação, uma vez que, a proceder, dispensaria o conhecimento do objecto do recurso, começaremos por dela conhecer.

5.1. Alegou a recorrida CGD que o recurso viola a lei orgânica dos TAF, já que nos termos do artº 120º do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, foi extinto o 3º grau de jurisdição. Assim, com a entrada em vigor da Portaria 398/97, de 18 de Maio, data da

entrada em funcionamento do Tribunal Central Administrativo, este Tribunal passou a funcionar em último grau de jurisdição.

No seu parecer de fls. 30/31, o MºPº entendeu ser o recurso admissível, uma vez que o DL n.º 229/96 não é aplicável aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor. E, sendo embora certo que o pedido de anulação da venda deu entrada em 28.01.2008, a verdade é que estamos perante um incidente do processo de execução instaurado em 1992, pelo que a data a considerar para efeitos do citado artº 120º é o da data da instauração da execução fiscal - 1992 - em que era ainda admissível o 3º grau de jurisdição.

Vejamos qual das teses colhe o apoio legal.

O artº 1º do Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, veio dar ao artº 120º do ETAF então em vigor, a seguinte redacção:

"Artigo 120º

Graus de jurisdição no contencioso tributário

A extinção do anterior 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor".

O artº 5º, n.º 1 do mesmo DL, estabeleceu o seguinte:

"1 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o presente diploma entra em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo".

A Portaria n.º 398/97, de 18 de Junho, por sua vez, veio determinar a instalação do Tribunal Central Administrativo com efeitos a partir de 15 de Setembro seguinte.

Temos então que, relativamente aos processos instaurados até esta data, ainda é admissível o terceiro grau de jurisdição.

Por isso, o que importa agora apurar é se o pedido de anulação da venda – instaurado em 28.01.2008 – deve considerar-se instaurado nesta data ou se o que conta é a data de instauração processo de execução fiscal do qual constitui incidente – 1992.

Esta questão foi já tratada por este Tribunal e Secção, nomeadamente nos Acórdãos de 09.07.2003 – Recurso n.º 0922/03, de 22.03.2001 - Recurso n.º 025503, de 04.04.2001 – Recurso n.º 025802 e de 22.10.2008 – Recurso n.º 0660/08, a propósito do processo de execução fiscal.

Da análise desses arestos conclui-se que o processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei e que, assim, dela é formalmente autónomo - artº 97º n.º 1 alínea o) e 203º e segs. do CPPT -, ainda que funcione igualmente como oposição ou contestação à execução, de modo paralelo ao disposto nos artºs 812º e segs. do CPCivil, e, por isso, é a data da sua instauração a que releva para efeitos do preceituado no referido artº. 120º do E.T.A.F..

Também Jorge Lopes de Sousa -CPPT Anotado e Comentado, Vol I- 2006, em anotação ao artº 4º do DL n.º 433/99 nos diz que "relativamente a processos judiciais que têm tramitação autónoma, mas estão conexionados com outros (como é o caso de oposição à execução fiscal ou de execução de julgado) deveria atender-se ao momento da instauração do próprio processo dependente".

Por argumentação "a contrario", teremos que, nos casos em que exista mero incidente processual, mas não um processo formalmente autónomo, a data a considerar é a da instauração do processo principal, o que no presente caso significa que seja a instauração da execução fiscal em 1992 a relevante. E daqui resulta logo que o presente recurso é admissível, pois o processo de execução estava pendente na data da entrada em vigor da alteração operada pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Improcede, pelo exposto, a questão prévia suscitada pela recorrida CGD.

5.2. Posto isto, passemos a conhecer do objecto do recurso.

De acordo com o artº 257º, n.º 2 do CPPT, o prazo para requerer a anulação da venda conta-se da data da venda ou daquela em que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento.

Quer isto dizer que cabia à recorrente o ónus da prova da data em que teve conhecimento da venda.

Ora, como se escreveu no acórdão recorrido, a recorrente não cumpriu tal ónus.

E à mesma conclusão se havia chegado na decisão de 1ª instância onde se escreveu o seguinte: "os elementos documentais trazidos aos autos pela recorrente atestam apenas que em determinada data, no caso em 08.01.2008, o executado pediu uma certidão de determinados elementos da execução fiscal, entre os quais figurava a escritura pública da venda em causa; e que dias depois, a certidão pretendida foi entregue ao executado, cônjuge da agora requerente.

Contudo, daí não se extrapola que é em alguma dessas datas, ou em momento anterior ou em momento posterior, que a requerente, que nem sequer é quem pede tais certidões, teve conhecimento da venda, mas tão só que pelo menos na primeira daquelas datas o executado já tinha conhecimento da venda.

Por outro lado, invoca singelamente a recorrente que o seu cônjuge (ora executado) teve conhecimento verbal da venda no dia 07.01.2008, sendo certo que lhe incumbia alegar e provar que foi também nessa data que a própria requerente tomou conhecimento desse facto.

De todo o modo, é imperativo concluir que a requerente não ofereceu prova de tal facto.

É assim manifesto que não logrou a requerente provar que teve conhecimento da venda em momento distinto do da sua concretização".

Por tudo o que ficou dito, o recurso não merece provimento.

6. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 31 de Maio de 2010"

4. Conforme resulta do despacho recorrido, sufragando a anterior decisão do TCA Sul e do tribunal tributário de 1ª instância, o Relator considerou extemporâneo o pedido de anulação da venda, uma vez que a recorrente não provou ter tido conhecimento daquela em data diversa da sua realização.

É certo que do probatório resultam os seguintes factos:

"f). No dia 08/01/2008, o executado requereu no processo de execução fiscal a passagem de certidão dos documentos de fls. 312 a 317, 326 a 328, 339, bem como do termo de adjudicação e escritura de compra e venda, para efeitos de diligência judicial que pretendia instruir (Doc. de fls. 26);

g). A certidão requerida foi emitida no dia 17/01/2008 (Doc. de fls. 27);

h). No dia 17/01/2008, o executado requereu no processo de execução fiscal a passagem de certidão dos documentos de fls. 123, 196, 211, 212, 215, 216, 221, 223, 232, 234, 257 a 260, 261 e 307, para efeitos de diligência judicial que pretendia instruir (Doc. de fls. 44);

i)).A certidão requerida foi emitida no dia 17/01/2008 (Doc. de fls. 45);"

Porém, o requerimento e entrega da certidão, só por si, nada provam quanto ao conhecimento da data da venda, sendo certo que a mesma certidão foi requerida pelo cônjuge da recorrente com a qual ela era casada em regime de separação de bens (V. alínea b) do probatório). Para se poder chegar à conclusão que a recorrente pretende, era necessário que a mesma tivesse alegado expressamente e provado que só após a entrega da certidão requerida pelo seu cônjuge tomou conhecimento da venda.

Sendo assim, e uma vez que à data da entrada do pedido havia já decorrido o prazo previsto no artº 257º, nºs 1, alínea c) e 2 do CPPT, aquele é extemporâneo.

E, sendo extemporâneo o pedido, é óbvio que o tribunal nada mais pode apreciar, pelo que o despacho reclamado, ao não apreciar as nulidades processuais invocadas e previstas no artº 201º do CPC, não cometeu qualquer omissão de pronúncia.

5. Nestes termos e pelo exposto, indefere-se a reclamação e confirma-se o despacho recorrido.

Custas pela reclamante, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

IVA. Inexistência do facto tributário. Erro na quantificação da matéria tributável. Pedido de revisão. Impugnabilidade.

Sumário:

I — Os artigo 86.º n.º 5 da LGT e 177.º, n.º 1 do CPPT exigem a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável como condição da impugnabilidade judicial de actos tributários com base em erro na quantificação da matéria colectável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos.

II — A expressão «erro na quantificação» adoptada nas normas referidas restringe de forma clara esse erro aos casos em que se verifica por parte da comissão de revisão erro material de cálculo fundado em dados objectivos tecnicamente apreensíveis, aí se não englobando as situações em que o impugnante alega a inexistência dos factos tributários.

Processo n.º 406/10-30.
Recorrente: Pedro Paulo Iglesias de Freitas Rangel.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Pedro Paulo Iglesias de Freitas Rangel, melhor identificado nos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra as liquidações adicionais de IVA referente aos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003 e respectivos juros, formulando as seguintes conclusões:

A. O recorrente apresentou uma impugnação judicial visando a anulação das liquidações de IVA em causa, tendo alegado como causa pedir factos que constituem válido fundamento de impugnação, concretamente inexistência de factos tributários.

B. A inexistência dos factos tributários é um vício cujo conhecimento pelo Douto Tribunal a quo não está sujeito à dedução prévia de um pedido de revisão da matéria tributável.

C. Esta posição é acolhida pela jurisprudência que dimana dos Doutos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 19-03-2002 e de 24-09-2002, Processo 6109/01 e 6754/02, respectivamente, todos consultáveis in www.dgsi.pt.

D. O artigo 86.º, n.º 5 da LGT o n.º do artigo 117.º do CPPT apenas exigem o prévio pedido de revisão da matéria tributável quando se impugnem as liquidações resultantes de métodos indirectos com fundamento em erro na quantificação ou erro ou falta de pressupostos para a passagem a tais métodos.

E. É essa a jurisprudência que também dimana do referido Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24-09-2002, processo 6754/02, in www.dgsi.pt.

F. Aliás, já no domínio da lei anterior à LGT, o supra referido acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 1 de Junho de 1994, perfilhava posição semelhante à referida na conclusão D).

G. Na impugnação judicial, o recorrente não alegou qualquer erro na quantificação da matéria colectável por métodos indirectos ou qualquer erro ou falta de pressupostos para a passagem a tais métodos.

H. Ao julgar a impugnação improcedente e, assim obstar ao conhecimento do mérito da causa, a douta sentença fez errada interpretação e aplicação do n.º 5 do artigo 86.º da L.G.T e do n.º 1 do artigo 117.º do CPPT.

I. Nestes termos, deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogar a decisão recorrida e, em consequência, ordenar a remessa do processo à 1ª. instância para que, se outro obstáculo não surgir, o processo continue a fim de ser proferida decisão sobre o mérito da impugnação judicial deduzida pelo Recorrente.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

"Objecto do recurso: necessidade de reclamação prévia para efeitos da revisão da matéria tributável, como condição de impugnabilidade a que aludem os arts. 86º, n.º 5 da Lei Geral Tributária e 117º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Alega o recorrente que o n.º 5 do artigo 86.º da Lei Geral Tributária e o n.º 1 do artigo 11º do CPPT apenas exigem o prévio pedido de revisão da matéria tributável quando se impugnem as liquidações resultantes de métodos indirectos com fundamento em erro na quantificação ou erro ou falta de pressupostos para a passagem a tais métodos.

E que não alegou qualquer erro na quantificação da matéria colectável por métodos indirectos ou qualquer erro ou falta de pressupostos para a passagem a tais métodos.

Afigura-se-nos que carece de razão.

A jurisprudência citada pelo recorrente não tem aplicação do no caso subjudice pois trata de situações em que, para além do erro na quantificação ou dos pressupostos para a determinação da matéria tributável se invocaram outros fundamentos, nomeadamente falta de fundamentação (Acórdão 6109/01 do Tribunal Central Administrativo Sul) ou a inexistência jurídica dos actos tributários (em virtude de as notificações não conterem todos os elementos exigidos pelo art. 36º n.º 2 do CPPT), a falta de fundamentação, a preterição da formalidade legal de audiência prévia e ilegalidades várias cometidas no procedimento tributário e no relatório da fiscalização (caso do Acórdão 6754/02 do Tribunal Central Administrativo Sul).

Ora no caso, como se constata da petição inicial o fundamento de impugnação invocado era a inexistência de factos tributários (o que não se confunde com ilegalidade determinante da inexistência do acto tributário) que permitissem à Administração Fiscal proceder às liquidações adicionais impugnadas, ou seja a inexistência dos pressupostos de facto que estariam na sua base - cf. o articulado da petição inicial, designadamente o artº 48, e o pedido.

Ora, como é sabido o facto tributário é o facto gerador do imposto ou o pressuposto de facto da obrigação do imposto (cf. Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 3ª edição, pág. 261).

Assim ocorre inexistência do facto tributário quando se dá como existente um facto tributário que nunca existiu, o que implica um erro sobre os pressupostos de facto - cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 4ª ed., pág. 449.

Ou seja o recorrente alegava na impugnação erro sobre os pressupostos de facto, consubstanciados numa disparidade entre a realidade e a quantificação da matéria tributável o que constitui, para todos os efeitos, invocação de erro na quantificação da matéria tributável e cabe assim na previsão dos artº 117º n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário e 86º, n.º 5 da Lei Geral Tributária.

A decisão recorrida não merece pois, neste ponto, qualquer censura.

Termos em que 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) Foram emitidas as liquidações adicionais de IVA nºs 04332438, 04332444, 04332451 e 04332456 referente aos anos de 2000, 2001, 2002 e 20003 e respectivos juros á sociedade "Fortuna Duarte & Silva, Ldª".

B) O impugnante foi citado para os termos do processo de execução fiscal de Lisboa 13 na qualidade de responsável subsidiário por reversão da execução fiscal instaurada originariamente á sociedade "Fortuna Duarte & Silva, Ldª", para pagamento do imposto e juros mencionados na alínea anterior.

C) As liquidações mencionadas em A) resultam de correcções efectuadas à matéria colectável da sociedade "Fortuna Duarte & Silva" com recurso a métodos indirectos.

D) Não foi apresentado pedido de revisão da matéria colectável.

5- A questão objecto do presente recurso consiste em saber da necessidade, "in casu", de ser apresentado prévio pedido de revisão da matéria colectável, como condição da impugnabilidade de acto tributário a que se alude nos artigos 86.º n.º 5 da LGT e 117.º n.º 1 do CPPT.

Certo é que o ora recorrente fundamentou a impugnação deduzida das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003 na inexistência dos respectivos factos tributários.

Na sentença recorrida, por entender-se que a impugnação dessas liquidações não poderia ser deduzida sem previamente ter sido apresentado pedido de revisão da matéria colectável conforme impõem os dispositivos legais acima referidos, a impugnação foi julgada improcedente.

Na sua alegação de recurso, em síntese, o recorrente defende que a inexistência dos factos tributários não consubstancia vício cujo conhecimento contencioso esteja sujeito a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável, sendo certo que não alegara qualquer erro na quantificação dessa matéria por métodos indiciários, nem na verificação nos pressupostos de aplicação desses métodos.

Vejamos.

Os artigos 86.º, n.º 5 da LGT e 117.º n.º 1 do CPPT, de forma idêntica, exigem como condição de impugnabilidade de actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos a prévia apresentação do pedido de revisão da matéria colectável.

Sendo inquestionável que não se verifica esta última hipótese, resta-nos apurar se a alegação de inexistência dos factos tributários, enquanto denúncia de erro nos pressupostos de facto, "*consubstanciados numa disparidade entre a realidade e a quantificação da matéria tributável, constitui, para todos os efeitos, invocação de erro na quantificação da matéria tributável e cabe assim na previsão dos artigos 117.º n.º 1 do CPPT e 86.º n.º 5 da LGT*", como defende o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Entendemos que não.

Com efeito, a expressão de "erro na quantificação" adoptada na norma em causa restringe de forma clara esse erro aos casos em que se verifica por parte da comissão de revisão erro material de cálculo fundado em dados objectivos tecnicamente apreensíveis e já não quando a questão que se coloca, como é o caso da inexistência de factos tributários, contende ou pode contender com a ponderação de matéria de direito, como sucede na situação "sub judicio" em que, para além do mais, face à circunstância da devedora originária ter cessado a actividade comercial no ano de 1999, se questiona a legitimidade da AT presumir a existência de operações sujeitas a tributação em sede de IVA-cfr. artigos 46.º a 49.º da petição inicial.

Como se afirma no acórdão de 13/03/02, no recurso n.º 26.276 - "*Ora, resulta destas disposições que a reclamação para a comissão de revisão só é condição da impugnação judicial quando este tenha como exclusivo fundamento a errónea quantificação da matéria tributável.*

Se o fundamento da impugnação judicial for outro, mormente uma questão de direito, já a reclamação para a comissão de revisão não é condição de impugnação judicial.

E compreende-se que assim seja, pois os membros da comissão de revisão podem não ser juristas e podem não ter competência técnica para a resolução de questões de direito. A sua competência está direccionada para a decisão de questões técnicas, de questões de quantificação a partir de métodos de prova indirecta, como seja presunções e estimativas".

Sendo assim, não é de manter a sentença recorrida ao julgar improcedente a sentença recorrida com fundamento na inimpugnabilidade das liquidações como decorrência do facto de não ter sido apresentado prévio pedido de revisão da matéria colectável.

Não se conhece em substituição da questão de mérito suscitada pelo impugnante, nos termos do artigo 715.º n.º 2 do CPC, uma vez que, nomeadamente, do probatório não constam os elementos necessários para o efeito.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, a sentença recorrida, devendo os autos baixar ao Tribunal Tributário de Lisboa para conhecimento de mérito da impugnação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Erro na forma do processo. Interesse em agir. Legitimidade. Litispendência. Penhora de créditos.

Sumário:

I — O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o indeferimento de reclamação administrativa que não aprecie a legalidade do acto de liquidação é a acção administrativa especial, e não a impugnação judicial (artigo 97.º, n.º 2 do CPPT).

II — Tendo o juiz corrigido o erro na forma de processo por via de mera «correcção da distribuição» e não resultando daí prejuízo para a defesa, esta forma sui generis *de correcção de erro na forma de processo determinada pela errada indicação na notificação dos meios de defesa ao dispor do notificado deve ter-se por legítima.*

III — Na penhora de créditos, a legitimidade processual do devedor destes, para reclamar do acto do órgão da execução fiscal que a ordenou, deriva do seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre os créditos) e na repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação com o fundamento invocado, traduzida no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal.

IV — Acresce que, sendo o autor o destinatário do acto notificado e tendo interesse directo em conhecer as razões que levaram a que os argumentos expostos nos requerimentos que apresentou fossem desatendidos, tem quer interesse em agir, quer legitimidade para a presente acção.

V — A excepção de litispendência, como a de caso julgado, pressupõe a repetição de uma causa (artigo 497.º, n.º 1 do CPC), repetindo-se a causa quando se propõe uma acção idêntica à outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigo 498.º, n.º 1 do CPC).

VI — Existindo entre as causas uma causa de pedir comum, a par de outras exclusivamente invocadas na presente acção, mas pretendendo-se dela retirar consequências jurídicas diversas numa e noutra, falha o requisito da identidade de pedidos sem o qual não pode ter-se por verificada a excepção de litispendência.

Processo n.º 407/10-30.
Recorrente: Município de Santo Tirso
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 - O Município de Santo Tirso, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 22 de Fevereiro de 2010, que indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação por si apresentada *atenta a verificação das excepções*

dilatórias insupríveis de falta de interesse em agir, ilegitimidade do autor e litispendência, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1 – O Recorrente foi notificado expressamente para impugnar judicialmente o acto em crise.

2 – Por considerar que o acto carecia de fundamentação deduziu a presente impugnação nos termos do disposto no art. 36º, 37º, 99º e ss do CPPT.

3 – Logo, a forma do processo está correcta e em consequência deve ser revogada a decisão que determinou a correcta distribuição.

4 – Com os presentes autos pretende o Recorrente que seja declarada a falta de fundamentação do acto em causa e a omissão de pronúncia.

5 – Logo, o Recorrente, destinatário do acto, tem todo o interesse em agir, pois está em causa o direito fundamental à defesa, ou seja, só possível exercer uma defesa se o acto estiver devidamente fundamentado.

6 – Mesmo considerando a tese do Tribunal – que está em causa a declaração de impenhorabilidade dos subsídios – parece evidente que o Recorrente também tem interesse em agir, pois, uma das suas competências consiste no apoio e fomento ao desporto e os subsídios são um dos meios de concretização dessa política – Lei n.º 169/99, de 18/06, art. 64º, n.º 4, alínea b).

7 – Ora, se penhorados os subsídios, fica em causa uma das competências do Recorrente, pois fica impedido de concretizar tal apoio, e, nem se diga, como na douta decisão que, uma vez atribuído o subsídio, a penhora não desvincula o executado da sua obrigação. Com o devido respeito, nada de mais errado, pois o subsídio tem de estar afecto ao fim a que se destina, não podendo ser utilizado pelo beneficiário para outros fins, sendo mesmo uma das obrigações das autarquias fiscalizar o destino do dinheiro.

8 – Assim sendo, parece evidente que, se penhorado o subsídio, não pode uma autarquia entregar o dinheiro à AF, sendo mesmo obrigada a revogar a deliberação que decidiu atribui o subsídio, sob pena de o dinheiro público ter como destino o pagamento de impostos, mas, hoje, com o DL 273/2009, de 01/10, a questão da impenhorabilidade está definitivamente resolvida – vide art. 6º.

9 – Tem assim o Recorrente todo o interesse em agir, bem como, tem legitimidade.

10 – Por último, não existe litispendência entre os presentes autos e a Reclamação que corre termos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel com o n.º 738/09.7BEPNF, pois conforme o já dito, nos presentes autos, está em causa a falta de fundamentação e a omissão de pronúncia e na Reclamação está em causa a impenhorabilidade dos subsídios.

Termos em que o presente Recurso deve ser julgado por provado e improcedente (sic) e em consequência ser revogada a douta sentença.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 156 e 157 dos autos, concluindo no sentido de que o recurso não merece provimento, pois que se lhe afigura carecer o recorrente de interesse em agir e de legitimidade.

4 - Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 158 a 160 dos autos) nada vieram dizer.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

São as de saber se bem andou a decisão recorrida ao ordenar *a correcção da distribuição,* de impugnação judicial, como constava da petição inicial apresentada, em acção administrativa especial (cfr. conclusões 1 a 3 das alegações de recurso) e bem assim ao julgar verificadas as *excepções dilatórias insupríveis* de *falta de interesse em agir e ilegitimidade do autor* (cfr. conclusões 4 a 9 das alegações de recurso) e de *litispendência* (cfr. conclusão 10 das alegações de recurso).

6 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) *No processo de execução fiscal n.º 1880-2001/01001345 e apensos em que é exequente a Fazenda Nacional e executado o Futebol Clube Tirsense, foram penhorados os créditos que o executado seja credor, mesmo que atribuíveis a título de subsídio ou outros, vencidos ou vincendos, até ao montante de 33.992,37€ (fls. 65 e 85).-*

B) *O autor foi notificado pelo Serviço de Finanças de Santo Tirso da penhora dos créditos que o executado, Futebol Clube Tirsense, seja credor, mesmo que atribuíveis a título de subsídios ou outros, vencidos ou vincendos, à ordem do serviço de Finanças para o processo de execução fiscal n.º 1880-2001/01001345 e apensos, até ao montante de 33.992,37€ (fls. 65).*

C) *Em 8/10/2009 o autor apresentou um processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal pela penhora dos direitos de crédito do Futebol Clube Tirsense, aludidos em* ***A)*** *(fls. 74).*

D) *Nessa reclamação de acto do órgão de execução fiscal, processo n.º 738/09.7BEPNF, o autor pede entre o mais que seja declarado que os subsídios que o Reclamante (ora autor) já atribuiu ou que venha a atribuir ao Futebol Clube Tirsense são impenhoráveis ou estão isentos de penhora e em consequência ordenada a revogação do douto despacho acima transcrito (fls. 76 verso).*

E) *Esta reclamação de acto do órgão de execução fiscal ainda está em curso e a Fazenda Pública não foi notificada para responder (informação das unidades orgânicas)*

F) *Por requerimentos apresentados em 1/10/2009 e 2/10/2009, o autor requereu ao Exm.º Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Santo Tirso a impenhorabilidade dos subsídios atribuídos ou a atribuir ao executado, Futebol Clube Tirsense, ou que os subsídios atribuídos ou a atribuir fossem declarados isentos de penhora, e, em consequência, fosse ordenado o levantamento da penhora (fls. 67, 72 e 85).*

G) *Por decisão de 4/12/2009, notificada ao autor em 7/12/2009, o Exm.º Senhor Chefe do Serviço de Finanças manteve a penhora de créditos referida em* ***A)*** *(fls. 28 e 85).*

7 - Apreciando.

7.1 - Da correcção da distribuição

A decisão recorrida, a fls. 109 dos autos, entendendo que o *autor impugna uma decisão da administração tributária que não comporta a legalidade do acto de liquidação, para a qual a forma de processo adequada é a acção administrativa especial (art. 97.º, n.º 2, do CPPT),* considerou ter havido erro na distribuição desta como impugnação judicial, determinando *a correcção da distribuição, carregando-se este processo na espécie acção administrativa especial, do tribunal fiscal, descarregando-o da espécie impugnação judicial (arts. 44.º do ETAF e 2.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).*

Alega, contudo, o recorrente que a forma de processo de impugnação judicial é a correcta, pois que *foi notificado expressamente para impugnar judicialmente o acto em crise e que por considerar que o acto carecia de fundamentação deduziu a presente impugnação nos termos do disposto no art. 36º, 37º, 99º e ss do CPPT*, pedindo que seja revogada a decisão que *determinou a correcta distribuição* (cfr. conclusões 1 a 3 das suas alegações de recurso, *supra* transcritas).

Vejamos.

Constitui jurisprudência pacífica deste tribunal, expressa entre muitos outros nos recentes acórdãos de 28 de Abril de 2010 (rec. n.º 1020/09) e de 2 de Junho de 2010 (rec. n.º 153/10), que o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o indeferimento de reclamação administrativa que não aprecie a legalidade do acto de liquidação é a acção administrativa especial, e não a impugnação judicial.

Como escreve JORGE LOPES DE SOUSA (*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado,* Volume I, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2009, p. 705 – nota 2 ao art. 99.º do CPPT) «(…) o processo de impugnação será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo e, relativamente a actos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo "impugnação" para referenciar o meio processual a utilizar», acrescentando o insigne Autor em nota na mesma página que «A impugnação contenciosa de actos administrativos que não comportem a apreciação de actos de liquidação e a que não seja aplicável o processo de impugnação era feita através do processo de recurso contencioso de actos administrativos regulado na LPTA e no RSTA (art. 97.º, n.º 3, deste Código) e é feita actualmente através da acção administrativa especial (art. 191.º do CPTA)».

No caso dos autos, é manifesto que não está em causa, imediata ou mediatamente, qualquer acto de liquidação de tributo, como também se não está perante outro tipo de actos para os quais a lei utilize o termo "impugnação" para referenciar o meio processual a utilizar (como sucede casos referidos nas alíneas a) a g) do n.º 1 do artigo 97.º e no artigo 143.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT).

O acto sindicado, que indeferiu o(s) requerimento(s) do ora recorrente, mantendo a ordem de penhora previamente comunicada, é, pois, judicialmente atacável por via de acção administrativa especial, ex vi do disposto no artigo 97.º n.º 2 do CPPT.

Alega a recorrente de que foi notificada de que era a impugnação o meio contencioso que devia utilizar para reagir contra o acto notificado, pretendendo desta forma sustentar a correcção do meio utilizado, alegando igualmente ser a impugnação o meio adequado pois que o fundamento que invocou foi o de falta de fundamentação do acto.

Ora, embora seja altamente indesejável que as notificações da Administração contenham indicações inexactas sobre quais os meios de defesa ao dispor dos interessados, como se verifica no caso nos autos - cfr. a notificação da decisão sindicada, a fls. 61 dos autos, onde expressamente se diz que o notificado, caso não concorde com a decisão, pode *deduzir impugnação judicial nos termos do n.º 2 do art.º 102º do mesmo código*) -, o actual remédio que o legislador expressamente consagrou para estas situações, nas quais o mais elementar sentido de justiça reclama que não possa haver prejuízo para o notificado, é, não o dever entender-se que o meio processual é tido como adequado, mas o de permitir-se ainda o exercício do meio de reacção adequado no prazo de 30 dias após o trânsito em julgado da decisão (cfr. o n.º 4 do artigo 37.º do CPPT), isto se não for possível suprir o erro na forma de processo por via mais expedita, como a da "convolação" do meio inadequado em meio adequado, através de correcção do processo (artigo 97.º n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT).

No caso dos autos, entendeu o juiz poder corrigir o erro na forma de processo por via de mera "correcção da distribuição" (ex vi do disposto na alínea b) do artigo 220.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 2.º alínea e) do CPPT), solução esta que não sendo comum, não se tem por inadequada desde que daí não resulte prejuízo para a defesa, o que não é alegado nem se vislumbra que suceda, pois que a acção administrativa especial pode ser ter por objecto a anulação, por ilegalidade, de um acto administrativo em matéria tributária por falta de fundamentação (cfr. os artigos 46.º n.º 2, alínea a) e 50.º e ss. do Código de Processo nos Tribunais Administrativos).

Improcedem deste modo as alegações do recorrente sintetizadas nas conclusões 1 a 3 das suas alegações de recurso.

7.2 – Do interesse em agir e da legitimidade do autor

Entendeu igualmente a decisão recorrida que *o autor não tem interesse em agir* e é *parte ilegítima* (cfr. decisão recorrida, a fls. 111 a 114 dos autos).

Ponderou a decisão recorrida que no caso em apreço, *o autor não tem interesse em agir porque não tem interesse directo no processo de execução fiscal e na impenhorabilidade dos direitos de crédito dos subsídios atribuídos ou a atribuir ao Futebol Clube Tirsense e que não tem legitimidade porque não tem interesse directo em demandar (art. 26.º, n.ºs 1 e 2 do CPC) a administração tributária a reconhecer que os subsídios atribuídos ou a atribuir ao Futebol Clube Tirsense são impenhoráveis.*

Alega, contudo, o ora recorrente que sendo *destinatário do acto* cuja legalidade por falta de fundamentação e "omissão de pronúncia" sindica, *tem todo o interesse em agir, pois está em causa o direito fundamental à defesa* (cfr. conclusões 4 e 5 das suas alegações de recurso), tendo-o igualmente, bem como legitimidade, *mesmo considerando a tese do Tribunal – que está em causa a declaração de impenhorabilidade dos subsídios* (cfr. conclusões 6 a 9 das suas alegações de recurso).

Vejamos.

A questão do interesse em agir e da legitimidade do recorrente para sindicar a penhorabilidade dos créditos no âmbito da execução fiscal movida ao Futebol Clube Tirsense foi objecto de recente Acórdão deste Tribunal, proferido no passado dia 7 de Julho no recurso n.º 532/10.

Aí se decidiu que «na penhora de créditos, a legitimidade processual do devedor destes, para reclamar do acto do órgão da execução fiscal que a ordenou, deriva do seu manifesto interesse em agir, expresso na consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre os créditos) e na repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação com o fundamento invocado, traduzida no eventual prosseguimento da execução contra ele, na qualidade de executado por responsabilidade pessoal».

Quer a decisão, quer a fundamentação do citado acórdão deste Tribunal merecem a nossa inteira concordância, não havendo razões para dele divergir caso se entenda que a questão decidenda nos presentes autos é idêntica à que naquele aresto era colocada.

Não é, contudo, esta a perspectiva do recorrente, e parece-nos que tem razão.

O que nestes autos o ora recorrente sindica é a decisão do Chefe do Serviço de Finanças a que alude a alínea G) do probatório fixado, por "falta de fundamentação" e "omissão de pronúncia" (cfr. as conclusões 1, 3 e 4 da sua petição de impugnação, a fls. 59, verso, e 60, frente, dos autos) e bem assim o mérito desta decisão, por alegada errada interpretação do disposto no artigo 6.º n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 273/2009, de 1 de Outubro (cfr. a conclusão 2 da sua petição de impugnação, a fls. 59, verso, dos autos) e não directamente o despacho que ordenou a penhora, objecto da reclamação que também deduziu.

Ora, assim sendo, dúvidas não restam de que, sendo o ora recorrente o destinatário do acto notificado e tendo interesse directo em conhecer as razões que levaram a que os argumentos expostos nos requerimentos a que alude a alínea F) do probatório fossem desatendidos, tem quer interesse em agir, quer legitimidade para a presente acção (cfr., quanto à legitimidade, o 9.º n.º 1 do CPPT).

Procedem, pois, nesta parte, as alegações do recorrente, sendo de revogar a decisão recorrida que julgou verificadas as excepções de falta de interesse em agir e de ilegitimidade, que se não verificam.

7.3 Da litispendência

Julgou, finalmente, a decisão recorrida (a fls. 114 e 115) verificar-se a excepção de *litispendência* relativamente à questão da impenhorabilidade dos direitos de crédito, pois que tal questão foi objecto da reclamação previamente deduzida (cfr. as alíneas C) a E) do probatório fixado), sendo esse o meio próprio, verificando-se que *os sujeitos, o pedido e a causa de pedir nestes autos e no referido processo de reclamação de acto do órgão de execução fiscal n.º 738/09.7BEPNF, são os mesmos* (cfr. fls. 15 dos autos).

Alega, porém, o recorrente que não existe litispendência entre os presentes autos e a Reclamação que corre termos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel com o n.º 738/09.7BEPNF, pois (…) nos presentes autos, está em causa a falta de fundamentação e a omissão de pronúncia e na Reclamação está em causa a impenhorabilidade dos subsídios (cfr. conclusão 10 das suas alegações de recurso).

Vejamos.

A excepção de litispendência, como a de caso julgado, *pressupõe a repetição de uma causa* (artigo 497.º n.º 1 do Código de Processo Civil – CPC), repetindo-se a causa *quando se propõe uma acção idêntica à outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir* (artigo 498.º n.º 1 do CPC).

No caso dos autos, não oferece dúvidas a identidade dos sujeitos entre a presente acção e a reclamação deduzida, importando averiguar se, como julgado, ocorre também a necessária identidade de pedido, entendida como identidade de efeito jurídico pretendido (cfr. o n.º 3 do artigo 498.º do CPC) e de causa de pedir, entendida como identidade do facto jurídico do qual procedem as pretensões deduzidas em juízo (cfr. o n.º 4 do artigo 498.º do CPC).

Ora, atentando na petição apresentada nos presentes autos e confrontando-a com a de reclamação a eles junta (a fls. 74 a 77 dos autos), constata-se a existência em ambos de uma causa de pedir comum – a alegada impenhorabilidade dos subsídios -, a par de outras exclusivamente invocadas na presente acção, pois que respeitam a ilegalidades formais do acto sindicado nos presentes autos.

Não obstante a parcial identidade da causa de pedir entre as duas causas, dela pretende retirar-se consequências jurídicas diversas num e outro meio processual, a saber o levantamento da penhora, na reclamação; a revogação da decisão impugnada, na presente acção.

Ora, esta diversidade de pedidos numa e outra causa obsta a que se verifique a *repetição de uma* causa e consequentemente a excepção de litispendência, razão pela qual não pode confirmar-se a decisão recorrida, que a julgou verificada.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou carecer a recorrente de interesse em agir e de legitimidade para a causa, excepções que se julgam não verificadas, e bem assim na parte em que julgou verificada a excepção de litispendência, que igualmente se julga não verificada, devendo os autos baixar ao tribunal "a quo" para apreciação do mérito da acção, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Alfredo Madureira — António Calhau.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Retenção da fonte. Entidades não residentes. Suspensão da instância.

Sumário:

Suscitando-se nos autos uma questão de interpretação de normas comunitárias, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE.

Porém, uma vez que em acórdão recente deste tribunal questão semelhante foi colocada e está já para apreciação naquele Tribunal, justifica-se a suspensão da instância nos presentes autos até que seja proferida decisão pelo TJUE.

Processo n.º 482/10-30.
Recorrente: Amorim Energia, BV.
Recorrido: Ministério das Finanças e da Administração.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. AMORIM ENERGIA, B.V., melhor identificada nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que julgou parcialmente improcedente a acção administrativa especial por si deduzida contra o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que indeferiu o pedido de reembolso do IRC retido durante o ano de 2006 apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O Douto Tribunal a quo fixou de forma incompleta a factualidade relevante para a boa decisão da causa, sendo que deveria ter, em face da prova documental produzida, fixado a seguinte matéria de facto como provada:

i.) A Recorrente é uma sociedade comercial de Direito neerlandês, sob a forma jurídica de besloten vennootschap;

ii.) Nos anos de 2006 e 2007, a Recorrente foi residente para efeitos fiscais nos Países Baixos e aí se encontrando sujeita e não isenta, sem possibilidade de opção, ao imposto neerlandês sobre o rendimento de sociedades vennootschapsbelasting;

iii.) A Recorrente deteve desde 27 de Janeiro de 2006 e pelo menos durante um ano, ininterruptamente, uma participação na sociedade comercial anónima GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A. não inferior a 10% do respectivo capital social;

iv.) A 27 de Julho de 2006, a Recorrente auferiu dividendos da sua participação na GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A., no montante total de EUR 29.584.892,52, os quais foram objecto de retenção na fonte a título de IRC no montante de EUR 2.958.489,25;

v.) A 29 de Setembro de 2006, a Recorrente auferiu de novo dividendos da sua participação na GALP ENERGIA, S.GJ.P.S., S.A., no montante total de EUR 275.251.467,75, os quais foram objecto de retenção na fonte a título de IRC no montante de EUR 27.525.146,78;

vi.) A 20 de Novembro de 2006, a Recorrente apresentou perante o Ministério das Finanças e da Administração Pública requerimento de restituição das quantias retidas na fonte acima referidas — no montante total de EUR 30.483.636,03 —, invocando a existência de um tratamento discriminatório entre entidades residentes e não residentes, inadmissível à luz do Direito Comunitário;

vii.) O referido requerimento foi indeferido por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 23 de Fevereiro de 2007;

viii.) A Recorrente reagiu desse indeferimento, notificado a 12 de Abril de 2007, através da presente acção administrativa especial, deduzida perante o Douto Tribunal a quo a 6 de Julho de 2007;

ix.) A apresentação da presente acção administrativa especial implicou para a Recorrente custos adicionais, nomeadamente com os honorários devidos aos seus mandatários pelo respectivo patrocínio, os quais em Julho de 2007 ascendiam já a EUR 17.500,00;

x.) A 15 de Janeiro de 2009 a Recorrente foi reembolsada da retenção na fonte efectuada aquando da distribuição de dividendos de 29 de Setembro de 2006, no montante de EUR 27.525.146,78, na sequência de requerimento apresentado ao abrigo do artigo 89.º do CIRC após completo um período de detenção ininterrupta de dois anos de uma participação na GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A. não inferior a 20% do respectivo capital social;

B) Além disso, o acórdão do Douto Tribunal a quo enferma de erro de julgamento, ao não enquadrar adequadamente a questão decidenda à luz do Direito Comunitário nem abordar correctamente a problemática da eliminação da dupla tributação económica e a discriminação concreta invocada pela Recorrente por referência a entidades residentes colocadas em posição análoga;

C) Em concreto, é inequívoco que o Estado português detém soberania tributária, adveniente da sua soberania territorial, para tributar em sede de IRC os rendimentos nele obtidos, ainda que por entidades não residentes — bastando, para o efeito, atentar nos regimes ínsitos nos artigos 4.º, n.ºs 2 e 3, alínea c), subalínea 3), do CIRC e 10.º da CEDT Portugal/Holanda que consubstanciam uma expressão da referida soberania, reflectindo-a sem margem para dúvidas —, podendo por isso livremente optar por exercer ou não o seu poder tributário sobre os dividendos distribuídos de forma a eliminar ou atenuar o fenómeno da dupla tributação económica dos lucros distribuídos;

D) Dessa forma, ao contrário do considerado pelo Douto Tribunal a quo, a questão da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos a entidade não residente pode efectivamente ser resolvida pelo Estado português no que diz respeito à tributação que o mesmo faz incidir sobre essa distribuição;

E) A este respeito, ao contrário do considerado pelo Douto Tribunal a quo e na linha da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, mostra-se perfeitamente irrelevante descortinar qual o tratamento fiscal conferido pela lei fiscal holandesa aos rendimentos em causa, não tendo a ora Recorrente estribado o direito por si invocado em direito estrangeiro, insurgindo-se antes, muito clara e directamente, contra a legislação nacional portuguesa, baseando-se para o efeito apenas no artigo 56.º do TCE;

F) O tratamento discriminatório provocado pelos artigos 14.º, n.º 3, 89.º, 46.º, n.º 1, e 96.º, nºs 2 e 3, do CIRC, com a consequente restrição ao exercício da livre circulação de capitais do artigo 56.º do TCE não é justificável à luz do artigo 58.º do TCE, ao contrário do considerado pelo Douto Tribunal a quo, uma vez que:

i.) A situação pela qual uma sociedade portuguesa distribui dividendos à sua accionista portuguesa é objectiva e inequivocamente comparável à situação na qual essa accionista é, como no presente caso, uma sociedade residente para efeitos fiscais nos Países Baixos, não sendo essa comparabilidade afastada pelos distintos regimes de liquidação e pagamento de IRC aplicáveis a residentes e não residentes; e

ii.) Não existe qualquer razão imperiosa de interesse geral, como seja a necessidade de evitar a fraude e evasão fiscais ou qualquer outra justificação enquadrável na excepção ínsita no artigo 58.º do TCE, que justifique o referido tratamento discriminatório;

G) Por último, ao contrário do considerado pelo Douto Tribunal a quo, o tratamento discriminatório em referência também não é passível de ser defendido a coberto do regime excepcional previsto no artigo 5º, n.º 4, da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, desde logo porque

o mesmo não se encontrava já em vigor aquando das retenções efectuadas, mas sobretudo porque o presente litígio não se reconduz à aferição do cumprimento pelo Estado português da obrigação de transposição da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, antes à admissibilidade, face ao disposto no artigo 56.º do TCE, do regime dos artigos 14.º, n.º 3, 89.º, 46.º, n.º 1, e 96.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC;

H) Por outro lado, o pagamento efectuado à Recorrente a 15 de Janeiro de 2009, no montante de EUR 27.525.146,79, não devendo ser ignorado por esse Douto Tribunal ad quem, não pode ser interpretado como determinando a inutilidade parcial superveniente da lide uma vez que não traduz a integral satisfação das pretensões da Recorrente associadas ao reembolso da retenção resultante da distribuição de dividendos ocorrida a 29 de Setembro de 2006;

I) Em face do exposto, impõe-se a revogação do acórdão proferido pelo Douto Tribunal a quo, devendo esse Douto Tribunal ad quem, em conformidade com o artigo 149.º do CPTA, decidir o objecto da causa, reiterando a Recorrente para o efeito nesta sede todo o teor da sua petição inicial, devendo em conformidade ser anulado o acto de recusa do Ministério das Finanças e da Administração Pública de restituição das quantias retidas na fonte à Recorrente relativamente aos dividendos distribuídos pela GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A. durante o ano de 2006, no montante total de EUR 30.483.636,03, por consubstanciar uma violação clara do artigo 56.º do TCE e do artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa;

J) Com efeito, o artigo 56.º, n.º 1, do TCE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-membros, vigorando, de acordo com o artigo 8º, n.º 4, da CRP, com prevalência sobre o Direito interno, sendo certo que o pagamento de dividendos entre sociedades de diferentes Estados-membros da União Europeia configura uma realidade intra-comunitária que como tal se encontra abrangida pelo TCE, pelo que os mecanismos de eliminação da dupla tributação económica que se apliquem a tais operações estão também eles sob o âmbito de aplicação do TCE;

K) À luz do CIRC, os dividendos distribuídos por entidade com sede em território português encontram-se sujeitos a tributação em território nacional quer a entidade beneficiária dos mesmos disponha ou não de sede ou direcção efectiva em Portugal, constatando-se todavia que, no que concerne à possibilidade de eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, pelas entidades beneficiárias dos rendimentos em causa, o regime aplicável às entidades residentes — previsto nos artigos 46º e 90º do CIRC — é claramente mais vantajoso do que aquele facultado às entidades não residentes — previsto nos artigos 14.º e 89.º do CIRC;

L) No caso da Recorrente, entidade não residente em Portugal, os artigos 14.º e 89.º do CIRC não lhe permitem eliminar a dupla tributação económica decorrente da retenção no montante de EUR 2.958.489,25, efectuada aquando da distribuição de dividendos que a 27 de Julho de 2006 foi levada a cabo pela GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A.;

M) Relativamente à eliminação da dupla tributação económica decorrente da retenção no montante de EUR 27.525.146,78, efectuada aquando da distribuição de dividendos levada a cabo, a 29 de Setembro de 2006, pela GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A., o artigo 89º do CIRC possibilita essa eliminação se a Recorrente mantiver uma participação mínima de 20% por um período ininterrupto de dois anos e só após esse momento, sendo certo que só a partir do termo do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido de reembolso a efectuar de acordo com o artigo 89.º do CIRC são devidos juros indemnizatórios;

N) Uma sociedade accionista da GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A., residente em Portugal para efeitos de tributação em sede de IRC, colocada quanto ao mais em posição análoga à da Recorrente, lograria a eliminação plena da dupla tributação económica inerente às retenções efectuadas até ao fim do 3.º mês imediato ao da apresentação da declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 2006, por força do disposto nos artigos 46.º, n.º 1, e 96.º, nºs 2 e 3, do CIRC;

O) Constata-se pois que, de acordo com os artigos 14.º, n.º 3, 89.º, 46.º, n.º 1, e 96.º, nºs 2 e 3, do CIRC, uma hipotética accionista da GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A. colocada em posição análoga à da Recorrente mas residente em Portugal veria eliminada por completo a dupla tributação económica inerente às duas distribuições de dividendos em causa até 30 de Abril de 2007, enquanto a Recorrente se vê impossibilitada por completo de eliminar a dupla tributação económica decorrente da primeira distribuição de dividendos do ano de 2006 e, relativamente à segunda, se viu forçada a aguardar até final de 2008 para que tal pudesse suceder — sendo-lhe para tal ademais exigida a manutenção até lá de uma participação superior a 20% — nem sequer sendo compensada por essa indisponibilidade mediante o pagamento de juros indemnizatórios;

P) Pelo que o tratamento fiscal concedido pelos artigos 14.º, n.º 3, e 89.º do CIRC aos dividendos distribuídos por sociedades portuguesas a sociedades residentes noutros Estados-membros, por contraposição àquele determinado pelos artigos 46.º, n.º 1, e 96.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC aos dividendos distribuídos por sociedades portuguesas a sociedades residentes em Portugal consubstancia assim uma restrição inadmissível às liberdades fundamentais previstas no TCE, na medida em que traduz um tratamento desigual dos nacionais de outros Estados-membros, mais desvantajoso para estes;

Q) A par da anulação do acto de recusa do Ministério das Finanças e da Administração Pública que está na origem dos presentes autos, deverá a referida entidade ser desde logo condenada à prática do acto administrativo legalmente devido, de deferimento do pedido de reembolso apresentado pela Recorrente e concomitante pagamento à mesma do montante de EUR 30.483.636,03, deduzido da parte do montante de EUR 27.525.146,79 reembolsado a 15 de Janeiro de 2009 que em observância do disposto no artigo 785.º do CC deva ser imputada a essa restituição, acrescido de juros indemnizatórios a computar desde 28 de Fevereiro de 2007 sobre os montantes sucessivamente em dívida;

R) A obrigação de reintegração plena da ordem jurídica violada, que resultará da anulação do acto de indeferimento em referência por parte desse Douto Tribunal ad quem, implicará ainda a indemnização da Recorrente pelos encargos suportados com o necessário patrocínio judicial da acção administrativa especial acima referenciada, incluindo com a interposição e subsequente tramitação do presente recurso jurisdicional, impondo-se a condenação do Ministério das Finanças e da Administração Pública em conformidade;

S) A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias relativamente à interpretação dos artigos 63.º e 65.º do TFUE (ex-artigos 56.º e 58.º do TCE) — designadamente Acórdãos Verkooijen (Processo C-35/98), Lankhorst (Processo C-324/00), Bosal Holdings (Processo C-168/01), Saint Gobain (Processo C-307/97), Nico las Decker (Processo C-120/95), Manninen (Processo C-319/02), ACT 4 (Processo C-37%104), Fli (Processo C-446/04), Denkavit II (Processo C-170/05), Amurta (Processo C-379/05) e Comissão/Itália (Processo C-540/07) — reveste inteira aplicação no caso sub judice, determinando a conclusão de que os artigos 63.º e 65.º do TFUE (ex-artigos 56.º e 58.º do TCE) se opõem ao regime ínsito nos artigos 14.º, n.º 3, 89.º, 46.º, n.º 1, e 96.º, n.os 2 e 3, do CIRC;

T) Não obstante, caso esse Douto Tribunal tenha dúvidas quanto à desconformidade do regime ínsito nos artigos 14.º, n.º 3, 89.º, 46.º, n.º 1, e 96.º, nºs 2 e 3, do CIRC com os artigos 63.º e 65.º do TFUE (ex-artigos 56.º e 58.º do TCE), estando em causa uma questão de interpretação de Direito Comunitário primário que assume decisiva relevância para a questão sub judice, deverá suspender a presente instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do TFUE (ex-artigo 234.º do TCE) a seguinte questão prejudicial:

"Os artigos 63.º e 65º do TFUE (ex-artigos 56º e 58º do TCE) opõem-se à legislação de um Estado-membro, como a dos artigos 46.º, n.º 1, 96.º, n.º 2 e 3, 14.º, n.º 3, e 89.º do CIRC, que, no âmbito da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, muito embora respeitando a Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, não permite às sociedades accionistas residentes noutro Estado-membro obter o reembolso do imposto retido na fonte nas mesmas circunstâncias que as sociedades accionistas residentes em Portugal, exigindo para o efeito um período mínimo de detenção maior e uma participação social mínima mais relevante, tornando mais morosa ou inviabilizando a eliminação da dupla tributação económica?"

Nestes termos, e nos demais de Direito que V. Ex.as doutamente suprirão, requer-se a esse Douto Tribunal ad quem a revogação do acórdão recorrido, substituindo-o por acórdão que julgue totalmente procedentes, por provadas, as pretensões formuladas pela Recorrente no âmbito da sua petição inicial, bem como no âmbito do seu requerimento de 28 de Janeiro de 2009.

Havendo dúvidas quanto à interpretação a dar aos artigos 63.º e 65.º do TFUE (ex-artigos 56.º e 58º do TCE), requer-se a esse Douto Tribunal ad quem que proceda ao reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia da questão acima formulada, em conformidade com o disposto no artigo 267º do TFUE (ex- artigo 234º do TCE).

Mais requer a esse Douto Tribunal ad quem que, na medida da procedência do presente recurso jurisdicional, condene o Ministério das Finanças e da administração Publica no pagamento de custas de parte, devendo a procuradoria ser arbitrada por esse douto tribunal nos termos do artigo 41º, nº1, do Código das Custas judiciais.

II. O recorrido – Ministério das Finanças e da Administração Publica – contra alegou para defender a manutenção do julgado, por não se verificarem os vícios alegados.

III. O MºPº não emitiu parecer nos termos dos artigos 9º, n.º 2 e 146º, n.º 1 do CPTA.

IV. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

a) Por requerimento entrado em 27.11.2006 no Sec. De Apoio Gabinete do Director Geral e dirigido ao Exmo Ministro de Estado e das Finanças a ora autora veio peticionar que os dividendos pagos pela GALP Energia, SGPS, SA, que venham a ocorrer a partir de 27.1.2007, seja reconhecido o direito à dispensa de retenção na fonte de IRC e que lhe seja reconhecido o direito a ser reembolsada das detenções na fonte já efectuadas nos dividendos recebidos em 27.7.2006, do dividendo de € 29.584.892,52 na retenção de € 2.958.489,25 e em 29.9.2006, do dividendo de € 275.251.467,75 na retenção de € 27.525.146,78, por lhe parecer que tal retenção deveria ter sido dispensada, ainda que com carácter excepcional, no Acordo Especial entre AE, BV e o Governo Português, em conjugação com as também excepcionais características de Acordo, nomeadamente a verificação prévia e objectiva da duração da participação no capital da GALP Energia, SGPS, SA, por período superior a 1 ano ou mesmo 2 anos — cfr. requerimento de três páginas do processo instrutor, as quais não se mostram numeradas;

b) No âmbito deste procedimento, a AT juntou ao mesmo os prints relativos à ora autora onde é informado que a mesma tem a morada ou sede na Holanda, que é um contribuinte não residente e que não tem representante, - cfr. o mesmo processo instrutor;

c) Aquele requerimento da ora autora foi informado pelo Chefe de Divisão em substituição, da Direcção de Serviços das Relações Internacionais, onde foi proposto que o mesmo fosse indeferido na sua totalidade, quer quanto aos dividendos a atribuir em 2007, quer quanto à restituição das retenções relativas aos dividendos já atribuídos em 2006, com os seguintes fundamentos:

1 — Que as normas dos art.ºs 14.º e 46.º do CIRC tratam duas realidades distintas: assim enquanto aquela primeira se reporta a uma entidade não residente e a quem são distribuídos os dividendos por entidade residente, sendo neste caso esta entidade beneficiária apenas tributada em Portugal por esses rendimentos aqui obtidos, já no segundo caso se trata de uma dedução à matéria colectável em que a entidade que ficou dispensada da retenção na fonte é aqui residente e como tal, está sujeita à tributação em Portugal, onde todos os seus rendimentos irão ser tributados, incluindo os relativos aos dividendos, sendo que esta norma apenas visa evitar a dupla tributação económica;

2 — Que não têm de ser iguais os pressupostos da atribuição da isenção de tributação em função de uma situação de não residência da de dispensa de retenção na fonte numa situação de residência fiscal e, consequentemente, sujeição a tributação pela totalidade dos rendimentos - cfr. mesmo processo;

d) Em tal informação, pelo Exmo Director—Geral foi aposto o seu parecer de concordância nos seguintes termos:

"Com a minha concordância à consideração de SESEAF, ressalvando que com a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 25 de Dez. (OE—2007), a participação nesse capital social passou para 15%, mantendo—se as restantes condições, a que o Exmo SEAE após o seu despacho de Concordo, em 23.2.2007 — cfr. mesmo processo"

e) O despacho supra foi notificado à ora autora pelo ofício 8020, datado de 09.04.2007 — cfr. mesmo processo;

f) A petição inicial da presente acção administrativa especial deu entrada neste TCAS em 06.07.2007 — cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos presentes autos;

g) Por declarações dos Bancos Espírito Santo, Caixa Geral de Depósitos, SA, Santander Totta, SA, Popular Português, SA, e Millennium BCP, durante o ano de 2006, a ora autora movimentou as acções que detinha, representativas do capital social da GALP Energia, SGPS, SA, nos termos descritos nos respectivos quadros nelas enumerados e que aqui se dão por reproduzidos — cfr. docs. de fls. 70 a 78 dos autos;

h) A ora autora adquiriu em 07.12.2005, 23.663.875 acções representativas de 14,268% do capital social da GAIJP Energia, SGPS, SA, e em 28.12.2005 adquiriu a participação detida pela Portgás, correspondente a 72.905 acções, ficando assim a ser titular do total de 14,312% do capital social da mesma, percentagem que passou a partir de 29.3.2006 a ser de 13,312%, em 06.09.2006 igualmente de 13,312%, em 18.09.2006 de 31,612%, em 29.09.2006 igualmente de 31,612%, em 23.10.2006 igualmente de 31,612%, em 30.10.2006 de 33,34%, 01.11.2006 igualmente de 33,34%, em 5.12.2006 igualmente de 33,34% e em 05.01.2007 igualmente de 33,34% — cfr. doc. de fls. 80 a 82 dos autos;

i) A ora autora veio a requerer em 29.09.2008, ao abrigo do disposto no art.º 89.º do CIRC, por deter ininterruptamente, durante dois anos, uma participação na GALP Energia, SGPS, SA, não inferior a 20% do respectivo capital social, o reembolso da retenção na fonte de € 27.525.146,78, relativo aos dividendos atribuídos em 29.9.2006, entre outros, o que lhe foi deferido, tendo aquele sido pago em 05.01.2009 — cfr. docs. de fls. 280 a 317 dos autos.

VI. Conforme resulta das conclusões das alegações, a decisão a proferir no recurso envolve a interpretação de normas de direito comunitário, tendo mesmo a recorrente solicitado reenvio prejudicial para o TJUE (v. fls. 484/485), com a colocação da seguinte questão:

"*Os artigos 63.º e 65º do TFUE (ex-artigos 56º e 58º do TCE) opõem-se à legislação de um Estado-membro, como a dos artigos 46.º, n.º 1, 96.º, n.º 2 e 3, 14.º, n.º 3, e 89.º do CIRC, que, no âmbito da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, muito embora respeitando a Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, não permite às sociedades accionistas residentes noutro Estado-membro obter o reembolso do imposto retido na fonte nas mesmas circunstâncias que as sociedades accionistas residentes em Portugal, exigindo para o efeito um período mínimo de detenção maior e uma participação social mínima mais relevante, tornando mais morosa ou inviabilizando a eliminação da dupla tributação económica?"*

Acontece, porém, que sobre questão muito idêntica em matéria de facto e de direito, decidiu-se no Acórdão deste Tribunal e Secção de 10.03.2010 – Recurso n.º 1/09, efectuar reenvio prejudicial para o referido Tribunal de Justiça.

A questão aí colocada foi a seguinte:

"A retenção na fonte de imposto sobre o rendimento, relativo ao exercício de 2003, com que foi tributada uma sociedade não residente no território nacional, efectuada à taxa de 15%, face ao conteúdo da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha para evitar a dupla tributação, em conse-

quência de dividendos líquidos que foram colocados à sua disposição, na sua qualidade de accionista de sociedade residente em Estado-Membro, de harmonia com os artºs 80º, n.º 2, alínea c) e 88º, nºs 3, alínea b), 4 e 5 do CIRC, 71º, alínea a) e d) do CIRS e 59º do EBF, na redacção de então, viola os princípios da não descriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, consagrados nos artºs 12º, 43º, 46º, 56º e 58º, n.º 3 do Tratado da CEE, bem como o artº 5º, n.º 1 da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23/7/90?"

Ora, a resposta a esta questão servirá também, em nosso entender, para os presentes autos.

Justifica-se por isso a suspensão da instância por iniciativa do Tribunal até que o TJUE se pronuncie sobre aquela questão.

VII. Nestes termos e pelo que ficou dito, suspende-se a instância até à decisão do TJUE relativa ao Recurso n.º 1/09 acima referido.

Para conhecimento da data dessa decisão solicite-se ao Processo n.º 1/09 que informe e remeta a estes autos cópia da decisão do TJUE, quando a mesma chegar aqueles autos.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Iva. Caducidade do direito de liquidação. Prazo. Aplicação de lei nova.

Sumário:

I — O prazo de 4 anos, de caducidade do direito de liquidação, estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1/1/1998, por força do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17/12, que aprovou a LGT.

II — Na redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT dada pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».

III — Atendendo a que o facto extintivo do direito à liquidação do IVA é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o "dies a quo"), a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária é aplicável aos prazos em curso, atento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

Processo n.º 545/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Volanteserv – Serviço de Apoio Técnico ao Automóvel, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública, inconformada com a decisão da Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por Volanteserv – Serviço de Apoio Técnico ao Automóvel, Lda., com os sinais dos autos, contra as liquidações de IVA relativas aos exercícios de 2002, 2003 e 2004, e respectivos juros compensatórios, e, em consequência, anulou as liquidações de IVA e de juros compensatórios referentes a 2002, dela veio interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I- O presente recurso visa reagir contra a douta sentença declaratória da procedência parcial da impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IVA e juros compensatórios referentes a 2002.

II- **Fundamentação da sentença recorrida (síntese):** *Por conseguinte, quanto às liquidações de IVA do período de 0209T, 0206T e 0203T, deveriam ter sido emitidas e notificadas até Março, Junho e Setembro de 2006, respectivamente, uma vez que não o foram, verifica-se, quanto a estas, a caducidade do direito à liquidação.*

III- A redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, ao art.º 45.º, n.º 4 da LGT, contemplou um alongamento do prazo de caducidade, por força do "deferimento" do momento inicial da contagem, pelo que será de aplicar a regra do n.º 2 do art.º 297.º do CC: a lei nova é imediatamente aplicável.

IV- Assim, face à redacção do n.º 4 do art.º 45.º da LGT à data da liquidação ora impugnada – 21/10/2006; e uma vez que a impugnante foi notificada desse acto de liquidação ainda em 2006 – alínea F) do probatório; deverá concluir-se que nessa data não se encontrava caducado o direito da AF a liquidar IVA.

V- A douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação das regras vertidas nos n.ºs 1 e 4 do art.º 45.º da LGT, bem como da mais recente jurisprudência nesta matéria – cfr. Ac. desse Tribunal elaborado em 20.05.2009, no processo 0293/09.

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 provados os seguintes factos:

A) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção com início a 12/01/2006 aos exercícios de 2002, 2003 e 2004, em sede de IVA e IRC.

B) A acção de inspecção foi prorrogada por despacho do Director de Finanças de Lisboa, de 30/06/2006, com o fundamento, em síntese, que "*O presente pedido de prorrogação do prazo do procedimento de inspecção tem acolhimento na alínea a) do n.º 3 do art.º 36.º do RCPIT, tendo em vista a complexidade derivada da necessidade de circularização de determinados fornecedores, um dos quais sediado na área da DFPorto, e cujos resultados são considerados essenciais para o sucesso da acção inspectiva*".

C) A impugnante foi notificada da prorrogação do prazo da acção de inspecção, por ofício datado de 06/07/2006.

D) A acção de inspecção terminou a 19/07/2006.

E) Na sequência das correcções efectuadas na acção de inspecção, foram emitidas à impugnante, em 21/10/2006, as seguintes liquidações de IVA, e respectivas liquidações de juros compensatórios:

a. n.º 06256280, referente a IVA do período 0412T
b. n.º 06256276, referente a IVA do período 0412T
c. n.º 06256274, referente a IVA do período 0406T
d. n.º 06256272, referente a IVA do período 0312T
e. n.º 06256270, referente a IVA do período 0309T
f. n.º 06256268, referente a IVA do período 0306T
g. n.º 06256266, referente a IVA do período 0303T
h. n.º 06256264, referente a IVA do período 0209T
i. n.º 06256262, referente a IVA do período 0206T
j. n.º 06256260, referente a IVA do período 0203T

F) As liquidações foram notificadas à impugnante a 8/11/2006.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença da Mma. Juíza do TT de Lisboa no segmento em que esta julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos períodos 0203T, 0206T e 0209T por se ter verificado quanto a estas a caducidade do direito à liquidação uma vez que deveriam ter sido emitidas e notificadas, respectivamente, até Março, Junho e Setembro de 2006 e não o foram.

Vejamos. A questão que se coloca é, pois, a de se saber se relativamente a tais liquidações se verificou, ou não, a caducidade do direito a essa liquidação.

O prazo de 4 anos de caducidade do direito de liquidação é aplicável aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998 (artigos 45.º, n.º 1 LGT e 5.º, n.º 5 do DL 398/98, que aprovou a LGT).

Sendo o IVA um imposto de obrigação única, esse prazo de 4 anos contava-se a partir da data da ocorrência do facto tributário (artigo 45.º, n.º 4 LGT, na redacção originária).

Porém, por força do artigo 43.º da Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o termo inicial de tal prazo começou a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Importa, então, saber se a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT e, consequentemente, esse novo modo de contagem do prazo nele prevista se aplica, ou não, aos prazos que já se encontravam em curso no início da vigência da lei que introduziu a alteração em causa.

Ora, contrariamente ao entendimento expresso na sentença recorrida, esta alteração é de aplicação imediata, abrangendo, assim, os prazos ainda em curso, sem que isso signifique aplicação retroactiva da nova disposição legal, porquanto o facto extintivo do direito à liquidação é duradouro (o decurso

do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) – cfr. artigo 12.º, n.º 2 do CC.

Este entendimento manifesta-se em abundante jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do STA – v. acórdãos de 26/11/2008, 20/5/2009, 25/6/2009 e 3/3/2010, proferidos nos recursos n.ºs 598/08, 293/09, 1109/08 e 1076/09, respectivamente – que merece a nossa adesão e também na doutrina (v. Baptista Machado, in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pp. 235 e 242/243).

Aplicando estas considerações ao caso em análise, verificamos que estando em causa IVA do ano de 2002, o prazo de caducidade teve início em 1/1/2003, pelo que o termo do prazo ocorreria em 1/1/2007.

Neste caso, o prazo de caducidade ficou suspenso com a notificação do início da acção de inspecção externa à contribuinte em 12/1/2006 (artigo 46.º, n.º 1 da LGT); esse efeito suspensivo cessou, porém, em consequência de a acção de inspecção ter ultrapassado o prazo de seis meses após essa notificação, por virtude da prorrogação operada, contando-se o prazo desde o início (alíneas A a D do probatório) – vd. art.º 46.º, n.º 1 da LGT e, entre outros, os acórdãos de 10/12/08 e de 5/7/08 desta Secção do STA, proferidos nos recursos 80/08 e 102/08, respectivamente.

Neste contexto, apesar da cessação da suspensão do prazo, e porque as liquidações aqui em causa foram notificadas à impugnante a 8/11/2006, ou seja, antes do termo do prazo, pelo que não se verifica, pois, a caducidade do direito de liquidação.

A sentença recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se na ordem jurídica no segmento que constitui o objecto do presente recurso.

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 decisão recorrida no segmento em que considerou verificada a caducidade do direito à liquidação do IVA referente aos períodos de 0203T, 0206T e 0209T e, em consequência, julgar totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida.

Custas pela impugnante, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Avaliação indirecta. artigo 87º, alíneas d) e f) da LGT — seu campo de aplicação.

Sumário:

I — No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artº 87º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250.000,00 euros a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indirecta ao abrigo da citada alínea d) e do artº 89º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento nesta norma.

II — Demonstrando o contribuinte apenas proveniência parcial do valor de aquisição do imóvel, mantém-se o direito de a Administração Tributária realizar a avaliação indirecta e de recorrer à derrogação do sigilo bancário para obtenção de informações bancárias relativas ao respectivo contribuinte.

Processo n.º 660/10-30.
Recorrente: Director Geral dos Impostos.
Recorrido: A…
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Director-Geral dos Impostos veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Aveiro que revogou o seu despacho de 23.12.2009, que autorizava o acesso a informações bancárias do recorrido A…, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª). A aquisição de um imóvel por parte do visado, pelo preço de € 245.000,00 (valor inferior ao previsto na tabela constante do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, e consequentemente não enquadrável nos pressupostos da avaliação indirecta constantes da alínea d) do artigo 87º da LGT) configura uma situação enquadrável na alínea f) do artigo 87º da LGT.

IIª). Correspondendo aquele montante a um valor inferior ao previsto na tabela constante do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, e consequentemente não enquadrável nos pressupostos da avaliação indirecta constantes da alínea d) do artigo 87º da LGT, a situação de facto aqui configurada cai fora do âmbito da previsão da Tabela inserta no n.º 4 do artigo 89º-A.

IIIª). Tal não significa, porém, que, relativamente às aquisições de imóveis por valor inferior a €250.000,00, esteja excluída a possibilidade de determinação do rendimento tributável por métodos indirectos.

IVª). A introdução, pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2005, da alínea f) do artigo 87º da LGT pretendeu acautelar especificamente as situações de facto - consubstanciadas num acréscimo de património ou de consumos evidenciados, não consentâneos com os rendimentos declarados à Administração Tributária - em que, não estando abrangidas pela previsão constante da alínea d) do artigo 87º da LGT - que se reconduzem às situações tipificadas no n.º 4 do artigo 89º-A - ainda assim, justificariam que fosse desencadeado procedimento inspectivo, no sentido de averiguar a veracidade das declarações prestadas à Administração Tributária.

Vª). Não pode, igualmente o Tribunal admitir como excluído do âmbito da avaliação indirecta - dando como afastada a presunção de veracidade do declarado - a aquisição de imóveis por valor inferior a € 250.000,00, quando admite taxativamente que a aquisição de outros bens, por valor inferior a €250.000,00 configure indícios de falta de veracidade do declarado, e justifique a avaliação indirecta do rendimento tributável.

VIª). O legislador ao embutir - em momento posterior à introdução da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º-A da LGT - a alínea f) do artigo 87º no elenco da situações fácticas que legitimam a avaliação indirecta do rendimento tributável, quis inter alia expressamente acautelar toda e qualquer tentativa de planeamento fiscal, que visasse afastar a aplicabilidade da alínea d) do artigo 87º.

VIIª). Efectivamente, não se poderá olvidar que a intenção última do legislador será sempre assegurar que o Estado cumpra as suas incumbências constitucionalmente consagradas (artigo 81º da Lei Fundamental), nomeadamente "promover a justiça social...operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal".

VIIIª). A intenção do legislador não poderá ter sido outra senão a de assegurar que perante qualquer manifestação de acréscimo patrimonial ou de consumo -. que não os enquadráveis na tabela constante do n.º 4 do artigo 89º-A da LOT- em que fosse patente a existência de divergência superior a um terço entre rendimento declarado, e tal evidência, haveria lugar à aplicação de métodos indirectos de tributação, e inversão do ónus da prova.

IXª). A inversão do ónus da prova assegura plenamente ao particular a defesa dos seus interesses, não ficando este minimamente prejudicado, caso não tenha incorrido em qualquer omissão perante a Administração Tributária.

Xª). A aplicação do regime da avaliação indirecta a estas situações não configura qualquer violação de princípios constitucionais, porquanto, o dever fundamental de pagar impostos é o fundamento último do regime de avaliação indirecta.

XIª). De facto, a própria Constituição não afasta a possibilidade de avaliação indirecta do rendimento tributável, porquanto o fim último da tributação do rendimento pessoal é efectivamente a diminuição das desigualdades.

XIIª). E, visando a tributação pessoal a diminuição das desigualdades, esta há-de necessariamente atender à capacidade contributiva demonstrada - a qual é auferível, nomeadamente pelas acessões patrimoniais dos indivíduos.

XIIIª). Sendo presunções ilidíveis as constantes do artigo 89º-A, não resulta prejudicado qualquer direito dos particulares que a Lei Constitucional visasse acautelar.

XIVª). Tendo o n.º 11 do artigo 89º-A da LGT natureza adjectiva, está a Administração Tributária adstrita ao cumprimento de tal formalidade, desde o momento da sua entrada em vigor, relativamente a todos os procedimentos em curso.

XVª). Concluindo-se pela verificação das circunstâncias previstas na alínea O do artigo 87º, e independentemente da natureza do n.º 11 do artigo 89º-A da LGT, sempre a Administração Tributária estaria legitimada a aceder aos elementos bancários do visado, à luz do regime contemplado no artigo 63º-B da LOT, cujas formalidades foram cumpridas pela Administração Tributária.

XVI. É assim legítima a decisão da Entidade Recorrente, anulada pelo Tribunal a quo, que autorizou o acesso aos elementos bancários do visado, porquanto existia previsão legal para tal desde 01.01.2005, e as formalidades a esta inerentes foram plenamente satisfeitas.

Pelo supra exposto, mal andou a decisão aqui posta em causa, por erro de julgamento, pelo que, nestes termos e nos mais de direito que V.ª Ex. doutamente suprirá, deverá ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a decisão do Tribunal a quo que anulou o despacho que determinou o acesso aos elementos bancários do contribuinte, e substituindo- a por outra que reconheça a legalidade de tal decisão, com todas as legais consequências.

2. O MºPº emitiu o parecer constante de fls. 86 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos.

A) Por despacho de 08/05/2008 foi determinado procedimento de inspecção com o objectivo de Consulta recolha e cruzamento de elementos relativos ao aqui Recorrente, tendo por referência os rendimentos auferidos no ano de 2006 e listagem de aquisição imóveis oriunda da DF Porto (fls. 1 do PA);

B) De acordo com síntese cadastral, consulta de liquidação de IRS e consulta de actos de transmissão de imóveis, o agregado familiar do Recorrente auferiu no ano de 2006 um rendimento global de €28 231, 92, tendo aquele adquirido em 17/02/2006 pelo valor de € 245 000,00 prédio Urbano inscrito na matriz da freguesia da … Aveiro, sob o artigo 4800 (fls. 2 a 4 do PA);

C) Por ofício datado de 20/01/2009 o Recorrente foi notificado para, no prazo de 10 dias, apresentar cópia dos extractos bancários que evidenciassem a origem e mobilização dos recursos financeiros utilizados na aquisição do imóvel, sob pena de, não o fazendo, ser determinada a fixação do rendimento tributável com recurso a avaliação indirecta em procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, de acordo com o disposto nos artigos 87º alínea f), 89º -A nºs 5 e 11 da LGT (fls. 5 a 6 do PA);

D) O Recorrente apresentou em 19/02/2009 resposta confirmando a mobilização de recurso através de contas bancárias num montante global € 194.855,04, juntando os documentos comprovativos e informando que os mesmos provinham de período de 12 anos em que ambos os cônjuges trabalharam no ramo hoteleiro na Alemanha (fls. 7 a 15 do PA);

E) Por ofício de 09/03/2009 a Direcção de Finanças de Aveiro solicitou ao Recorrente os elementos bancários comprovativos dos recursos financeiros utilizados para o pagamento integral do preço do imóvel, considerando insuficiente a justificação de € 194 000,00 dos €245 000,00 (fls. 16 do PA);

F) O Recorrente respondeu por carta datada de 20/03/2009 e recebida em 24/03/2009 considerando que de acordo com o artigo 87º f) da LGT deu cumprimento à exigência de comprovação naquele prevista por ultrapassar largamente o terço da diferença entre o valor de aquisição e os rendimentos declarados (fls. 17 a 18 do PA);

G) Em 14/04/2009 foi proposta pela Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro a derrogação do sigilo bancário relativa às contas de que sejam titulares os sujeitos passivos, Recorrente e mulher, considerando que não foram oferecidas provas suficientes da totalidade dos recursos financeiros utilizados na aquisição do imóvel (fls. 19 do PA);

H) Por despacho datado de 23/12/2009 foi autorizada a derrogação do sigilo bancário, com base em informação datada de 16/12/2009 da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso onde se pode ler:

"A Direcção de Finanças de Aveiro, apresentou ao Senhor Director-Geral dos Impostos uma proposta de derrogação do sigilo bancário dos contribuintes A…, NIF …e B…, NIF …, respeitante a IRS do ano de 2006.

Por determinação superior cumpre-nos analisar o contraditório (audiência prévia exercida pelos sujeitos passivos) e a proposta efectuada pelo Senhor Chefe de Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária 1, no exercício de poderes sub-delegados.

1 - Derrogação do sigilo bancário relativamente a A… e B….

1.1 -Base legal

O fundamento legal da proposta de derrogação do sigilo bancário é a alínea c) do n.º 1 do artigo 63º-B da LGT.

Nos termos dessa disposição, pode a Administração aceder aos documentos bancários do contribuinte, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, quando se verificar a situação prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 87º do mesmo diploma.

Nesta outra disposição prevê-se a possibilidade de realização de avaliação indirecta na matéria tributável, quando exista "uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação".

Refira-se, ainda, que - verificada uma situação enquadrável na citada alínea f) do n.º 1 do artigo 87º - o artigo 89º-A da LGT estabelece, no seu n.º 3, que cabe ao contribuinte o ónus da prova

de que correspondem à verdade os rendimentos por si declarados bem como de que é outra a fonte do acréscimo de património ou consumo evidenciados, e estabelece, no seu n.º 5, como deve, então, ser determinado o respectivo rendimento tributável.

1.2 - Síntese factual

A Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro verificou que os contribuintes supra identificados haviam adquirido em 2006, por € 245.000,00, um prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artº. 4800 da freguesia da ..., concelho de Aveiro. Constatou-se também que, nesse ano, os rendimentos declarados foram apenas de € 28.231,92.

Dessa aquisição decorre um acréscimo patrimonial dos contribuintes, no ano de 2006, de € 245,000,00, acréscimo patrimonial esse que representa uma divergência muito superior a um terço relativamente aos rendimentos declarados pela contribuinte nesse mesmo ano de 2006, que foram, como se referiu, de € 28.231,92, verificando-se os pressupostos do artigo 87º, n.º 1, alínea f).

Dessa situação foram os contribuintes notificados para proceder à prova de que correspondiam à verdade os rendimentos por si declarados e que era outra a fonte das manifestações de fortuna em causa.

1.3 - Direito de audição - análise

1.3.1 - Notificados para exercer o direito de audição nos termos da alínea d) do n.º 1 do artº. 60º da LGT através do ofício n.º 8300590 de 20.01.2009, vieram os contribuintes supra identificados responder através de ofício, com data de entrada na Direcção de Finanças de Aveiro de 19-02-2009, arguindo, relativamente ao imóvel citado, que haviam sido mobilizados determinados recursos financeiros, em três instituições bancárias, no montante total de € 194.855,04, para efectuar a sua compra.

Juntaram os contribuintes como comprovativos documentos bancários evidenciando um levantamento da Caixa Geral de Depósitos, em 20.02.2006, no montante de € 115.855,04, bem como duas liquidações de contas-poupança: uma do BCP, no valor de € 40.000 e outra do BPI, na importância de €39.000, a primeira no dia 14.02.2006 e a segunda no dia 16.02.2006.

1.3.2 - É enviado para os sujeitos passivos novo ofício por parte da Direcção de Finanças de Aveiro, desta feita o ofício n.º 8302319 de 9.03.2009, informando que se mostram insuficientes as quantias movimentadas (€ 194.000,00) para justificar o montante dispendido no imóvel (€ 245.000), razão pela qual se alerta no referido ofício para a necessidade de comprovação de quais os recursos financeiros utilizados para o pagamento integral do preço do imóvel em questão.

A este ofício vêm os contribuintes responder em 24.03.2009, reiterando a matéria anteriormente alegada no que respeita aos valores movimentados, acrescentando ainda a justificação para não necessitar de comprovar a totalidade do preço do imóvel.

1.3.3 - Fazendo uma interpretação completamente errada da alínea f) do n.º 1 do artº. 87º da LGT, alegam os contribuintes, que "da leitura atenta do artigo" resulta que o valor sujeito a comprovação por parte dos sujeitos passivos é de apenas um terço da diferença entre o valor do imóvel adquirido e o valor do imóvel, ou seja, e conforme tabela que apresentam no ofício, sendo a diferença entre os dois valores de € 216.768,08, apenas têm a justificar € 72.256,03. Como apresentaram comprovativos dos recursos financeiros utilizados para pagamento do imóvel em diversas instituições bancárias no montante total de € 194.000,00, ultrapassando esse valor, nada mais têm de comprovar.

Ora, na verdade, nos termos do n.º 3 do artº. 89º-A da LGT cabe aos sujeitos passivos demonstrarem que é outra a fonte do acréscimo de património, o que resulta claramente na necessidade de comprovação da totalidade dos recursos financeiros utilizados para a aquisição do bem que consubstancia o referido acréscimo de património, sendo esta a corrente jurisprudencial dominante.

É liquido e isento de dúvidas pela leitura do artigo, como se refere, e bem, na informação remetida a esta Direcção de Serviços por parte dos Serviços de Inspecção Tributária de Direcção de Finanças de Aveiro, "A existência de uma divergência de, pelo menos um terço entre as rendimentos declarados e o acréscimo do património é, apenas, um pressuposto ou condição legal para que possa haver lugar à avaliação *indirecta, de harmonia com a alínea f) do artº. 87º da LGT"*

Nos termos desta disposição legal, há lugar à avaliação indirecta quando se verificam três pressupostos ou indícios, todos eles objectivos: um acréscimo patrimonial, um rendimento declarado e a divergência não justificada entre um e outro de, pelo menos, um terço.

1.3.4 - Entendeu-se assim ser de proceder à avaliação da matéria colectável do contribuinte pelo método indirecto previsto no artigo 89º-A da LGT e em conformidade com determinado no n.º 5 da mesma disposição legal.

Não tendo sido feita prova suficiente no que respeita à totalidade dos recursos financeiros utilizados, impõem-se a derrogação do sigilo bancário nos termos da alínea c) do 1 do artº. 63º da LGT.

É a própria alínea c) do n.º 1 do artº. 63º-B da LGT que prevê que a Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos quando se verificar a situação prevista na alínea c) do artº. 87º.

2 - Conclusão

Verificam-se os pressupostos legais previstos na alínea c) do artigo 63º-B da LGT para derrogação do sigilo bancário relativamente aos contribuintes A... e B..., pois que existe uma divergência

não justificada, superior a um terço entre os rendimentos declarados no ano de 2006 e o acréscimo do seu património evidenciado pela aquisição, no mesmo ano, por € 245.000,00, um prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da …, concelho de Aveiro, sob o artigo 4800." (fls. 20 a 24 do PA).

I) A decisão identificada em H) foi notificada ao recorrente por carta datada de 06/01/2010 e recebida em 07/01/2010 (fls. 26 a 28 do PA);

J) Por ofício remetido em 12/01/2010 pela Direcção de Finanças de Aveiro ao Banco de Portugal foi requerido o envio dos extractos de todas as contas bancárias de que sejam titulares o Recorrente e sua mulher no período compreendido entre 01/01/2005 e 31/12 2006 (fls. 29 a 30 dos PA);

K) O presente recurso deu entrada em 13/01/2010 (fls. 2 dos Autos).

4. De acordo com as conclusões das alegações, a questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, relativamente a aquisição de um imóvel pelo preço de 245.000,00 euros, sendo certo que não se pode enquadrar no âmbito dos artºs 87º e 89º-A, n.º 4 da LGT, se pode enquadrar na alínea f) desse artº 87º.

A decisão recorrida, louvando-se num acórdão do TCAN, de 22/01/2009, parcialmente transcrito de fls. 44 a 49, entendeu que, relativamente a aquisição de imóveis a Administração Tributária apenas está legitimada a realizar avaliação indirecta nos casos expressamente previstos na alínea f) do artº 87º da LGT, com referência ao artº 89º-A do mesmo diploma.

Deste modo, desde que o valor de aquisição do imóvel seja de montante inferior a 250.000,00 euros, a Administração Tributária não pode fazer valer o regime consagrado na alínea f) do citado artº 87º, aplicando-se esta norma apenas a situações de acréscimos de património ou consumo distintos dos enunciados no n.º 4 do artº 89º-A da LGT.

Diferente entendimento manifesta a recorrente Fazenda Pública que argumenta da seguinte forma:

A alínea f) do artº 87º da LGT pretendeu acautelar especificamente as situações de facto - consubstanciadas num acréscimo de património ou de consumos evidenciados, não consentâneos com os rendimentos declarados à Administração Tributária - em que, não estando abrangidas pela previsão constante da alínea d) do artigo 87º da LGT - que se reconduzem às situações tipificadas no n.º 4 do artigo 89º-A - ainda assim, justificariam que fosse desencadeado procedimento inspectivo, no sentido de averiguar a veracidade das declarações prestadas à Administração Tributária.

Com a introdução posterior desta alínea e do artº 89º-A, na LGT o legislador pretendeu elencar situações de facto que legitimam a avaliação indirecta, procurando acautelar toda e qualquer tentativa de planeamento fiscal que visasse afastar a aplicabilidade da alínea d) do artº 87º.

Deste modo, na citada alínea f) enquadram-se todas as situações de acréscimo patrimonial ou de consumo que não caibam no âmbito da alínea d) do artº 87º e do n.º 4 do artº 89º-A da LGT.

Vejamos então qual a tese que, em nosso entendimento, colhe o apoio legal.

4.1. Na sua redacção inicial o artº 87º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, estabelecia o seguinte:

"Artigo 87º

Realização da avaliação indirecta

A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;

b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável;

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei".

O artº único da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, veio dar a seguinte redacção à alínea c) deste artigo:

"c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei"

O artº 13º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, veio aditar à LGT o seu artº 89º-A, tendo o n.º 1 daquele artigo alterado o artigo 87º, que ficou com a seguinte redacção:

"Artigo 87º

Realização da avaliação indirecta

A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

a).....

b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

c).....

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A;

e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco"

Finalmente, o artº 40º, n.º 1 da Lei n.º 55-B/2004, que alterou o artº 89-A da LGT, aditou também ao artº 87º a actual alínea f) com a seguinte redacção:

"f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação"

Ora, o aditamento desta alínea, bem como todas as alterações efectuadas no citado artº 87º, como bem nota a recorrente, visaram aumentar as situações de facto que legitimam a Administração Tributária a realizar avaliação indirecta do rendimento tributável, inserindo-se assim na intenção do legislador de uma luta cada vez maior contra a fraude e evasão fiscal.

É que, como reconhecem a decisão recorrida e a recorrente, a alínea d) só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante. Sendo assim, poderiam ficar de fora muitas situações de fuga ao fisco relevantes e relativamente às quais a Administração Tributária nada poderia fazer.

Daí que, para outros acréscimos patrimoniais e consumos não justificados, em face das declarações apresentadas pelos contribuintes, e não previstos na alínea d), o legislador tenha vindo a estabelecer a possibilidade de avaliação indirecta.

E, não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea f) tem de aplicar-se a todas as situações nele previstas e não enquadráveis na alínea d).

E não existe aqui qualquer incompatibilidade entre as duas alíneas no que se refere a imóveis. Com efeito, se o valor de aquisição for de montante superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea.

Temos então que a decisão recorrida não pode manter-se, no que a esta questão respeita.

4.2. Aqui chegados, porém, importa então apurar se a Administração Tributária estava legitimada a realizar avaliação indirecta e, assim sendo, se podia ter acesso, contra a vontade do recorrido A…, a informações bancárias relativas a este, até porque este provou, para além do rendimento declarado, a origem de mais 194.000,00 euros (v. alínea E) do probatório supra).

Então a questão é a de saber se, perante a falta de justificação da restante importância – 23.768,08 euros [(245.000,00 – (194.000,00 mais 28.231,92)], a Administração Tributária continua legalmente autorizada a realizar a avaliação indirecta e com a possibilidade de acesso às informações bancárias do recorrido, ao abrigo do disposto no artº 63º-B da LGT.

Sobre esta questão pronunciou-se o recente Acórdão deste Tribunal (Pleno desta Secção) – Acórdão de 19.05.2010 – Recurso n.º 734/09, nos seguintes termos:

"Com efeito, cabendo à Administração tributária o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, cabe-lhe provar que o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo mostra uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão fixado na referida tabela.

O rendimento padrão serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT).

Neste contexto, para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a "manifestação de fortuna". A justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna".

Do mesmo modo se escreveu no Acórdão de 28.01.2009 – Recurso n.º 761/08 do Pleno desta Secção que*:"o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).*

E ainda sobre esta questão se escreveu no Acórdão deste Tribunal e Secção, de 27/05/2009 - Recurso n.º 403/09*:*

"Na sentença recorrida, entendeu-se que, tendo o Impugnante efectuado prova da origem de parte do valor de aquisição dos imóveis e sendo a parte restante inferior ao valor de € 250.000 indicado no quadro do n.º 4 do art. 89.º-A como valor das manifestações de fortuna relevantes para efeitos de permitir a avaliação indirecta da matéria tributável, anulou a sentença recorrida «por falência do requisito do valor de aquisição dos imóveis que in casu não é igual ou superior a € 250.000».

Esta decisão, porém, não tem suporte no referido artº. 89.º-A.

Na verdade, como se refere na sentença recorrida, verificando-se uma situação enquadrável no artº. 89.º-A, deixa de valer a presunção de veracidade da declaração do contribuinte [artº. 75.º, n.º 2, alínea d), da LGT], e passa a ser sobre ele que recai o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas não é a obtenção de rendimentos sujeitos a tributação em IRS (n.º 3 do art. 89.º-A da LGT).

Para além disso, passa a ser possível utilizar a avaliação indirecta para determinar a matéria tributável, avaliação essa a fazer nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artº. 89.º-A da LGT [artº. 87.º, n.ºs 1, alínea d), e 2 da LGT]."

Esta doutrina, apesar de se reportar a caso previsto na alínea d) do artº 87º citado, com referência ao n.º 4 do artº 89º-A, tem de aplicar-se também às situações a que se refere a alínea f) do mesmo artº 87º, já que são idênticas as razões que subjazem a ambas as normas - evitar a fuga ou evasão fiscal.

No caso concreto dos autos, existia uma divergência não justificada, de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Sendo assim, e sendo certo que o contribuinte não justificou a totalidade do acréscimo, a Administração Tributária estava legitimada a realizar a avaliação indirecta, podendo recorrer a informações bancárias do recorrido, ao abrigo do disposto no artº 63º-B, n.º 3, alínea b) da LGT (na redacção dada pelo artº 40º, n.º 1 da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, acima citada e que aditou também a alínea f) acima referida; v. actualmente a alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo, após a redacção dada pelo *artº 2º da Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro).*

Verifica-se, assim, que o despacho do Director Geral dos Impostos de 23/12/2009, transcrito na alínea H) do probatório supra, não padece de vício de violação de lei, pelo que deve manter-se.

5. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e mantém-se na ordem jurídica o despacho acima referido do DGI.

Custas pelo recorrido apenas em 1ª instância, uma vez que não apresentou contra-alegações.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Alfredo Madureira*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Nova penhora. Excesso.

Sumário:

De harmonia com o disposto nos artigos 821º e 836º do CPC e 217º do CPPT só se verifica ocorrer excesso de penhora invalidante quando (a efectuada ou a subsequente) se revele(m) manifestamente desproporcionada(s) relativamente ao montante dos créditos a que haverão de dar satisfação.

Processo n.º 661/10-30.
Recorrente: Auto Rali, S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que lhe julgou improcedente a reclamação (art.º 276º do CPPT) que apresentara contra penhora efectuada em 04.12.2009 sobre imóvel

que convenientemente identifica para cobrança de dívidas a que respeita o processo de execução fiscal apenso e que leva o n.º 3301199601001973, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Executada Auto Rali, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou em tempo as suas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

A. A presente reclamação tem por objecto uma penhora efectuada pelo Serviço de Finanças sobre um imóvel.

B. A recorrente arguiu a ilegalidade dessa penhora, por excessiva, uma vez que as dívidas em causa já se encontravam totalmente garantidas por anterior penhora, efectuada em 18.05.2007 sobre o mesmo imóvel.

C. O Tribunal a quo considerou que o excesso de penhora não ficou provado e decidiu pela improcedência da reclamação.

D. De acordo com a sentença recorrida, o Tribunal a quo considerou que o excesso da penhora não ficou provado em resultado do teor da resposta fornecida pelo Serviço de Finanças ao ofício de fls., que visava esclarecimentos sobre quais as dívidas garantidas pela penhora de 18.05.2007.

E. Acontece que o Serviço de Finanças, na resposta ao ofício de fls., nunca responde quais as dívidas garantidas pela penhora de 18.05.2007.

F. Resulta assim evidente que o défice instrutório quanto à existência ou inexistência de excesso de penhora deve-se, única e exclusivamente, ao facto de Serviço de Finanças não ter respondido de forma frontal ao ofício do próprio Tribunal.

G. O Tribunal a quo, em vez de exigir do Serviço de Finanças uma resposta cabal à questão colocada ou em vez de valorar a ausência de resposta clara contra o Serviço de Finanças, acaba por decidir favoravelmente a este, suportando tal decisão com o argumento que "Não é referido (pelos serviços) que a quantia exequenda nos presentes autos tenha sido considerada na penhora efectuada em 25 de Maio de 2007."

H. Mais avisada andou a digníssima Magistrada do Ministério Público, que concluiu, no parecer junto aos autos, que se o Serviço de Finanças não responde frontalmente à questão colocada será porque as dívidas em causa no presente processo executivo já se encontravam abrangidas pela anterior penhora sobre o mesmo imóvel, resultando dessa factualidade o manifesto excesso da nova penhora.

I. É que, estando as dívidas subjacentes ao processo executivo em causa nos autos já garantidos pela penhora realizada em 18.05.2007 sobre o Imóvel, a penhora ora efectuada sobre o mesmo Imóvel é ilegal por excessiva, violando o disposto no artigo 217º do CPPT.

J. Admitir o contrário seria aceitar que sobre o mesmo Serviço de Finanças poderia efectuar diversas penhoras sobre o mesmo bem, para garantir o pagamento das mesmas dívidas.

K. O Serviço de Finanças fundamentou, em juízo, a realização da penhora em crise pelo facto dos processos executivos terem sofrido alterações desde a realização da penhora de 18.05.2007.

L. No entanto, caso as dívidas subjacentes ao processo executivo que subjaza penhora em crise nos autos estejam já abrangidas pela penhora de 18.05.2007, as referidas – mas não especificadas – alterações dos processos executivos não legitimam novas penhoras sobre o mesmo imóvel enquanto se mantém a anterior.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo ser anulada a sentença recorrida e a revogação do acto da penhora.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois parecer, opinando pelo provimento do recurso, com base no sustentado entendimento de que se não encontra efectivamente esclarecido nos autos quais as dívidas, no total de 2.449.717,87 €, que ficaram garantidas pela penhora efectuada em 18.05.2007 e ainda porque a informação prestada pelo Serviço de Finanças, remetendo para o processo de execução fiscal apenso, não responde ao que o tribunal pretendia no despacho de fls. 49.,

Assim acompanhando, em substância e no ponto, posição idêntica do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal recorrido – cfr. parecer de fls. 45 a 47 – que aliás demandou, além do mais, pedido de informação ao competente SF e deste mereceu a resposta/informação que consta de fls. 55 a 59 e na qual, sem mais se esclarecer, se remete para o que consta do processo de execução fiscal respectivo antes remetido e por apenso junto aos presentes autos.

Vêm estes autos à conferencia sem vistos por terem sido autuados e distribuídos como processo urgente.

Cumpre agora apreciar e decidir.

Como vem de relatar-se e emerge das alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional, agora expurgado de outras motivações antes levadas à petição inicial e que foram julgadas improcedentes (a saber: a invocada duplicação de colecta e a impenhorabilidade do imóvel), a única questão a dirimir é tão só a do alegado excesso da questionada penhora.

A Recorrente, com a concordância aliás do Ministério Público, sustenta em síntese e ao contrário do decidido, que dos autos e da informação prestada pelos SF, a instâncias do Tribunal recorrido, não

resulta informação capaz de permitir avaliar e decidir sobre o alegado excesso da penhora concretizado através da agora realizada – em 04.12.2009 e para garantia de quantia exequenda de € 220.266,19 –, já perante a anterior penhora, sobre o mesmo prédio aliás, efectuada em 18.05.2007, para garantir cobrança coerciva de conjunto de dívidas que à data ascendiam a € 2.449.717,87.

O Tribunal ora recorrido, neste segmento, considerou não provado o excesso da penhora, por tal não poder ser retirado da informação prestada pelo SF e que consta do ponto 7 da matéria de facto fixada, pois nesta informação "Não existe qualquer evidência de que a quantia penhorada nos autos tenha sido incluída na penhora efectuada em 25 de Maio de 2007, nem essa consequência pode ser retirada da informação exarada pelos serviços, pois nela se refere tão só que os autos em nome da reclamante (e que são vários) "já sofreram naturais alterações, quer nos montantes exigíveis, quer na estrutura dos processos subjacentes" … "e que

"… Não é referido que a quantia exequenda nos presentes autos tenha sido considerada na penhora efectuada em 25 de Maio de 2007, resultando aliás da certidão permanente evidenciada a existência de vários outros processos de execução fiscal."

Considerou ainda o Tribunal recorrido que "Por outro lado, resulta provado que a quantia exequenda no PEF n.º 3301199601001973 e respectivos apensos ascenda a EUR 207.283,78, pelo que não ocorre qualquer excesso de penhora. De facto, na medida em que constitui garantia da quantia exequenda, a penhora pode ser licitamente constituída até ao montante da garantia calculado nos termos do disposto no art.º 199º, n.º 5 do CPPT, sendo certo que tal montante não foi ultrapassado no caso em apreço (cf. pontos 1 a 4 e 7 da fundamentação de facto).

Para, a final, concluir nada haver a censurar no acto reclamado que, assim manteve, julgando a reclamação totalmente improcedente.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Reclamante e ora Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, perseguindo agora provimento da tese que sufraga apenas com fundamento no invocado excesso da penhora.

Mas sem razão.

Com efeito e como os autos bem proficientemente evidenciam em sede de factualidade subjacente, com a questionada penhora, incidente ainda sobre o prédio já antes penhorado em 18.05.2007, para garantia de eventual pagamento de dívidas então orçadas em € 2.449.717,87, persegue agora o SF exequente garantia adicional do eventual pagamento de outras dívidas, entretanto apuradas nos novos processos executivos e que contabilizou em € 207.283,78, designada e especificamente as apuradas no processo de execução fiscal n.º 3301199601001973 e seus apensos, ora junto por apenso, e que terão resultado do apuro e actualização das várias dívidas a cargo da Recorrente e ainda não cobertas por qualquer garantia.

Isso mesmo se considerou na da decisão impugnada em sede de fundamentação do respectivo segmento decisório,

Como decorrente da informação prestada em juízo pelo SF competente e dos demais elementos documentais.

E se aquela informação não satisfaz porventura os intentos de esclarecimentos adicionais agora perseguidos pela Reclamante e ora Recorrente, uma vez que, como decorre do texto da petição inicial apresentada, em sede de motivação da reclamação deduzida, o excesso de penhora com que agora fundamenta o presente recurso jurisdicional só reflexa ou implicitamente poderia ser tido como alegado, como decorrência das, essas sim, expressamente invocadas e depois julgadas, sem controvérsia nem sindicância jurisdicional, improcedentes duplicação de colecta e impenhorabilidade do bem,

Satisfaz antes, plenamente, com clareza e indiscutível suficiência, a questão suscitada e que se traduzia apenas e só em saber se a quantia de € 220.266.19, que agora o SF Exequente intenta garantir com a questionada penhora, fora ou considerada ou levada em conta no valor das dívidas - € 2.449.717,87 - antes garantidos pela penhora efectuada em 18.05.2007.

É pois seguro que, assim e por isso, não ocorre o invocado excesso.

A nova e controvertida penhora, embora sobre imóvel já antes penhorado, para garantia de pagamento das outras dívidas cabe na previsão do artigo 217º do CPPT.

Na verdade, do texto da lei decorre que a penhora deve limitar-se ao necessário para pagamento da dívida exequenda e acrescido e ainda que

quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para pagamento da execução, esta prosseguirá em outros bens.

No mesmo sentido preceitua aliás e naturalmente o artigo 821º do compêndio de direito adjectivo comum, o Código de Processo Civil.

E o juízo de suficiência que a lei tributária - o convocado artigo 217º do CPPT - e a lei adjectiva comum - artigo 836º n.º 2 do CPC - acometem inequivocamente ao exequente deve ater-se e conter-se no âmbito e montante correspondente às dividas exequendas e acrescidos legais sem descurar a mais fácil e eficiente concretização/satisfação do crédito de exequente. Eficiente no sentido de poder ser obtida em período de tempo razoável, pois só assim dispensarão a penhora de outros bens Cfr. Ac do

Tribunal da Relação de Coimbra de 13.05.2008, processo n.º 134-A/2001.C1 e Jorge Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 2º Volume, pag. 447.

E só em casos de manifesta desproporção entre os bens penhorados e os necessários para a satisfação dos interesses do credor é que assiste ao devedor e executado o direito de reacção judicial contra esse excesso tal como resulta do disposto no artº 287º, n.º 1, alínea a) do CPPT, …, e no artº 863º-A, n.º 1, alínea a) do CPC …, como se aduziu também em acórdão desta Secção do passado dia 07.10.2009, processo n.º 850/09-30.

Nada obstava pois à realização de nova penhora, ainda que sobre o mesmo bem, para garantia agora de outras e supervenientes dívidas.

Não merece pois censura a sindicada sentença que assim decidiu, nem o despacho que validou.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando a sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente fixando a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Valente Torrão.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Gasóleo colorido e marcado. Imposto sobre produtos petrolíferos. Inconstitucionalidade.

Sumário

I — A norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, é organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no sistema de controlo subjacente à obrigatoriedade de a venda ser feita a titulares de cartões com microcircuito.

II — A norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e) do CIEC (aprovado pelo DL 566/99, de 22/12, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, ao artigo 74.º deste Código) é organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, quando interpretada no sentido de contemplar previsão normativa idêntica à acima referida.

Processo n.º 836/08-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Bastos & Bastos, Combustíveis, Lda.
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, 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 veio 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 emitiu parecer no sentido de que o recurso merecia provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial.

Por acórdão deste STA de 19/3/2009 foi concedido provimento ao recurso da FP, revogada a sentença recorrida e, em consequência, julgada improcedente a impugnação judicial deduzida, com fundamento em que as normas do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e do artigo 3.º, n.º 2, alínea e) do CIEC, não eram nem orgânica nem materialmente inconstitucionais.

Deste acórdão foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional que, dando-lhe provimento, decidiu julgar organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no sistema de controlo subjacente à obrigatoriedade de a venda ser feita a titulares de cartões com microcircuito, e também organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e), do CIEC (aprovado pelo DL 566/99, de 22/12, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, ao artigo 74.º deste Código), quando interpretada no sentido de contemplar previsão normativa idêntica à acima referida.

Transitado em julgado este acórdão do TC, há que reformular, então, o acórdão recorrido em conformidade com o presente juízo de inconstitucionalidade (artigo 80.º, n.ºs 2 e 3 da Lei 28/82, de 15/11).

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 (cod. 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 fora, 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 revestia 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.

E, sendo essa, 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 viu, então, 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 se concluiu, assim, no acórdão proferido em 19/3/2009 que o acto de liquidação impugnado não enfermava, por isso, da apontada ilegalidade.

Do mesmo modo, em tal aresto se concluiu também que não tendo o Governo, com a publicação do CIEC, alterado a incidência subjectiva do imposto, a norma da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º deste Código não enfermava, por isso, de inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, como igualmente se alegava.

Todavia, agora, em face do trânsito em julgado do acórdão do TC proferido nos presentes autos, há apenas que interpretá-lo e dar-lhe execução.

No presente recurso, considerou o TC não estar apenas em causa o carácter inovatório do § 7.º da Portaria n.º 234/97 mas também o carácter inovatório do próprio artigo 3.º, n.º 2, alínea e) do CIEC.

Tendo concluído que o § 7.º da Portaria 234/97, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que efectuem abastecimentos sem darem cumprimento às disposições que obrigam à utilização dos cartões de microcircuito em todos os abastecimentos, é organicamente inconstitucional, por violação do princípio constitucional da reserva de lei fiscal (artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, na sua redacção actual).

Mais acrescenta que essa inconstitucionalidade não pode ser apagada pelo disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC.

De facto, embora a situação aqui questionada possa equivaler a uma "situação irregular" de "venda" de "produtos sujeitos a imposto especial de consumo", a que alude esta alínea, a verdade é que a versão originária do CIEC não fazia qualquer alusão ao cartão de microcircuito, cuja titularidade era, à data, exigida pelo § 7.º da Portaria 234/97, para a venda do gasóleo colorido e marcado à taxa reduzida.

Só com a Lei 109-B/2001, de 27/12, o artigo 74.º, do CIEC, no seu n.º 4, passou a prever expressamente que o gasóleo colorido e marcado só poderia ser adquirido pelos titulares do cartão de microcircuito instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no número anterior.

Isto é, de acordo com a orientação do TC, não é na alínea questionada que se vem a reflectir legislativamente a nova realidade dos mecanismos de concessão de um benefício ao gasóleo afecto a certos fins e do seu controlo através da utilização de um cartão de microcircuito, mas antes no artigo 74.º, n.ºs 4 e 5 do CIEC.

E coexistindo ambos os preceitos no interior do mesmo diploma assim se comprova que a irregularidade a que se referia o § 7.º da Portaria 234/97 não estava co-englobada na previsão da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, não sendo por acaso que quando finalmente aquela norma obteve assento legislativo, através da Lei 53-A/2006, de 31/12, foi no n.º 5 do artigo 74.º que ela foi inserida.

Assim sendo, sobre a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e) do CIEC, conclui o TC que não pode recair outro juízo que não seja o de inconstitucionalidade, tal como anteriormente emitido quanto ao § 7.º da mencionada Portaria.

De facto, tendo-se interpretado no acórdão recorrido a referência à venda "em situação irregular" como se reportando à situação prevista no § 7.º da Portaria 234/97, não se distinguindo tais normas, mas antes as encarando como prevendo, de forma idêntica, a mesma responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento, forçoso é estender-lhe a conclusão do seu carácter inovatório, em relação ao disposto no artigo 6.º do DL 123/94.

E, não estando a inovação coberta pela lei de autorização, conclui-se que a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e) do CIEC (aprovado pelo DL 566/99, de 22/12, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei 53-A/2006, de 29/12, ao artigo 74.º deste Código), é organicamente

inconstitucional, quando interpretada no sentido de contemplar a responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento.

Ora, no caso em apreço, estando o acto impugnado baseado em tais normas, cuja inconstitucionalidade agora o TC reconheceu, é evidente que o mesmo enferma de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, como bem se decidiu na sentença recorrida.

O conhecimento das demais questões suscitadas mostra-se prejudicado pela solução dada ao litígio.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pela FP na 1.ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria devida em 1/8**.**

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Jorge de Sousa — Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Nulidade da sentença. Inexistência de falta de especificação e de fundamentação de facto. Inexistência de contradição entre os fundamentos e a decisão e de excesso de pronúncia. artigos 125.º n.º 1 e 123.º n.º 2 do CPPT.

Sumário:

I — Não é nula por falta de especificação e de fundamentação de facto (artigos 125.º n.º 2 do CPPT e 668.º n.º 1 alínea b) do Código de Processo Civil) a sentença em cujo probatório não se descriminaram factos que não eram imediatamente relevantes para a decisão da questão decidenda, e cujo relevo foi definitivamente afastado com a resposta dada a essa questão.

II— Só se verifica contradição entre os fundamentos e a decisão geradora de nulidade da sentença se os fundamentos invocados na decisão conduzem, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada.

III— O vício de "excesso de pronúncia" ocorre se a sentença conhece de questão que não devia conhecer (cfr. a parte final do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil), o que não se verifica se a questão da eventual elisão da "presunção" da data de conclusão das obras foi expressamente suscitada pela recorrente na sua petição inicial de impugnação, e não estava prejudicada pela solução de nenhuma outra (artigo 660.º n.º 2 do Código de Processo Civil).

Processo n.º 1149/09-30.
Recorrente: Fernando Quintelas, Lda.
Recorrido: 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 – FERNANDO QUINTELAS, LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 9 de Fevereiro de 2009, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), apresentando para tal as seguintes conclusões:

1 – O Tribunal "a quo", por sentença datada de 09.02.2009, julgou totalmente improcedente a impugnação judicial apresentada pelo ora Recorrente, facto este com o qual este não se conforma e razão pela qual interpôs recurso.

2 – Na petição de impugnação judicial o ora Recorrente alegou uma série de factos que entendeu serem determinantes para fundamentar devidamente a sua impugnação e para prova desses factos, o Impugnante juntou vários documentos e na Audiência Própria apresentou testemunha, a qual foi inquirida.

3 – Na sentença em crise nenhum desses factos foi considerado na sentença: não constava nem da matéria de facto provada nem em qualquer outro lugar, pois não houve sequer matéria de facto considerada não provada, nem sequer foi apreciada a validade do depoimento prestado pela testemunha arrolada nem a validade dos documentos juntos.

4 – O Tribunal "a quo" não cumpriu assim a determinação do artigo 123º n.º 2 do CPPT, pois não só não fez a exigida discriminação como nem sequer fundamentou porque não o fez, o que só por si é motivo de nulidade do aresto, tal como o prevê o artigo 125º nº1 do CPPT.

5 – Acresce que ao assim decidir o Tribunal "a quo" limitou ao Impugnante o direito de recorrer da matéria de facto.

6 – Por estes motivos entende o Recorrente que deverá a sentença em crise ser considerada nula e em consequência deverá ser ordenado ao Tribunal "a quo" que elabore nova sentença de acordo com os artigos 123º nº2 e 125º nº1 ambos do CPPT, que por isso se consideram irremediavelmente violados.

7 – Por outro lado, o Tribunal "a quo" deu como provados apenas os factos constantes dos pontos 1. a 5. e de seguida considerou que a questão a decidir era saber se a impugnante pode ilidir a presunção estabelecida no artigo 10º nº1 alínea b) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

8 – Com o devido respeito pelo aresto em crise, atendendo ao atrás alegado quanto à primeira nulidade invocada, o Tribunal "a quo" nem sequer podia apreciar se a referida presunção era ou não ilidível, pois não foi dado como provado, nem como não provado, quando afinal é que tinham terminado as obras.

9 – Ao assim decidir, ficou a sentença ora em crise a padecer de uma outra nulidade, pois assim a sentença conheceu de uma questão que nem devia conhecer, nos termos do art. 125.º do CPPT que se mostra assim violado.

10 – Nestes termos e nos mais de direito, requer-se a Vas.Exas que se dignem conceder total provimento ao recurso ora interposto no sentido "supra" indicado só assim se fazendo a mais sã e costumeira ***JUSTIÇA***

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – A Meritíssima Juíza "a quo" pronunciou-se sobre as arguidas nulidades da sentença nos termos seguintes:

Nas suas alegações de recurso imputa a impugnante à sentença proferida nos autos a nulidade por o tribunal não se ter pronunciado quanto aos factos alegados nos artigos 14.º a 28.º da petição, considerando-os provados ou não provados, o que violaria o disposto no artigo 123º, n.º 2 do CPPT.

Dispõe esta norma que «o juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões».

Ao contrário do que defende a recorrente, o juiz não tem o dever de tomar posição sobre toda a matéria, tendo o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, segundo as várias soluções plausíveis de direito – artigo 508º-A, n.º 1, alínea e), 511º e 659º, todos do Código de Processo Civil.

Deste modo, relativamente aos factos provados e não provados no que concerne a matéria fáctica não relevante para a decisão, não há necessidade de fazer tal discriminação.

Neste sentido: Acórdão do STA de 13-12-2000, recurso n.º 24319 e Jorge Lopes de Sousa, "Código de Procedimento e de Processo Tributário", 4.ª edição, página 538.

No caso, a matéria de facto relevante para a decisão foi dada como provada.

A demais matéria de facto alegada pela impugnante na petição inicial, revelou-se não ser necessária à questão que acabou por ser identificada como questão a decidir e enunciada na sentença.

Deste modo, e salvo o devido respeito por opinião contrária, entende-se que a sentença não padece da nulidade que lhe é apontada pela recorrente.

Imputa ainda a recorrente à sentença outra nulidade por violação do disposto no artigo 125.º do CPPT por haver oposição entre os fundamentos e a decisão.

Diz para tanto que não tendo sido dada como provada a data da conclusão das obras, o Tribunal não podia equacionar a questão de ser ou não elidível a presunção estabelecida no artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do CIMI.

Ora, a nulidade invocada – oposição entre os fundamentos e a decisão – apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução que oposta da que foi adoptada na decisão. E não é isso que diz a recorrente sobre a sentença, não se verificando assim a nulidade invocada.

Com base na mesma alegação, a recorrente diz que a sentença pronunciou-se sobre questão que não podia pronunciar-se (a recorrente enuncia a nulidade como sendo oposição entre os fundamentos e a decisão, para depois dizer que o Tribunal se pronunciou sobre questão que não podia conhecer).

Ora, também esta nulidade não se verifica – a da pronúncia sobre questão que não devia conhecer – uma vez que a questão tratada na sentença é aquela que resulta do confronto de posições factuais e jurídicas entre as duas partes em litígio. E isso não é contrariado pela recorrente nas suas alegações. O tribunal limitou-se a pronunciar sobre a questão trazida pelas partes.

Em conclusão, entende-se que a sentença recorrida não padece das nulidades que lhe são imputadas pela recorrente, mas, como sempre, Vossas Excelências, farão Melhor Justiça.

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

As questões objecto do presente recurso referem-se à imputada nulidade da decisão recorrida por falta de especificação da fundamentação e por oposição entre os fundamentos e a decisão.

Alega a recorrente que a sentença recorrida padece de nulidades nomeadamente por não ter levado ao probatório nenhum dos factos por si alegados nos arts. 14º a 28º da PI e por não ter fundamentado porque o não fez.

Por outro lado a recorrente imputa à decisão recorrida nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, mas conclui, de forma contraditória, que terá ocorrido excesso de pronuncia, dado que o Tribunal "a quo" não podia apreciar se a presunção estabelecida no artº 10º, nº1, alínea b) era elidível ou não elidível, pois não foi dado como provado ou não provado quando é que «afinal tinham terminado as obras».

<u>Fundamentação:</u> a nosso ver o presente recurso não merece provimento, como aliás é claramente evidenciado no douto despacho de sustentação de fls. 123 e verso.

Com efeito, nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Dispõe, por sua vez, o artigo 660º nº2 do Código de Processo Civil que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão seja prejudicada pela solução dada a outras.

Ora resulta da análise da decisão recorrida, nomeadamente a fls. 93 e segs. que o Tribunal "a quo", considerando que a impugnante aceitou ter exarado na declaração para inscrição na matriz como data de conclusão das obras a data de 13.11.2004, concluiu, na senda da Jurisprudência do Acórdão do Supremo Tribunal administrativo proferido no recurso 466/04, que apresentada a declaração para inscrição na matriz se deve considerar concluído o prédio na data em que o contribuinte afirmar tal conclusão se esta for anterior a qualquer das restantes situações descritas nas diversas alíneas do artº 10º do IMI.

E, nessa perspectiva, a decisão recorrida deu como provada a matéria de facto relevante para a decisão da causa.

Não se verifica, pois, qualquer omissão no exame crítico das provas ou na fundamentação de direito.

Por outro lado, quanto à imputada nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, é manifesto que ela não ocorre, sendo certo que a recorrente de modo algum a demonstra.

O que se diz no recurso sobre este ponto é que o Tribunal "a quo" não podia apreciar se a presunção estabelecida no artº 10º, n.º1, alínea b) era elidível ou não elidível, pois não foi dado como provado ou não provado quando é que «afinal haviam terminado as obras»., argumentação esta que, como atrás se salientou, e enquadraria, quando muito, numa imputação de excesso de pronúncia.

Ora é manifesto que, nesta parte, não ocorre excesso de pronúncia, atenta a questão suscitada pela impugnante e a solução jurídica adoptada na decisão recorrida.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido que não padece das nulidades que lhe são imputadas.

5 - Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 130 a 132 dos autos) nada vieram dizer.

Fundamentação

6 – Questões a decidir

É a de saber se a sentença recorrida enferma das nulidades por *falta de especificação e de fundamentação* e por *ter conhecido de questão que nem devia conhecer* que a recorrente lhe imputa, respectivamente, nas conclusões 2 a 6 e 7 a 9 das suas alegações de recurso, alegadamente violando os artigos 123.º n.º 2 e 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

7 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela objecto de recurso foram dados como provados *com interesse para a decisão a proferir* os seguintes factos (fls. 89 e 90 dos autos):

1. Em 28-06-2004, a impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Vila Real a declaração mod. 1 do IMI, para inscrição na Matriz Predial Urbana, do lote de terreno para construção, a que viria a ser atribuído o artigo 2311 – Processo Administrativo.

2. Em 13-11-2004 apresentou a declaração mod. 1 do IMI para inscrição na Matriz, do prédio construído no lote de terreno referido em 1), prédio aquele constituído em propriedade horizontal, a que coube, na matriz, o artigo 2451 – idem.

3. Nesta declaração para inscrição do prédio construído, declarou expressamente a data de 13-11-2004, como data da conclusão das obras – idem.

4. Foram efectuadas as seguintes liquidações:

a) A liquidação respeitante ao ano de 2004 foi efectuada através da liquidação n.º 36518527 no montante de € 3.283,72, referente aos artigos 1414 e 1415 urbanos da freguesia de Mateus e 2311 urbano da freguesia de N. S.ª da Conceição, que foi integralmente paga conforme notas de cobrança n.ºs 246867103 e 246867203 – docs. 1, 2 e 3 juntos o P.A..

b) Em 01-12-2005 através da liquidação n.º 38615956 foi corrigida a liquidação anterior n.º 36518527, dado ter sido inscrito o artigo 2451 – com as respectivas fracções, edificado no artigo 2311 (Lote), no valor de € 30.464,72, tendo sido emitida a nota de cobrança n.º 388394603, estando incluídos na mesma, os prédios já tributados na 1.ª liquidação – docs. 4 e 5 juntos ao P.A.

c) Em 25-03-2006 através da liquidação n.º 45716028 no valor de € 32.455,36, foi corrigida a liquidação anterior n.º 38615956, em virtude de os artigos 1414 e 1415 adquiridos através de escritura de 14-05-2004, terem sido avaliados nos termos do artigo 37º do CIMI de que resultou um valor patrimonial superior ao anterior, não tendo chegado a ser emitida nova nota de cobrança – docs. 6 e 7 junto ao P.A.

d) Em 27-04-2006 e 20-05-2006 através das liquidações n.ºs 46092512 e 46286231, no mesmo valor de € 30.104,80 foram corrigidas as liquidações do ano de 2004 em virtude de ter sido desactivado o artigo 2311 (lote) onde foi edificado o artigo 2451 com as respectivas fracções, não tendo originado qualquer nota de cobrança – docs. 8 e 9 juntos ao P.A.

5. A anulação de 2.350,56 relativo ao imposto do artigo 2311 e que se mostrava indevido naquele ano de 2004, foi efectuada nas notas de cobrança n.ºs 388394603 (359,92) e 412412103 (1990,64) dada a inscrição do novo artigo 2451.

8 - Apreciando.

8.1 - Da alegada nulidade da sentença por falta de especificação e de fundamentação (de facto)

Alega a recorrente que a sentença recorrida enferma de nulidade, desde logo porque tendo ela alegado na *petição de impugnação judicial (...) uma série de factos que entendeu serem determinantes para fundamentar devidamente a sua impugnação* e tendo junto documentos e apresentado testemunha, que foi inquirida, na *sentença em crise nenhum desses factos foi considerado: não constava nem da matéria de facto provada nem em qualquer outro lugar, pois não houve sequer matéria de facto considerada não provada, nem sequer foi apreciada a validade do depoimento prestado pela testemunha arrolada nem a validade dos documentos juntos*, com o que o Tribunal "*a quo" não cumpriu assim a determinação do artigo 123º n.º 2 do CPPT, pois não só não fez a exigida discriminação como nem sequer fundamentou porque não o fez, o que só por si é motivo de nulidade do aresto, tal como o prevê o artigo 125º nº1 do CPPT.*

A Meritíssima Juíza "a quo" sustentou a inexistência da alegada nulidade, em termos que mereceram a adesão do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal no seu parecer junto aos autos e supra transcrito, dizendo que ao *contrário do que defende a recorrente, o juiz não tem o dever de tomar posição sobre toda a matéria, tendo o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, segundo as várias soluções plausíveis de direito – artigo 508º-A, n.º 1, alínea e), 511º e 659º, todos do Código de Processo Civil* e d*este modo, relativamente aos factos provados e não provados no que concerne a matéria fáctica não relevante para a decisão, não há necessidade de fazer tal discriminação. Neste sentido: Acórdão do STA de 13-12-2000, recurso n.º 24319 e Jorge Lopes de Sousa, "Código de Procedimento e de Processo Tributário", 4.ª edição, página 538.* Ora, n*o caso, a matéria de facto relevante para a decisão foi dada como provada* e a *demais matéria de facto alegada pela impugnante na petição inicial, revelou-se não ser necessária à questão que acabou por ser identificada como questão a decidir e enunciada na sentença.*

Vejamos.

Atento o probatório fixado e confrontando-o com a petição de impugnação, há que reconhecer que, como alega a recorrente, nenhum dos factos por si invocados para sustentar que a data de conclusão das obras é posterior à data em que por si foram dadas como concluídas para efeitos de inscrição na matriz do prédio construído foram considerados na sentença recorrida como provados ou não provados. O probatório não fixa, efectivamente, a data em que se concluíram as obras. O que dele consta, isso sim, é que na declaração para inscrição do prédio construído foi declarado *expressamente a data de 13-11-2004, como data da conclusão das obras* (cfr. o n.º 3 do probatório).

Ora, na perspectiva adoptada na sentença recorrida - em que se elegeu como questão decidenda a de saber se "a impugnante pode ilidir a presunção estabelecida no artigo 10º nº1, alínea b) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) – que o prédio ficou concluído na data em que foi apresentada a declaração para inscrição na matriz com a data de conclusão das obras" (cfr. a sentença recorrida, a fls. 90 dos autos)-, os factos não considerados no probatório fixado não eram imediatamente relevantes para a decisão, apenas assumindo relevância se se concluísse, o que não sucedeu, ser tal "presunção" elidível, ou, dito mais correctamente, se se pudesse afirmar ser a data da efectiva conclusão da obra a relevante para efeitos de sujeição a imposto do prédio construído.

Não sendo esse o caso, nem vindo questionado o mérito da decisão (que decidiu, aliás, em conformidade com a jurisprudência deste Tribunal), tem de concluir-se que embora do probatório fixado não constem como provados ou não provados os factos alegados pela então impugnante tendentes a demonstrar que a obra se concluiu efectivamente em momento posterior aquele em que foi declarada como tendo sido concluída para efeitos de inscrição na matriz, não pode considerar-se violado pela sentença o dever de discriminação dos factos provados e não provados e de fundamentação de facto da decisão imposto pelos artigos 125.º n.º 2 do CPPT e 668.º n.º 1 alínea b) do Código de Processo Civil, geradores da respectiva nulidade (artigo 125.º n.º 1 do CPPT), pois que a decisão tomada se encontra fundamentada de facto e de direito e alicerçada no probatório fixado.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente tendentes a demonstrar a alegada nulidade da sentença por falta de especificação e de fundamentação.

8.2 - Da alegada nulidade da sentença por excesso de pronúncia

Alega, ainda, a recorrente, que o Tribunal *"a quo" nem sequer podia apreciar se a referida presunção era ou não ilidível, pois não foi dado como provado, nem como não provado, quando afinal é que tinham terminado as obras*, pelo que ao *assim decidir*, *ficou a sentença ora em crise a padecer de uma outra nulidade, pois assim a sentença conheceu de uma questão que nem devia conhecer, nos termos do art. 125.º do CPPT que se mostra assim violado* (cfr. conclusões 8 e 9 das suas alegações de recurso).

A Meritíssima Juíza "a quo" sustentou igualmente a inexistência desta outra alegada nulidade, posição com a qual o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal manifesta concordância.

Vejamos.

Não é claro se a recorrente entende que a sentença enferma de contradição entre os fundamentos e a decisão, se de excesso de pronúncia, se de um e outro vício. A forma como conclui nos parágrafos relevantes não é elucidativa, como aliás se salienta no parecer do Ministério Público, o que terá levado a Meritíssima Juíza "a quo" a sustentar a inexistência de ambos os vícios.

Para que a decisão proferida se encontrasse em contradição com a fundamentação nela acolhida, necessário era, conforme a lição de JOSÉ ALBERTO DOS REIS (*Código de Processo Civil Anotado,* Volume V, reimpr. 3.ª ed. 1952, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 141) pacificamente acolhida na jurisprudência deste Tribunal (cfr. o Acórdão de 3 de Maio de 2006, rec. n.º 202/08), que *os fundamentos invocados na decisão conduzissem, num processo lógico, à solução oposta da que foi adoptada.* Ora, que tal se tenha verificado está inteiramente por demonstrar, antes pelo contrário se verifica que a decisão tomada na sentença, de improcedência da impugnação, é inteiramente coerente com a respectiva fundamentação de facto e de direito.

Quanto ao alegado vício de "excesso de pronúncia", por alegadamente ter conhecido de questão não devia conhecer, assim violando o disposto na parte final do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT (e da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil), é evidente de que tal vício também não padece a sentença recorrida, atendendo a que a questão da eventual elisão da "presunção" da data de conclusão das obras foi expressamente suscitada pela recorrente na sua petição inicial de impugnação (fls. 2 a 4, frente e verso, dos autos), pelo que se impunha ao tribunal que a afrontasse e decidisse (artigo 660.º n.º 2 do Código de Processo Civil), pois que não estava prejudicada.

Saber se a "presunção" é ou não elidível é questão que precede necessariamente a de saber se, sendo elidível a presunção, o foi.

Ora, tendo-se concluído na sentença recorrida que a "presunção" em causa não era elidível, e não sendo para tal decisão necessário fixar a data da efectiva conclusão da obra, nada mais havia a decidir.

Não se verificam, pois, quaisquer das nulidades imputadas pela recorrente à sentença recorrida.

Decisão

9 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *António Calhau.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Esclarecimento ou aclaração de Acórdão. artigos 669.º e 732.º do Código de Processo Civil.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 669.º e 732.º do CPC, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu o acórdão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha.

II — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes.

Processo n.º 243/10-30.
Recorrente: Maria da Conceição Ferreira Dias.
Recorrido: Fazenda Pública e outro.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Maria da Conceição Ferreira Dias, com os sinais dos autos, notificada do Acórdão deste Tribunal do passado dia 9 de Junho, proferido nos presentes autos, em que foi decidido negar provimento ao recurso por ela interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 18 de Janeiro de 2010, que rejeitou os embargos por si deduzidos contra a penhora de imóvel efectuada no âmbito da execução fiscal n.º 0361200501007190 e apensos e absolveu os embargados da instância, confirmando a decisão recorrida, vem agora requerer a ACLARAÇÃO do referido Acórdão nos termos seguintes:

O douto Acórdão considera, em síntese, que a Recorrente tinha a qualidade de executada, por ter sido citada nos termos e para os efeitos previstos no art. 196.º, 201.º, 204.º e 239.º do CPPT e art. 825 n.º 3 do CPC, pelo que não poderia deduzir embargos de terceiro.

Sustentou, por seu lado, a Recorrente que lhe foi devidamente aplicado o estatuto processual de cônjuge do Executado – diverso do estatuto processual de Executado "tout cout" – devendo ser de considerar um terceiro, por exclusão de partes.

ORA:

As referências normativas constantes do ponto 10 dos factos provados apontam inequivocamente para a aplicação à Recorrente do estatuto processual de cônjuge do Executado, "maxime" ao referir-se ao art. 239.º do CPPT – o qual remete para o art. 220.º - tendo como epígrafe "citação dos credores preferentes e do cônjuge".

Por outro lado há – claramente – um lapso na alusão ao n.º 3 do art. 825.º do CPC (oportunamente assinalada pela Recorrente) já que este apenas se aplica aos casos em que a dívida é considerada comum. O que não é o caso dos autos, resultando do ponto 9 dos factos provados que a Recorrente "não consta dos títulos executivos, não foi revertida nem invocada a comunicabilidade dos tributos dados à execução".

Ou seja: a Recorrente foi obviamente citada na qualidade de cônjuge do Executado, o que resulta dos normativos invocados na notificação, não obstante o lapso da Administração Fiscal em referir-se ao art. 825º n.º 3 quando, na verdade, queria referir-se ao número um, em coerência com a alusão ao art. 239.º do CPPT.

Nesta sequência, sem pretender ser impertinente, mas com o propósito de compreender o douto Acórdão em todo o seu alcance e latitude, requer-se a aclaração dos seguintes aspectos:

a) ser citado nos termos e para os efeitos previstos no art. 239º do CPPT não é suficiente para se considerar que foi aplicado à Recorrente o estatuto processual de Cônjuge do executado, tendo em conta um destinatário normal ou, mesmo, com conhecimentos jurídicos?

b) Que sentido faz ser citada a Recorrente nos termos do art. 239.º do CPPT e vir a considerar-se a mesma uma executada "tout court", quando se considera provado (ponto 9) que "não consta dos títulos executivos, não foi revertida nem invocada a comunicabilidade dos tributos dados à execução"?

c) Não é ostensivo que a citação se refere indevidamente o art. 825º n.º 3 do CPC, uma vez que nunca esteve em causa uma "dívida comum", devendo considerar-se a menção feita ao n.º 1 do art. 825.º, em coerência com a alusão ao art. 239.º do CPPT?

TERMOS EM QUE requer a V. Exª.s se dignem aclarar o douto Acórdão proferido.

2. As demais partes no processo foram notificadas do requerimento apresentado (fls. 253 e 254 dos autos), e nada vieram dizer.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

3. Cumpre decidir.

Dispõe o artigo 669.º, n.º 1, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 732.º do mesmo Código, que pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu o acórdão ***o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade*** que ele contenha.

Assim, como tem vindo esta Secção do STA a entender (v. acórdão de 1/7/2009, proferido no recurso n.º 866/08), só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (cfr., por todos, os Acórdãos de 12 de Janeiro de 2000 e de 15 de Maio de 2000, recursos números 13491 e 22648, respectivamente).

Como ensinava José Alberto dos Reis (***Código de Processo Civil Anotado***, volume V, pp. 151 e 153) «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. Para poder ser entendido 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».

Ora, resulta desde logo do primeiro parágrafo do requerimento de aclaração ***supra*** transcrito, que a requerente bem compreendeu o sentido decisório do Acórdão proferido, razão suficiente para que se possa desde já afirmar não enfermar tal Acórdão de obscuridade ou ambiguidade justificativa de aclaração, e que, sob o pretexto de um pedido de aclaração, a requerente vem, no fundo, manifestar o seu inconformismo com a decisão, pois que não se reconheceu ter-lhe sido indevidamente atribuído a "estatuto processual de cônjuge do executado", e que apenas nessa qualidade, e fundamentalmente para requerer a separação de bens (artigo 825.º n.º 1 do CPC), teria sido citada posteriormente à penhora do imóvel.

E não se lhe reconheceu razão, pois que, como se disse já no Acórdão proferido nos presentes autos, de forma que reputamos clara, "o que se encontra fixado no probatório é que «***Em 07-07-2009 a embargante foi citada na referida execução fiscal, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 196.º, 201.º, 204.º e 239.º, todos do CPPT, e 825.º/3 do CPC***», (e não nos termos do n.º 1 do artigo 825.º do CPC), sendo que, com base nesse facto fixado, entendeu o Meritíssimo Juiz "a quo" que "no caso dos autos a ora embargante foi citada para a execução" e que "daí que, tendo sido citada, a ora embargante tenha adquirido a qualidade de parte na execução ou, o que é o mesmo, de executada" (cfr. sentença, a fls. 137 dos autos), sendo, por isso, que julgou não ter ela a qualidade de "terceiro", sem a qual não serão de admitir "embargos de terceiro". Assim se concluiu que de parte alguma do probatório e da sentença se podia extrair fundamento para as conclusões das alegações da recorrente de que o Fisco a teria citado como cônjuge do executado para requerer a separação de bens, nem isso resultava do processo administrativo junto aos autos ou da citação junta a fls. 52 dos autos, antes que estava provado, isso sim, que foi citada para a execução, facto que aliás não contestava.

Assim sendo, couberam-lhe a partir desse momento todos os meios processuais concedidos ao executado para defesa dos seus direitos – incluindo, claro está, o de deduzir oposição à execução e o de reclamar dos actos materialmente administrativos nela praticados -, pelo que, embora não lhe seja admitido deduzir embargos de terceiro (porque deixou de ter, a partir da citação, essa qualidade) -, nem assim deixou de ter ***forma de acautelar o seu direito decorrente da contitularidade do imóvel penhorado.***

Se não o fez atempadamente e pela via própria, não pode pretender obter aqui um efeito não atribuível pela via de reacção eleita e para a qual carecia de legitimidade, pois que tendo sido citada para a execução – bem ou mal, não cabendo aqui nem por via de embargos julgá-lo -, obviamente não poderia ter a qualidade de terceiro sem a qual a legitimidade para deduzir embargos lhe não podia ser reconhecida.

Atento ao exposto, indefere-se o requerimento de aclaração apresentado.

Decisão

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso do Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas do incidente pela recorrente, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pimenta do Vale* — *António Calhau.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo substantivo. Prazo processual. Aplicação do disposto no artº 145.º do CPC.

Sumário:

Ao prazo de natureza substantiva estabelecido no artº 102.º, n.º 2 do CPPT para a apresentação de impugnação judicial não se aplicam as disposições legais previstas no artº 145.º, n.os 5 e 6 do CPC para o prazo processual ou judicial.

Processo n.º: 269/10-30.
Recorrente: Alberto Sá Serralharia Civil e Mecânica, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Alberto Sá — Serralharia Civil e Mecânica, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a excepção de caducidade do direito de deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC, relativo aos exercícios de 2001 e 2002, no valor global de € 44.410,00, absolvendo, em consequência, a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso tem por objecto a reapreciação da matéria de direito no que diz respeito à decisão de procedência da excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância.

B) Notificado do indeferimento da reclamação graciosa, o impugnante em 03/Novembro/2005, apresentou, via fax, a impugnação judicial ora em discussão.

C) A impugnação judicial foi apresentada no 1º dia útil subsequente ao termos do prazo previsto no artº 2º n.º2 do CPPT.

D) Dispõe o artigo 145.º, n.º 5, do CPC, que "independentemente de justo impedimento, pode o acto ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento, até ao termo do 1º dia útil posterior ao da pratica do acto, de uma multa de montante igual a um quarto da taxa de justiça inicial por cada dia de atraso, não podendo a multa excede 3UC"

E) Estipulando o respectivo n.º6 que "decorrido o prazo referido no número anterior, sem ter sido paga a multa devida, a secretaria, independentemente de despacho, notifica o interessado para pagar multa de montante igual ao dobro da taxa de justiça inicial, não podendo a multa exceder 20 UC".

F) Não tendo sido efectuado o pagamento imediato da multa nos termos do art.145º n.º 5 do CPC, a secretaria não efectuou a notificação nos termos e para efeitos do art.145º n.º 6 do CPC.

G) O impugnante, não tendo pago, imediatamente, a multa a que se reporta o n.º 5, a secretaria devê-lo-ia ter notificado, independentemente de despacho, logo que a falta fosse verificada, para o pagamento previsto no n.º 6, ambos do citado artigo 145.º, do CPC, o que não aconteceu, pelo que, em consequência, não perdeu o direito de praticar o acto — STJ, de 9-12-1999, CJ (STJ), Ano VII, T3, 139.

H) De realçar, que a aplicabilidade do disposto nos na 5 e 6 do artigo 145.º não se encontra subordinada à existência de requerimento do interessado.

I) Mesmo que este não formule o pedido de pagamento imediato da multa, há sempre que colocar em movimento, ex officio, os mecanismos contemplados nesses dispositivos, até porque a lei não exige a apresentação de qualquer requerimento (cfr., neste sentido, expressamente, Abrantes Geraldes, "Temas Judiciários", 1 volume, 1998, página 353; ver, ainda, i. Lebre de Freitas, ob. cit., e Jacinto Bastos, "Notas ao Código de Processo Civil", volume I, 3. edição, 1999, páginas 213/215, Autores estes que não fazem qualquer alusão à necessidade de requerimento). Tal disposição na redacção anterior, apenas estava prevista nos casos em que a Administração Fiscal pretendia aceder "a todos os documentos bancários, excepto ás informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta." — alínea *b)* n.º 3 do art. 63º-B.

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 fixou a seguinte matéria de facto:

1 — A ora impugnante apresentou reclamação graciosa contra liquidação do IRC dos anos de 2001 e 2002, e ora em discussão em 25 de Fevereiro de 2005, cfr. 2 da reclamação apensa.

2 — Em 10 de Outubro de 2005, foi proferido despacho de indeferimento do pedido de anulação das liquidações de IRC identificadas em 1).

3 — A ora impugnante foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa em 18 de Outubro de 2005, cfr, fls. 52 frente e verso da reclamação apensa e que aqui se dão por reproduzidas.

4 — A presente impugnação judicial foi remetida via fax ao Serviço de Finanças de Matosinhos, 2, em 03 de Novembro de 2005, cfr. fls. 4 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

3 — Como vimos, o objecto do presente recurso prende-se, única e exclusivamente, com a (in)tempestividade da impugnação judicial.

Alega o recorrente, em suma, que à contagem do prazo para deduzir impugnação judicial é aplicável o regime previsto no artº 145.º, n.os 5 e 6 do CPC, pelo que decorrido o prazo previsto naquele n.º 5, devia ter sido notificado pela Secretaria do tribunal recorrido para efectuar o pagamento imediato da multa prevista no referido n.º 6.

Mas não tem razão.

4 — Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e de conhecimento oficioso em qualquer fase do processo, uma vez que estão em causa direitos indisponíveis da Fazenda Pública, contando-se nos termos do artº 279.º do CC.

E peremptório, pelo que o seu decurso opera a extinção do direito de praticar o acto respectivo (cfr. artº 145.º do CPC).

Neste sentido, pode ver-se os Acórdãos citados pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer.

Todavia de diferente natureza é, porém, o prazo a que se reporta o artigo 145.º CPC.

Com efeito e como vem sendo também jurisprudência pacífica e reiterada desta secção do STA, este normativo aplica-se apenas aos prazos de natureza processual ou judicial e não aos prazos de natureza substantiva.

Como se refere no Acórdão desta Secção do STA de 30/5/07, in rec. n.º 238/07, citando o Acórdão também desta Secção do STA de 14/1/2004, in rec. n.º 1208/03, "«o prazo judicial é aquele que se destina à prática de actos processuais em juízo. Prazo judicial é a distância entre dois actos de um processo. Prazos judiciais são os que medeiam entre dois actos judiciais ou praticados em processo judicial (cfr. Prof. Afonso Rodrigues Queiró, Revista de Legislação e Jurisprudência, 116-311).

Ora, antes de a impugnação judicial dar entrada ainda não há processo judicial. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo.

Como o art.º 145.º, n.º 5, do CPC, apenas se aplica aos prazos judiciais ou processuais, e como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, o tribunal recorrido não tinha de notificar a recorrente para pagar multa por ter entregado a petição inicial um dia depois de ter terminado o prazo legal para o efeito.»

Daí que, não sendo o prazo de dedução da impugnação um prazo de natureza processual, se não lhe aplique o n.º 5 do artigo 145.º do CPC (v., ainda neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 179)".

Posto isto e no caso em apreço, ficou provado que a impugnante foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa em 18/10/05 (vide n.º 3 do probatório).

Nos termos do artº 102.º, n.º 2 do CPPT, em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação judicial é de 15 dias, após a notificação.

Sendo assim, esse prazo de 15 dias terminava em 2/11/05.

Todavia, a petição inicial só foi apresentada em 3/11/05, ou seja, já depois de decorrido aquele prazo (vide n.º 4 do probatório).

Pelo que a impugnação judicial é intempestiva.

Neste sentido, pode ver-se, também, o Acórdão desta Secção do STA de 16/4/08, in rec. n.º 77/08.

Razão por que a pretensão da recorrente não pode proceder.

5 — 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, 22 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Imposto de selo. Usucapião. Transmissão.

Sumário:

I — É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.

II — Deste modo, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.

Processo n.º 334/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Miguel Augusto Capela de Miranda.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Miguel Augusto Capela Miranda, melhor identificado nos autos, contra o acto de liquidação do imposto do selo, no valor de € 21.259,00, decorrente de uma escritura pública de justificação, onde solenemente foi declarado que este havia recebido por compra acordada em 1980, não formalizada na altura, um prédio rústico sobre o qual veio a construir uma casa de rés-do-chão e primeiro andar, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Por força do disposto no artº. 7º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12.11, foi alterado substancialmente o Código do Imposto de Selo (de aqui em diante designado CIS), tendo, no âmbito da incidência do imposto, sido integradas – a título de transmissões gratuitas – as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou de qualquer outro direito real de gozo sobre bens imóveis.

II. As aquisições por usucapião são ficcionadas pelo legislador do CIS como tal, ou seja, como se tratando de transmissões a título gratuito pois que o artº. 1º, n.º 3, alínea a) do CIS dispõe que "são consideradas transmissões gratuitas, designadamente as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião."

III. Constituindo o tributo encargo do adquirente dos bens, no caso o usucapiente/impugnantes, nos termos do preceituado no art. 3º, nºs 1 e 3, alínea a) do CIS.

IV. No que toca ao nascimento da obrigação tributária determina a alínea r) do artº. 5º do CIS que "A obrigação tributária considera-se constituída nas aquisições por usucapião, na data em que (...) for celebrada a escritura de justificação notarial".

V. Por seu lado, o artº. 13º, n.º 1 do CIS dispõe que o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

VI. Por último, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS estabelece que a "aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião" é tributada à taxa de 10% sobre o valor dos mesmos.

VII. Para além dos normativos legais ínsitos no CIS acabados de referir importa, ainda, atentar que da concatenação dos artºs 92º do Código do Notariado (CN) e 117º-A do Código do Registo Predial (CRP) resulta que a aquisição por usucapião formalizada por escritura de justificação realizada na vigência do CIS só pode reportar-se aos direitos reais inscrito na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação notarial ou cuja inscrição se encontre pedida na mesma data.

VIII. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no artº. 30º, n.º 1 do CRP nos "títulos respeitantes a factos sujeitos a registo, a identificação dos prédios não pode ser feita em contradição com a inscrição na matriz".

IX. Voltando ao caso sub judicio, é patente que o objecto da dita aquisição é a realidade imobiliária existente à data da celebração da escritura e não qualquer outra.

X. Na verdade, os ora impugnantes, como se deu como provado na douta sentença ora recorrida, construíram um prédio em terreno de terceiro, facto este que não lhes confere a propriedade do mesmo, pois tal construção se revela uma mera benfeitoria útil, cfr. n.º 3 do art. 216º do Código Civil (CC).

XI. Nem sendo, igualmente, legalmente admissível que o valor das benfeitorias seja deduzido ao valor tributável para efeitos de tributação da aquisição por usucapião.

XII. Tendo na douta sentença ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que foram violados os arts. 1º, n.º 3, alínea a), 5º, alínea r), 13º, n.º 1 todos do CIS e, bem assim, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS.

XIII. Destarte é entendimento da AT que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.

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:

1. Com data de 2006-11-21, foi efectuada, em nome do impugnante, liquidação de imposto de selo com o n.º 263385, no montante de 21.259.00 € — cfr doc. n.º 1, junto com a p.i. e que aqui dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

2. Em 7 de Abril de 2004, foi lavrada escritura de Justificação no Cartório Notarial do Dr. Jorge da Costa e Silva, lavrada a folhas 42 do livro 283 B — cfr doc. n.º 2, junto com a p.i. e que aqui dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

3. Ficou a constar dessa escritura que o prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 802 da freguesia de Vila Frescainha São Martinho, foi adquirido por compra meramente verbal no ano de 1980;

4. Os justificantes Miguel Augusto Capela Miranda e mulher Margarida Maria da Silva Gonçalves Forte, pretendendo levar a registo o identificado prédio invocaram a usucapião como forma de aquisição originária;

5. Verificando-se a primeira transmissão de prédio urbano atrás identificado, foi apresentado no Serviço de Finanças de Barcelos a declaração do modelo 1 do Imposto Municipal sobre Imóveis nos termos do artigo 15º, n.º 1 do Dec. Lei 187/2003 de 12/11 — cfr. doc. n.º 3 junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

6. Para efeitos de registo predial, foi exigido que fosse efectuada ainda a participação para efeitos de Imposto de Selo da Justificação em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 10 do C.I.S., o que foi efectuado - cfr. doc. n.º 4 junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

7. Constatou-se, então, que havia cometido um lapso na escritura referida em 1., uma vez que o objecto da justificação não era o prédio urbano, mas sim o terreno onde o mesmo foi construído pelo impugnante e sua mulher

8. Com vista a corrigir tal lapso, foi lavrada escritura em 10 de Janeiro de 2007, exarada a folhas 94 do livro de notas para escrituras diversas n.º 144-A do Notário em Barcelos Dr. Jorge da Costa e Silva - cfr. doc. n.º 5 junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

9. Foi solicitado ao Serviço de Finanças a correcção da participação para efeito de Imposto de Selo, juntando-se ao respectivo processo fotocópia da escritura de rectificação, alterando-se o objecto da justificação do prédio urbano para o terreno onde o mesmo foi construído.

10. Uma vez que a liquidação do imposto de selo referente à aquisição por usucapião já se encontrava efectuada e notificada, foi apresentada reclamação graciosa contra o mesmo - cfr. doc. n.º 6 junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

11. A reclamação graciosa foi indeferida, nos termos constantes dos autos, cujos fundamentos aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais - cfr. doc. n.º 7 junto com a p.i. e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

3 – Uma vez mais, é este Tribunal chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se o imposto do selo devido por transmissão gratuita de imóvel, deverá recair apenas sobre o valor patrimonial do prédio rústico ou também sobre o valor do prédio nele edificado pelos impugnantes.

Esta questão tem sido dirimida por esta secção do STA no sentido de que, pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião. Deste modo, é o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido o objecto de incidência de tributação em imposto de selo, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente.

Face à recorrência do tema, retoma-se aqui o que já se escreveu no Acórdão desta secção do STA de 12/5/10, in rec. n.º 53/10, em que o Relator é o mesmo.

Neste aresto, depois de sublinhar que a questão tem merecido tratamento uniforme por parte deste Tribunal, transcreveu-se o seguinte trecho do Acórdão de 18/2/10, in rec. n.º 805/09, que seguiu o Acórdão de 13/01/10, in rec. n.º 1124/09:

"O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro veio também estender ou alargar a transmissões gratuitas o campo de incidência do Código do Imposto do Selo.

Com efeito, foi alargado o âmbito da incidência objectiva deste imposto, sendo que o mesmo tributa as transmissões gratuitas que tenham por objecto, entre outros, o direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.

Assim, sob a epígrafe "Incidência objectiva", o artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo estabelece que «*O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral incluindo as transmissões gratuitas de bens*».

E, por seu lado, a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 1.º do Código do Imposto do Selo preceitua que «*Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião*».

Por sua vez, e segundo a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «*aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)*».

Chama-se usucapião à posse do direito de propriedade ou de outros direitos reais de gozo, mantida por certo lapso de tempo, o que faculta ao possuidor, salvo disposição em contrário, a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua actuação – nos termos do artigo 1287.º do Código Civil.

Do específico regime legal do imposto do selo, logo se vê que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens. E, constituindo embora a usucapião uma aquisição originária (artigo 1287º e seguintes do Código Civil), é a aquisição por usucapião considerada, para efeitos fiscais, uma transmissão gratuita de bens imóveis.

Tal aquisição, consonantemente, aliás, com o princípio da expressão formal dos actos tributáveis em imposto do selo, só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou "transmissão": a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cf. a alínea r) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo ["*Nascimento da obrigação tributária*"].

O que é certo, no entanto, é que o acto tributário tem que ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Tal base é, pois, o pressuposto de facto ou o facto gerador da imposição – cf. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1972, p. 266.

Segundo o ensinamento de Alberto Pinheiro Xavier, in *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 263 e ss., no Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade, que se traduz no brocardo latino *nullum tributum sine lege*, ou *nullum vectigal sine lege*, paralelo àquele outro, vigente no Direito Penal, *nullum crimen sine lege*. Assim como não há crime que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal, também não haverá imposto que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal. Nisto consiste a tipicidade do imposto. O facto tributável, com ser um facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos, que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. No Direito Tributário, a tipologia é dominada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo. Opera-se o fenómeno que a lógica jurídica designa por implicação intensiva. Verifica-se a implicação intensiva sempre que os elementos enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas ainda necessários para a verificação da consequência: se esses elementos se verificarem, segue-se a consequência, mas esta só se segue se eles se verificarem. Sobre o conceito de "implicação intensiva", cf. Castanheira Neves, *Questão-de-facto-Questão-de-direito*, p. 264, e ainda J. Baptista Machado, *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1991, 5.ª reimpressão, p. 187.

A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.

Cf. o que vem de dizer-se no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de Outubro 2009, proferido no recurso n.º 652/09. …No caso *sub judicio*, a sentença recorrida pondera, além do mais, como segue.

"[…] o imposto de selo, mesmo quando está em causa uma aquisição por usucapião, só incide sobre o bem que, *ab initio*, não se encontrava no património do adquirente pois que só esse bem foi, na perspectiva da lei fiscal, presumivelmente transmitido.

Se a aquisição por usucapião é, em termos fiscais, uma transmissão, ela só pode ter relevância, enquanto tal (enquanto transmissão fiscal) na medida em que tenha por objecto algo que não integrava o património do transmissário, algo que não era sua propriedade, pois só desse modo se pode conceber uma transmissão uma coisa que passa do património de uma pessoa para o património de outra, uma coisa que se transmite. E é sobre essa transmissão que incide o imposto do selo.

Por outro lado, importa não perder de vista que as transmissões tributáveis em imposto do selo são as transmissões gratuitas, isto é, aquelas que não implicaram qualquer contrapartida económica da parte do transmissário. Sendo isto assim, facilmente se pode concluir que a liquidação do imposto de selo aqui impugnada é ilegal.

Com efeito, a administração tributária, partindo de uma escritura de justificação notarial de posse realizada pelos Impugnantes considerou que estes adquiriram por usucapião e que, portanto, lhes foi transmitido gratuitamente um prédio urbano.

Trata-se, salvo o devido respeito, de claro equívoco.

O prédio urbano que a administração tributária considerou transmitido para os Impugnantes não o foi, antes foi pelos mesmos construído sobre um terreno que, esse sim, lhes foi transmitido.

De resto, a construção do prédio, representou um acto de posse dos Impugnantes sobre o referido terreno conducente, entre outros, à usucapião do dito terreno.

Tendo o edifício que se encontra implantado no terreno transmitido e aqui em causa sido construído pelos Impugnantes jamais se pode considerar, por um lado, que o mesmo lhes foi transmitido e, por outro, que o foi a título gratuito.

Aliás, mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, n.º 3 da LGT.

Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, n.º 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado.

E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável..."

Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos?

E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.

De harmonia com as supracitadas disposições do n.º 1 e do n.º 3, alínea a), do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, é objecto de incidência em imposto de selo não mais que o acto de «*a aquisição por usucapião*».

E, por isso, julgamos que não poderá dizer-se, com carácter genérico, que o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária (trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou celebração da escritura de justificação notarial), sem qualquer dedução – proposição que estará na base dos actos de liquidação impugnados.

Estamos deste modo a concluir, e em resposta à questão decidenda, que as liquidações impugnadas foram operadas exorbitando das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo – pelo que devem as liquidações impugnadas ser anuladas, na medida de tal exorbitância.

Quer dizer: as liquidações impugnadas devem ser anuladas na exacta medida em que as mesmas exorbitam dos limites legais de incidência objectiva, balizados apenas pelo acto de «aquisição por usucapião», fora do qual se encontra evidentemente o acto de aquisição de obras ou de benfeitorias realizadas pelo usucapiente.

Então, havemos de convir, em síntese, que pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.

E, assim, o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em imposto de selo, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente".

Não existem razões para decidir diferentemente dos arestos acima citados, na medida em que nos presentes autos os factos provados e o direito a aplicar são idênticos, não tendo existido qualquer alteração legislativa susceptível de alterar a posição adoptada.

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 20 e 27/1/10, in recs. nºs 773/09 e 922/09, respectivamente e de 3/3/10, in rec. n.º 1.190/09.

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Sisa. Revenda. Isenção. Caducidade do direito de liquidar. Prescrição.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 1 do CIMSISSD, a isenção de imposto de SISA de que goza a aquisição de prédios para revenda caduca no caso dos mesmos não serem vendidos no prazo de três anos.

II — Isso significa que essa isenção se encontra sujeita a uma condição resolutiva, isto é, a um evento futuro e incerto e daí que só com a sua não verificação se produzam todos os efeitos fiscais concretizados na transmissão.

III — Os prazos de caducidade do direito de liquidar e de prescrição da dívida tributária, no caso do Imposto de Sisa, apenas se iniciam a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva de revenda no prazo de três anos.

Processo n.º 383/10-30.
Recorrente: José Veloso de Azevedo.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- José Veloso de Azevedo, com os sinais dos autos, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação de sisa e juros compensatórios referente a aquisição de dois prédios urbanos, com fundamento na caducidade do direito à liquidação bem como a prescrição da dívida exequenda, formulando as seguintes conclusões:

1º - O facto tributário que motiva a liquidação do imposto da sisa é o negócio jurídico de compra e venda realizado em 1998.Julho.30.

2º - A isenção condicionada, concedida nos termos do artigo 11º, nº3 (CSISSD) não tem como efeito interromper ou suspender a prescrição da dívida tributária, situação que só pode ocorrer nos limites do preceituado no artigo 49º, LGT.

3º - A obrigação fiscal está efectivamente extinta por prescrição, porque entre a data da verificação do facto tributário e a notificação para pagamento decorreram mais de oito anos.

4º - O direito à liquidação da sisa e de juros compensatórios relativos ao facto tributário, notificada ao recorrente em 2007.05.16, caducou porque entre a data do facto tributário e a da notificação decorreram mais de quatro e oito anos.

2- Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«Objecto do recurso:

Caducidade do direito de liquidação e prescrição da dívida tributária de Sisa e juros compensatórios em caso de revogação do benefício de isenção daquele imposto nos termos do art. 11º, n.º 3 do CIMSISSD, designadamente saber a partir de que momento é que se contam aqueles prazos: se a partir da data da ocorrência do facto tributário, se a partir da constatação do não cumprimento dos objectivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de isenção.

Fundamentação:

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

A decisão recorrida, que julgou que enquanto não é possível liquidar o tributo não se iniciam os prazos quer de prescrição quer de caducidade, não merece censura e deve ser confirmada.

Como referem Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, no seu Código de Processo Tributário, anotado e comentado, 2ª edição, pág. 97: «É equivalente ao facto tributário, para início da contagem do prazo da caducidade do direito à liquidação, a cessação dos pressupostos de facto ou de direito que suportaram o reconhecimento ou a atribuição de benefícios fiscais que implicaram a não liquidação de impostos ou a liquidação em montante inferior àquele que seria efectuado caso não existissem tais benefícios.

Cessados esses pressupostos, descomprime-se o direito à liquidação do imposto respectivo, iniciando-se a partir do momento de tal cessação o prazo de caducidade».

Também neste sentido refere Joaquim Gonçalves, A Caducidade face ao Direito Tributário, *in* Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 249, que «Cessando os pressupostos que determinaram o reconhecimento (meramente declarativo) ou a atribuição do benefício, como que se verifica, então a ocorrência do facto tributário e a reposição da tributação, regra que só devido à atribuição do benefício ficara excepcionada» (cf. ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1.10.2008, recurso 467/08, *in* www.dgsi.pt).

Acresce dizer que, nos termos do n.º 1 do artigo 306º do Código Civil, o prazo de prescrição só começa a correr quando o direito puder ser exercido (vide, neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.05.2010, recurso 211/10, in www.dgsi.pt), o que no caso *subjudice* só ocorrerá a partir da constatação do não cumprimento dos objectivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de isenção.

Afigura-se-nos, assim, que o direito à liquidação e cobrança só pode ser exercido a partir da constatação do não cumprimento dos objectivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de isenção, pelo que não se verifica nem a caducidade do direito de liquidação, nem a prescrição.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.»

A recorrente veio a interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, que se declarou incompetente em razão da hierarquia, para a sua apreciação, por ser competente esta Secção do STA, para onde subiu o recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- Por escritura pública de compra e venda celebrada em 30 de Julho de 1998, no 2º Cartório Notarial de Braga, o Impugnante adquiriu as fracções autónomas que se passam a indicar, do prédio constituído em propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Ferreiros, do concelho de Braga, sob o artigo 1429:

a. Y Fracção autónoma designada pela letra E;

b. Y Fracção autónoma designada pela letra F.

2. Conforme consta na referida Escritura Pública, a aquisição beneficiou de isenção de pagamento do imposto municipal de sisa nos termos do artigo 11º, n.º 3, do CIMSISSD (Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações).

3. Assim, aquando da aquisição das referidas fracções autónomas, o Impugnante beneficiou da isenção do pagamento do imposto municipal de sisa, por as destinar a revenda.

4. As fracções não foram revendidas no prazo de 3 anos, contados da data de celebração da referida Escritura Pública (30 de Julho de 1998).

5. O impugnante foi notificação da liquidação impugnada, através do ofício n.º 4235, por carta registada com aviso de recepção, assinado pelo impugnante em 16 de Maio de 2007.

5- A questão que é objecto do presente recurso consiste em saber se o prazo de caducidade do direito à liquidação e prescrição de dívida tributária de Sisa e juros compensatórios, decorrentes de cessação da isenção de imposto prevista no n.º 3 do artigo 11º, do CIMSISSD, tem o seu começo com a escritura da compra e venda do imóvel ou apenas com a verificação do incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do mesmo Código.

Neste último sentido se entendeu na sentença sob recurso, ponderando-se para tal que, não sendo possível liquidar o tributo, os prazos de prescrição e caducidade não se iniciam.

E certo é que esse entendimento não suscita qualquer censura.

Vejamos.

Nos termos dos artigos 11.º n.º 3 e 16.º, n.º 1 do CIMSISSD a isenção de que goza a aquisição de prédios para revenda caduca no caso dos mesmos não serem revendidos no prazo de três anos.

Isso significa que essa isenção se encontra sujeita a uma condição resolutiva -artigo 270.º do CC- isto é, a um evento incerto e futuro e daí que só com a sua não verificação se produzem todos os efeitos fiscais concretizados na transmissão -cfr acórdão de 24/01/07, no recurso n.º 1029/06.

Na verdade, a isenção de tributação é concedida a título provisório e só se consolida no caso da verificação da condição resolutiva da revenda no prazo de três anos, caducando quando tal não aconteça.

Sendo assim, o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto de sisa devido só pode começar a contar-se a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva de revenda no prazo de três anos, uma vez que só a partir dessa data aquele direito de liquidar podia ser exercido pela Administração Tributária.

Neste mesmo sentido se expressam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, no seu CPT, anotado e comentado, 2.ª edição, a fls. 97, já transcrito no douto parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto -"*É equivalente ao facto tributário, para início da contagem do prazo da caducidade do direito à liquidação, a cessação dos pressupostos de facto ou de direito que suportaram o reconhecimento ou a atribuição de benefícios fiscais que implicaram a não liquidação de impostos ou a liquidação em montante inferior àquele que seria efectuado caso não existissem tais benefícios.*

É o que também decorre do artigo 329.º do CC- "*O prazo de caducidade, se a lei não fixar outra data, começa a correr no momento em que o direito puder ser legalmente exercido*.

O mesmo se diga quanto ao início do prazo de prescrição, conforme estabelece o artigo 306.º do CC.

Para mais, no caso da caducidade do direito de liquidar o imposto de Sisa se estabelece no artigo 92.º do CIMSISSD que o mesmo poderá ser liquidado nos oito anos seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito.

Como assim, os prazos de caducidade do direito de liquidar e de prescrição da dívida tributária apenas se iniciam com a verificação do incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos, ao invés do que defende o recorrente.

Ora, "in casu", daí resulta que não ocorreu a caducidade do direito de liquidar por parte da AT e não tenha prescrito a dívida tributária de IVA impugnada, como bem se decidiu na sentença sob recurso.

Com efeito, no caso da caducidade do direito de liquidar, tendo a escritura de compra e venda do imóvel sido celebrada a **31/07/98** (1. do probatório) e, consequentemente, o prazo de três anos para revenda esgotado a **31/07/01**, o direito de liquidar expiraria, em face da norma especial contida no artigo 92.º do CIMSISSD (cuja aplicabilidade encontra respaldo na parte final do n.º 1 do artigo 46.º da LGT), oito anos depois, ou seja a **31/07/09**, sendo certo que no antecedente dia **16/05/07**, o ora recorrente foi notificado da liquidação (5. do probatório).

Também no que respeita à prescrição da correspondente dívida tributária, o prazo para o efeito é de oito anos em face do disposto nos artigo 180.º do CIMSISSD e 48.º da LGT, contado a partir do facto equivalente ao facto tributário (incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos), dado ser o imposto de Sisa um imposto de obrigação única.

Acontece que o decurso desse prazo prescricional que terminaria, em princípio a **31/07/09,** foi interrompido pela interposição da presente impugnação no antecedente dia **6/09/07** (cfr. fls. 1), nos termos do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, dessa forma inutilizando todo o tempo anteriormente decorrido (artigo 326º do CC).

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

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

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Pimenta do Vale — Jorge Lino.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

IVA. Cedência de instalações desportivas (pavilhão gimnodesportivo e estádio de futebol). Operações isentas.

Sumário:

I — Estão isentas de IVA as prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas — singulares ou colectivas (ex., associação cultural ou desportiva, etc.) — que pratiquem essas actividades (artigo 9.º, n.º 8 do CIVA).

II — A cedência por um clube de futebol do seu estádio à FPF e à sociedade Euro 2004, SA, deve considerar-se prestação de serviços isenta de IVA por força do normativo citado.

Processo n.º 427/10-30.
Recorrente: Vitória Sport Clube.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - Vitória Sport Clube, com sede em Guimarães, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais de IVA, e respectivos juros compensatórios, efectuadas em resultado de acção inspectiva relativamente aos exercícios de 2003 e 2004, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 11.º da LGT, quando o Direito Fiscal utiliza conceitos importados e recebidos de outro Ramo do Direito devem ser qualificados do mesmo modo porque o são nesse Ramo de Direito de origem.

2.ª- A **Lei de Bases do Desporto, aprovada pela Lei n.º 30 (actualmente n.º 29/2004, de 21 de Julho**, define no seu art.º 18.º o Clube desportivo como: "*a pessoa colectiva de direito privado cujo objecto seja o fomento e a prática directa de actividades desportivas e que se constitua sob forma associativa e sem intuitos lucrativos, nos termos gerais de direito*".

3.ª- Ou seja, as pessoas colectivas podem **ser praticantes directos de uma das actividades descritas no n.º 9 (actualmente n.º 8) do art.º 9.º do CIVA**, pelo que esta norma tem também aplicação quando os utilizadores são pessoas colectivas.

4.ª- Em face do exposto, estariam abrangidos pela referida norma de isenção os rendimentos obtidos com origem no arrendamento pelo Vitória Sport Clube do seu imóvel Estádio D. Afonso Henriques à Federação Portuguesa de Futebol e à Sociedade EURO 2004, SA, e no arrendamento pelo Vitória Sport Clube do seu imóvel Pavilhão Gimnodesportivo para utilização dos aparelhos desportivos por um conjunto de entidades colectivas, nomeadamente à Sociedade R.F. – Ensino e Formação Profissional, Lda., aos Serviços de Acção Social da Universidade do Minho e ao Clube Os Piratas de Creixomil.

5.ª- Nem se diga que a Federação Portuguesa de Futebol e a sociedade Euro 2004 não se enquadrariam na previsão da norma posto que, conforme resulta do art.º 2.º dos Estatutos da Federação Portuguesa de Futebol e do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 33/2000, de 14 de Março, que procedeu à constituição da sociedade Euro 2004, aquelas duas entidades dedicam-se e com carácter de exclusividade à concepção, promoção e organização de competições desportivas de futebol, tendo como escopo único a promoção da prática da referida actividade desportiva.

6.ª- Ainda que assim se não entendesse, no que se não concede, nem prescinde, mas que aqui se terá de admitir como mera hipótese de raciocínio, sempre os rendimentos *in casu* dos autos estariam abrangidos pela isenção constante do n.º 30 (actualmente n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, posto que foram obtidos com base em contratos de arrendamento de bens imóveis que não comportam a transferência, ainda que meramente temporária, de um estabelecimento comercial.

7.ª- E nem se diga que a aplicação desta norma estaria afastada pela aplicação da norma constante do n.º 9 (actual n.º 8) do mesmo art.º 9.º do CIVA uma vez que o disposto no n.º 30 (actual n.º 29) constitui norma especial que regula a matéria específica de locação, nas suas várias modalidades, de sorte que não fará sentido chamar à colação o conceito residual de "prestação de serviços" contido no n.º 9 (actual n.º 8) do artigo 9.º do CIVA.

8.ª- Ora, quanto ao arrendamento do Estádio D. Afonso Henriques à Sociedade EURO 2004, SA, importa ter em conta que o Estádio foi cedido à Euro 2004, SA, com as suas paredes nuas, ficando inclusive salvaguardada a não inclusão de elementos considerados do âmbito natural de um estabelecimento comercial, como por exemplo, os contratos dos fornecedores, de concessão dos bares e catering, lojas, utilização dos camarotes.

9.ª- Ter-se-á de considerar tal contrato – na parte em que teve como pagamento o imóvel Estádio D. Afonso Henriques – como de arrendamento do prédio e nunca do estabelecimento comercial do Vitória Sport Clube.

10.ª- Na verdade não foi transmitida o **elemento essencial do estabelecimento comercial** que é a equipa (composta dos direitos de participação num determinado quadro competitivo e pelos contratos de trabalho dos praticantes desportivos).

11.ª- E Estádio de futebol, melhor, no caso concreto dos autos, o Estádio D. Afonso Henriques por si só não está apto a desenvolver uma actividade económica resultante do espectáculo desportivo,

precisa do seu substrato principal, que são as equipas de futebol bem como a organização competitiva e ainda a clientela que a **equipa** gera.

12.ª- Assim sendo por força do n.º 2 do art.º 115.º do RAU concatenado com o n.º 2 do art.º 111.º, ambos do RAU, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, ter-se-á de qualificar tal contrato como de arrendamento do prédio e não uma cessão do estabelecimento comercial.

13.ª- Estando por isso isento de imposto nos termos do n.º 30 (actualmente n.º 29) do art.º 9.º do CIVA, consequentemente, deverá ser declarada nula a liquidação adicional n.º **05239848** e respectiva liquidação de juros n.º **05239849**.

14.ª- Assim, por força do n.º 30 (actualmente n.º 29) do art.º 9.º do CIVA a locação do imóvel Estádio D. Afonso Henriques está isenta de IVA.

15.ª- Devendo por isso as liquidações adicionais de IVA sobre o pagamento da locação do imóvel Estádio D. Afonso Henriques serem declaradas nulas e consequentemente também deverão ser declaradas nulas as liquidações referentes aos juros compensatórios dessas liquidações adicionais.

16.ª- O pavilhão desportivo não foi arrendado juntamente com os seus materiais e serviços desportivos que habitualmente o Vitória Sport Clube coloca à disposição dos utilizadores que locam o pavilhão gimnodesportivo.

17.ª- Não podendo por essa razão considerar-se que o Vitória Sport Clube efectuou uma prestação de serviços no âmbito de exploração do pavilhão gimnodesportivo – que estaria isenta de IVA nos termos do n.º 9 (actualmente n.º 8) do art.º 9.º do CIVA – **mas sim uma locação do imóvel**.

18.ª- Estando por isso isenta nos termos do n.º 30 (actualmente n.º 29) do art.º 9.º do CIVA.

19.ª- Por todo o exposto, conforme determina o art.º 99.º, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelas razões expostas devem ser declaradas ilegais as seguintes liquidações adicionais e respectivas liquidações de juros moratórios:

- **n.º 05239848**, no montante de 8.036,06 €;
- **n.º 05239850**, no montante de 27.550,00 €;
- **n.º 05239852**, no montante de 30,87 €;
- **n.º 05239853 (parcialmente)**, no montante de 36.496,63 €;
- **n.º 05239855 (parcialmente)**, no montante de 33,62 €; e
- **n.º 05239857 (parcialmente)**, no montante de 72.960,00 €;
- **n.º05239849**, referente a juros moratórios sobre a liquidação adicional **n.º 05239848**, no montante de 530,16 €;
- **n.º 05239851**, referente a juros moratórios sobre a liquidação adicional **n.º 05239850**, no montante de 1.717,91 €;
- **n.º 05239854 (parcialmente)**, referente a juros moratórios sobre parte da liquidação adicional **n.º 05239853**, no montante de 2.724,55 €;
- **n.º 05239856 (parcialmente)**, referente a juros moratórios sobre parte da liquidação adicional **n.º 05239855**, no montante de 1,69 €;
- **n.º 05239858 (parcialmente)**, referente a juros moratórios sobre parte da liquidação adicional **n.º 05239857**, no montante de 2.366,70 €;

20.ª- Ao assim não decidir a sentença recorrida violou o disposto no art.º 0.º, n.º 9 (actualmente n.º 8) e n.º 30 (actualmente n.º 29) do CIVA.

21.ª- A Administração Fiscal já no decurso do procedimento impugnado veio esclarecer, através do Ofício - Circulado n.º 30 (actualmente n.º 29) 088/2006, de 19 de Janeiro, da DSIVA, que os rendimentos obtidos pela utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos estão sujeitos à taxa legal **reduzida de 5%**.

22.ª- Ou seja, mesmo que se entenda que os rendimentos obtidos nos termos do artigo 2.º supra não estão isentos de IVA – o que não se concede – a taxa legal a aplicar nunca seria a normal como o fez a Inspecção fiscal, mas sim a taxa reduzida de 5%.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve ser revogada a decisão recorrida, ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na sentença recorrida, mostram-se fixados os seguintes factos:

a) No dia 13 de Julho de 2005, a Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga levou a cabo uma acção inspectiva tendo por objecto os elementos contabilísticos da Impugnante relativamente aos exercícios de 2003 e 2004.

b) Dessa acção inspectiva foi elaborado o "Relatório de Inspecção Tributária" cujo teor consta de fls. 88 a 95 e aqui se dá por reproduzido.

c) Em resultado dessa inspecção vieram a ser efectuadas correcções aritméticas à matéria colectável em resultado das quais se procedeu às liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios que se encontram demonstradas nos documentos de fls. 40 a 50 e que aqui se dão por reproduzidos.

d) O Vitória Sport Clube é uma associação desportiva com o estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública.

e) Em 10 de Março de 2003, a Impugnante celebrou com a sociedade Euro 2004, SA, o denominado "contrato de estádio" cujo teor consta de fls. 108 a 149 e aqui se dá por reproduzido.

f) O prazo de pagamento das ditas liquidações terminou em 30 de Novembro de 2005.

g) A presente impugnação foi apresentada em 9 de Fevereiro de 2006.

III – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo TAF de Braga que julgou parcialmente improcedente a impugnação deduzida pelo ora recorrente contra as liquidações adicionais de IVA por não concordar com a subsunção jurídica que a AF fez dos factos apurados e constantes do relatório da inspecção tributária levada a cabo.

A questão que aqui se coloca é a de se saber se as operações efectuadas pelo recorrente e que a AF considerou estarem sujeitas a IVA – cedência de instalações desportivas (pavilhão gimnodesportivo e estádio de futebol) – são ou não operações isentas desse imposto.

No que concerne à cedência do pavilhão gimnodesportivo, como expressamente se refere na sentença recorrida, a matéria fáctica relevante e constante do relatório da inspecção tributária é a de que o recorrente contabilizou proveitos provenientes da cedência do pavilhão gimnodesportivo a entidades ou associações com vista à organização de alguns eventos ou à prática desportiva, sem ter liquidado IVA por entender tratar-se de operações isentas, ao abrigo do disposto no n.º 9 (actual n.º 8) do artigo 9.º do CIVA.

Considerou a AF, porém, que tais operações estão sujeitas a IVA, uma vez que a isenção referida apenas aproveita quando a utilização for debitada a uma pessoa singular ou a um grupo de pessoas singulares e não, como no caso em apreço, a entidades ou associações, dado que não são utilizadores directos.

Vejamos. Estabelece o n.º 9 (actual n.º 8) do artigo 9.º do CIVA que estão isentas do imposto as prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades.

Sendo que são consideradas prestações de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Assim, no caso em apreço, não há dúvidas que o ora recorrente efectuou prestações de serviços para efeitos de IVA que consistiram na cedência das suas instalações desportivas, a título oneroso, a entidades ou associações que se mostram identificadas no relatório elaborado pelos serviços de inspecção tributária.

E que tais prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa, como é o caso do recorrente, que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades estarão isentas, por força do que dispõe o n.º 9 (actual n.º 8) do artigo 9.º do CIVA.

A interpretação feita pela AF de que esta isenção apenas aproveita quando a utilização for debitada a uma pessoa singular ou a um grupo de pessoas singulares e não a entidades ou associações, por estas não serem utilizadores directos, não pode ser acolhida.

Desde logo, porque o legislador não fez tal restrição nem da letra da lei resulta essa interpretação.

Com efeito, o conceito de "pessoas", na terminologia do CC, tanto abrange as pessoas singulares como as pessoas colectivas e não distinguindo o legislador, como se salienta na decisão recorrida, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Por outro lado, não é correcto que se possa afirmar que só as pessoas singulares são utilizadores directos quando, por exemplo, e relativamente aos clubes desportivos, é a própria lei de bases do desporto que define estes como pessoas colectivas de direito privado, constituídas sob forma associativa e sem intuitos lucrativos nos termos gerais do direito, cujo objecto é o fomento e a prática directa de actividades desportivas (Lei 30/2004, de 21 de Julho).

Para além de que a razão de ser da isenção é a de proteger e incentivar a prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física em instalações disponibilizadas por organismos sem finalidade lucrativa, contribuindo assim para um aumento das suas receitas que lhes permita prosseguir as respectivas finalidades, independentemente da prática dessas actividades ser levada a cabo por pessoas singulares directamente ou por interposta pessoa colectiva em que aquelas se constituam, designadamente uma qualquer associação cultural ou desportiva.

E, assim sendo, com o fundamento indicado, não poderia a AF ter procedido à liquidação adicional de IVA respeitante à cedência do pavilhão gimnodesportivo às entidades referidas no relatório da inspecção tributária.

Ainda quanto a esta liquidação, não pode, por último, também merecer acolhimento a distinção feita na sentença recorrida entre operações abrangidas pela isenção do IVA e outras não abrangidas consoante o escopo das entidades a quem a cedência das instalações foi feita porquanto não foi esse o

fundamento da liquidação efectuada pela AF nem do aludido relatório consta que alguma das entidades tidas em conta no caso em apreço não tenha como finalidade a prática de alguma actividade desportiva, cultural ou recreativa.

Razão por que, nesta parte, a impugnação procederá na íntegra e não parcialmente, como se decidiu na sentença recorrida.

Relativamente à cedência do estádio de futebol à sociedade Euro 2004, SA e à Federação Portuguesa de Futebol, considerou a AF que a operação em causa constituía uma das excepções à isenção prevista para a locação de bens imóveis, nos termos da alínea c) do n.º 30 (actual n.º 29) do artigo 9.º do CIVA, por se tratar de um estabelecimento comercial, cuja exploração foi cedida a título oneroso.

Também neste ponto se não acompanha aqui a fundamentação da AF para sustentar a liquidação impugnada.

Com efeito, não se vislumbra razão para tratar diferentemente as situações de cedência do pavilhão gimnodesportivo e do estádio de futebol pois tal como o pavilhão também o estádio é uma instalação destinada à prática desportiva e recreativa, sendo o recorrente quem o explora.

Donde, como se defende na sentença recorrida, a disponibilização temporária dessa instalação desportiva a título oneroso, assuma a forma jurídica que assumir, constituirá prestação de serviços que beneficiará de isenção de IVA, sendo a entidade exploradora um organismo sem finalidade lucrativa, se os destinatários das prestações de serviços forem pessoas que pratiquem essas actividades, nos termos que supra vimos.

Isto é, não faz sentido chamar à colação a norma do n.º 30 (actual n.º 29) do artigo 9.º do CIVA e a discussão sobre se o estádio é ou não um estabelecimento comercial uma vez que há norma especial que regula a matéria das prestações de serviços (locação incluída) tendo por objecto instalações desportivas.

Daí que para o que aqui importa é saber se as entidades destinatárias das prestações de serviços efectuadas pelo recorrente são ou não pessoas que pratiquem as actividades a que as instalações cedidas estão destinadas.

Ora, contrariamente ao que se entendeu na sentença recorrida, é manifesto que as duas entidades referidas se dedicam e com carácter de exclusividade à concepção, promoção e organização de competições desportivas de futebol.

Na verdade, como resulta do artigo 2.º dos Estatutos da FPF, esta tem por principal objecto promover, organizar, regulamentar e controlar o ensino e a prática do futebol, em todas as especialidades e competições.

Por seu turno, nos termos do disposto no artigo 3.º do DL 33/2000, de 14 de Março, que procedeu à constituição da sociedade Euro 2004, SA, esta tem por objecto social a concepção, planeamento, promoção e realização em Portugal da fase final do Campeonato Europeu de Futebol em 2004.

Donde, tendo que se concluir, pois, que as referidas entidades têm como escopo a promoção da prática de actividade desportiva, não há razão para não se enquadrar as operações que com elas o recorrente efectuou na isenção prevista no n.º 9 (actual n.º 8) do artigo 9.º do CIVA.

A sentença recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se na ordem jurídica.

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 na parte ora sob recurso, e, em tal medida, julgar procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra as liquidações de IVA, e respectivos juros compensatórios, identificadas, anulando-se, consequentemente, estas.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª Instância, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Miranda de Pacheco — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

IRC. Determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Audiência prévia.

Sumário:

Elaborado o relatório da inspecção, no qual se propõe a tributação por métodos indirectos, e dada ao contribuinte oportunidade para se pronunciar sobre esse relatório, não se impõe que, antes da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, seja de novo ouvido.

Processo n.º 466/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Construções Fernando Vieira & Gameiro, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A representante da Fazenda Pública, inconformada com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial que Construções Fernando Vieira & Gameiro, Lda., com os sinais dos autos, deduziu contra a liquidação de IRC, e respectivos juros compensatórios, do exercício de 2000, no montante global de € 14.958,81, dela interpôs recurso para o TCAS, formulando as seguintes conclusões:

A) Na douta sentença proferida pela Mma. Juiz *a quo* considerou-se que, nos termos do disposto no art.º 86.º/5 da LGT e art.º 117.º do CPPT, o IRC do ano de 2000 era inimpugnável com fundamento em erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos e em errónea quantificação da matéria colectável determinada com recurso àqueles métodos, mas entendeu-se também que a situação de pré-contencioso obrigatório acolhido naquelas normas legais não estendia os seus efeitos aos demais vícios invocados pela impugnante, nomeadamente, os alegados vícios de forma.

B) E quanto a estes a sentença proferida julgou verificado o vício de forma consubstanciado na falta de notificação da impugnante para o exercício do direito de audição prévia, acolhido no art.º 60.º da LGT, determinando a anulação da liquidação de IRC que vinha impugnada.

C) O presente tem como recorte discordante com a decisão sob recurso o segmento desta que se prende com a notificação para efeitos do exercício do direito de audição.

D) Atendendo exclusivamente aos termos acolhidos na p.i. de impugnação, a autora apenas visava discutir o momento da realização do direito de audição, mas não, verdadeiramente, suscitar o exame da sua efectivação.

E) Efectivamente, para a impugnante é certo ter existido notificação para direito de audição, situando o momento da sua efectivação depois da elaboração do projecto do relatório inspectivo.

F) Tal como os documentos integrados nos autos o demonstram e o ponto B) do probatório estabelece.

G) Contudo a impugnante defendia que a referida notificação deveria ter ocorrido antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, questão que a actual redacção das alíneas d) e e) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT esclarece, detendo mesmo a alínea d) natureza interpretativa (n.º 2 do art.º 40.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12 e art.º 13.º/1 do CC).

H) Ora, tendo a impugnante restringido a sua alegação ao momento da verificação da notificação para direito de audição e sem qualquer fundamento válido que a sustentasse, a decisão sob recurso deveria ter julgado improcedente tal argumentação.

I) Ao deixar de pronunciar-se em matéria que deveria conhecer, a sentença sob recurso incorreu em omissão de pronúncia (art.º 668.º/1-d) do CPC).

J) Ao invés, tendo-se ocupado de questão que não havia sido alegada pela parte, e que não sendo de conhecimento oficioso, constituía matéria afastada do seu conhecimento e consequente pronúncia, a sentença sob recurso ofende assim o disposto no art.º 668.º/1-d) do CPC.

K) Mesmo que assim não fosse entendido, a sentença sob recurso não se pode manter, uma vez que, tal como ampla jurisprudência deste Venerando Tribunal tem sufragado, a não concessão do direito de audição reconduz-se a um vício de forma por preterição de formalidade essencial, mas tal preterição não implica necessariamente a invalidade do acto final visto que, ao deduzir o atinente meio de defesa (no caso dos autos, a impugnação judicial n.º 57/2003) a preterição da formalidade não teve por consequência a lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos, uma vez que sempre foi realmente atingido o resultado pretendido, ou seja, a defesa contra o acto tributário.

L) Ao decidir contrariamente, a sentença sob recurso apreciou deficientemente os factos pertinentes e fez errada aplicação do art.º 60.º da LGT.

M) Acresce que não foi devolvida a notificação em causa (enviada sob registo), não foi invocado qualquer justo impedimento ao seu levantamento e que não foi efectuada qualquer alteração ao domicílio da impugnante, pelo que a AF beneficiava da presunção a que alude o n.º 1 do art.º 39.º do CPPT, a qual só podia ser afastada nos termos do n.º 2 da mesma norma, a qual a sentença sob recurso não considerou.

N) A sentença sob recurso faz, assim, errada aplicação dos n.ºs 1 e 2 do artigo 39.º do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Por acórdão de 30/3/10, declarou-se o TCAS incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, e competente para o efeito o STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito porquanto a FP vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o Tribunal recorrido não estabeleceu na sentença recorrida.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão, as mesmas silenciaram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) A impugnante foi alvo de uma acção de fiscalização, respeitante ao exercício de 2000, que culminou com a elaboração do relatório de fls. 31 a 39, que se dá por integralmente reproduzido, onde, entre o mais, consta o seguinte:

"(…)

II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Motivo: Código PNAIT 22135 – Pessoas colectivas com denúncias

(…)

II.3. Outras situações

II.3.1 Enquadramento Fiscal

A sociedade, constituída por marido e mulher, deu início de actividade em Fevereiro de 1998 e na declaração de início de actividade a que se refere o artigo 30.º do CIVA e 110.º do CIRC foi referido, entre outras informações, o seguinte:

. Actividade Principal – Construção de edifícios e compra e venda de propriedades – CAE 45211;

. No exercício da sua actividade efectua transmissões de bens e/ou prestação de serviços que **conferem o direito à dedução** e transmissões de bens e/ou prestação de serviços que não **conferem o direito à dedução**;

. Vai efectuar a dedução do imposto suportado segundo a **afectação real** (artigo 23.º, n.º 2 do CIVA) de todos os bens e serviços.

Em função destas informações ficou enquadrado:

IVA – Regime Normal Trimestral

IRC – Regime Geral

III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

III.1 – IVA

Actividade efectivamente exercida e a dedução do Imposto

No exercício de 2000 realizou as seguintes operações activas:

. Prestação de serviços com materiais incluídos – actividade sujeita à taxa normal e que nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA confere direito à dedução;

. Prestação de serviços sem materiais incluídos – actividade sujeita à taxa normal e que nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA confere direito à dedução;

. Venda de um terreno – actividade isenta nos termos do artigo 9.º, n.º 31 do CIVA e que nos termos do disposto no artigo 20.º do CIVA não confere direito à dedução;

O sujeito passivo deduziu todo o IVA suportado (excepção feita para as limitações decorrentes do artigo 21.º do CIVA).

Os custos directos são identificáveis pelo que a afectação real para efeitos de dedução do IVA foi correctamente aplicada em 2000. Em 2001 a empresa começou a construir para venda em terreno próprio tendo deduzido também o imposto suportado nesta actividade.

Para a dedução do IVA suportado nos custos comuns a empresa utiliza a percentagem a que se refere o artigo 23.º, n.º 1 do CIVA calculada de acordo com o disposto no n.º 4 do mesmo artigo.

Durante a visita o sujeito passivo enviou declarações de substituição para regularização do IVA deduzido indevidamente em 2000 e 2001 conforme a seguir se indica:

Período	Imposto apurado a favor do Estado	Observações	
2000.12T	87 621$ - 437,05 €	IVA dos custos comuns	actividade isenta
2000.09T	333 948$ - 1 655,73 €	IVA dos custos directos	actividade isenta
2001.12T	153 433$ - 765,32 €	IVA dos custos directos e custos comuns	actividade isenta

III.2 – IRC

Na declaração periódica de rendimentos e na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se referem os artigos 112.º e 113.º do CIRC foram declarados, entre outros, os seguintes valores:

Rubricas	1999	2000
Vendas de produtos	16 273 505$	11 555 550$
Prestação de serviços		7 600 000$
TOTAL	**16 273 505$**	**19 155 550$**
Variação de produção	9 678 865$	(3 580 713$)
Outros ganhos extraordinários	194 249$	586 682$
Total dos proveitos	**26 056 619$**	**16 161 519$**
CMVMPC	16 421 494$	6 064 607$
F. Serviços externos	2 131 560$	1 935 427$
Despesas com pessoal	4 737 412$	5 841 612$
Reintegrações a amortizações	1 162 465$	1 234 529$
Outros custos	318 723$	665 265$
Total dos custos	**24 771 654$**	**15 741 440$**
Imposto sobre o rendimento	257 945$	97 370$
Resultado líquido	**1 027 920$**	**322 709$**
Resultado fiscal	**1 285 226$**	**424 079$**
Matéria colectável com redução de taxa	**1 285 226$**	**424 079$**
Taxa **a)**	20%	20%
Imposto	257 046$	84 816$
Total das deduções	150 000$	162 735$
IRC liquidado	107 046$	

a) Taxa a que se refere o artigo 45.º da Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro

Não estão reunidas as condições a que se refere o artigo 45.º da Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro, nomeadamente a condição referida na alínea c) do n.º 3, isto é, não houve um crescimento da matéria colectável, em relação ao exercício anterior, de pelo menos 5%, pelo que a taxa a aplicar é de 32% de acordo com o disposto no artigo 80.º, n.º 1 do CIRC.

Assim, a colecta é de 676,89 (135 705$) e não € 423,06 (84 816$) sendo a diferença de **€ 263,83** (50 889$).

IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

IV.1 – Vendas

Em 2000 foram utilizadas três contas para o registo do volume de negócios, conforme mostra o quadro seguinte:

Contas	Facturas	Valor registado	Cliente
712231 – Vendas de P. Acabados	6 e 7	2 000 000$	Vítor Marques Jorge, Lda
	10 a 18 e 21	5 555 550$	Manuel Gonçalves Lopes
712241 – Vendas isentas			
72131 – Prestação de serviços a 17%	19 e 20	7 600 000$	Fernando Manuel Vieira Jorge (sócio gerente)
Total		**19 155 550$**	

Na facturação não é cumprido o disposto no artigo 35.º do CIVA, isto é:

Na conta 712231 – Vendas de produtos acabados foram registados os serviços prestados que incluem materiais. As facturas não discriminam materiais e mão-de-obra sendo indicado um único valor com o seguinte descritivo "Construção de uma moradia".

Na conta 72131 – Prestação de serviços foram registadas as facturas que se referem apenas a mão-de-obra mas também não discriminam o n.º de horas. É indicado um único valor com o descritivo "Construção de moradia no lote 47, Urbanização de Olival Basto … Acabamento, serviço de estuque e pintura".

IV.2 – Recebimentos e pagamentos/meios financeiros

Na contabilidade está evidenciada apenas uma conta de depósitos à ordem e outra de empréstimos:

12.8 – CCAM Pombal – Balcão de Albergaria dos Doze, conta n.º 40061499637;

231108 – CCAM Pombal – Balcão de Albergaria dos Doze, conta caucionada – 51001818765 (948316);

Verificaram-se várias anomalias no movimento das contas bancárias e de caixa conforme a seguir se exemplifica:

Os cheques emitidos entram em caixa sendo os pagamentos feitos através desta conta. Feita a conciliação bancária, verificou-se o seguinte:

	12.8 CCAM	
Saldo em 1/01/2000	7 013 698$	
Movimento a débito	18 884 392$	
Movimentos a crédito		25 891 300$
Saldos em 31/12/2000	6 790$	

Nestes movimentos verificaram-se as seguintes anomalias:

		12.8 CCAM		
Docum.	Débito	Crédito	Valor	Observações
07031017	128	231108	4000 00$	Transferência efectuada da conta 400615311838 CCAM Pombal – A. dos Doze de Fernando Manuel Vieira Jorge (sócio gerente).
07009005	128	111	880 000$	Documento interno com suporte de extracto enviado pelo banco
08009003			1 500 00$	
09009005			1 170 000$	
09009008			2 000 000$	
09051001	111	128	1 318 438$	Documento interno
10051001			1 733 186$	
11000001			2 318 218$	
12051001			628 756$	

No extracto enviado pelo Banco registaram-se os seguintes movimentos:

	CCAM	
Saldo em 1/01/2000	1 611 386$	
Movimento a débito	21 054 392$	
Movimentos a crédito		22 659 168$
Saldos em 31/12/2000	6 610$	

Também se verificam movimentos no banco que não estão revelados contabilisticamente, ou seja:

	CCAM		
Data	Entradas	Saídas	Observações
04/04/2000	1 170 000$00		Depósito
08/08/2000	1 000 000$		Utilização de empréstimo – conta 51001818765
		3 052 300$	Valor de vários cheques não registados na contabilidade
29/02/2000		1 000 000$	Transferência para a conta 40061531838 (Conta particular do sócio gerente)

Também na conta 231108 – Empréstimos CCAM – Conta caucionada foi feito um movimento a débito de 6 500 000$00 através de documento interno n.º 12051023 por crédito da conta 11 – Caixa.

Além dos movimentos já referidos verificaram-se ainda outros movimentos através de documentos internos na conta 11 – Caixa, conforme a seguir se indica:

Docum.	Débito	111 - Caixa Crédito	Valor	Observações
12051010	111	211100003	2 457 000$	Fernando Manuel Vieira Jorge – factura 19 **a)**
12051010	111	211100003	6 435 000$	Fernando Manuel Vieira Jorge – factura 20 **a)**
	22110011	111	443 893$	Não se trata de um documento interno mas sim de um recibo do Fornecedor Telhas, U.M., SA no qual é identificado o cheque 969002 CGD

a) Salienta-se o facto deste cliente ser sócio gerente

A conta caixa foi creditada por 443 890$, por débito da conta 2111001 – Telhas U.M. – J. Humbelino Silva Monteiro, SA (documento 100099013) sendo o documento de suporte um recibo do Fornecedor no qual é identificado o cheque n.º 969002 da CGD. O responsável pela contabilidade disse tratar-se de um cheque do cliente Manuel Gonçalves Lopes. Junto do Fornecedor obteve-se o depósito do referido cheque assim como a factura e o correspondente recibo. Junto do cliente Manuel Gonçalves Lopes obteve-se a cópia do cheque emitido à ordem de J. Humbelino, SA.

Na conta corrente do cliente Manuel Gonçalves Lopes existe um saldo devedor de 500 000$ em 31/12/2000, correspondente à factura n.º 21. Este saldo foi anulado em 31/12/2001 conforme a seguir se indica

Documento	Conta debitada	Conta creditada	Valor
100009014	1208	21110002	500 000$

O recibo tem a mesma data da factura (13/12/2000) e o cheque n.º 8162968999 emitido pelo cliente foi depositado em 16/10/2000, documento n.º 100009014.

Com o seguinte movimento:

Documento	Conta debitada	Conta creditada	Valor
100009014	1208	111	500 000$

IV.3 – Pelos motivos referidos não é possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável/base tributável para efeitos de tributação em ITC e IVA (artigos 51.º e 52.º do CIRC e 84.º do CIVA conjugados com os artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária).

V. Critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Tendo em conta os indícios, referidos no ponto IV, de que a contabilidade não reflecte a situação patrimonial da sociedade nem os resultados efectivamente obtidos, vamos proceder ao apuramento do volume de negócios e do lucro tributável por métodos indirectos tendo por base o seguinte critério:

• Utilização do rácio da Margem Bruta I-3.º quartil do CAE 45211 – Construção de Edifícios (unidade orgânica) que é de 77,27%.

A utilização do 3.º quartil é justificada pelo facto da empresa ter uma estrutura reduzida, com implicação nos respectivos custos, e dos custos financeiros serem de montante reduzido.

Assim:

Volume de negócios Presumido = CMVMPC/(1-0,7727)

= 6 604 607$/0,2273

= **26 681 069$ (€ 133 083,61)**

IVA em falta = (V. N. presumido – V. N. declarado) x Taxa

= (26 681 069$ - 19 155 550$) x 0,17

= **1 279 338$ (€ 6 381,31)**

O imposto em falta é distribuído por períodos em partes iguais.
Lucro Tributável proposto = Lucro tributável declarado + Correcções ao V. negócios
= 424 079$ + 7 525 519$
= **8 804 857$ (€ 43 918,44)**
(…)".

B) No dia 22/10/2002, foi emitido o ofício de fls. 43, visando a notificação da impugnante para o exercício da audição prévia sobre o projecto de Conclusões do Relatório de Inspecção.

C) Em 05/12/2002, a impugnante foi notificada do relatório de Inspecção Tributária e dos despachos que sobre ele recaíra, bem como da fixação da matéria tributável, por métodos indirectos, para o ano de 2000, em sede de IRC e de IVA, respectivamente, nos montantes de 43.918,44 € e 6.381,31 € - fls. 54 a 55.

D) Contra a fixação do lucro tributável por métodos indirectos, em 13/06/2003, a impugnante apresentou, nos termos do art.º 91.º da LGT, a reclamação de fls. 57 a 65, que se dá por integralmente reproduzida.

E) Em 04/08/2003, a impugnante foi notificada da denegação do pedido referido na alínea antecedente, por ter sido apresentado fora do prazo legal – fls. 70 a 74.

F) Em 12-3-2003, foi emitida a liquidação de IRC referente ao ano de 2000, de fls. 7, que se dá por integralmente reproduzida.

III – 1. Importa a título prévio decidir da questão suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal, pois que o seu conhecimento precede o de qualquer outra (artigos 16.º do CPPT, 101.º e 102.º do CPC), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento das demais questões suscitadas no recurso.

Sustenta o Exmo. Magistrado do MP que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito porquanto a FP vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o Tribunal recorrido não estabeleceu na sentença recorrida.

É o que se apura, em seu entender, nomeadamente da conjugação das conclusões E) e F), em que a recorrente refere que "para a impugnante é certo ter existido notificação para o direito de audição, situando o momento da sua efectivação depois da elaboração do projecto do relatório inspectivo … tal como os documentos integrados o demonstram e o ponto b) do probatório estabelece" quando o que sobre esta matéria se decidiu na sentença recorrida foi que «não obstante a fls. 44 dos autos constar um registo de correspondência, a verdade é que este não ostenta qualquer carimbo dos CTT, donde fosse possível inferir que a notificação, que supostamente o acompanhava, foi remetida ao destinatário».

Verifica-se, assim, para o MP divergência com o decidido em sede de matéria de facto e nomeadamente no que respeita às ilações de facto retiradas do probatório.

Vejamos. Como é sabido, das decisões de primeira instância apenas cabe recurso para o STA "quando a matéria for exclusivamente de direito", cabendo recurso para o TCA das restantes decisões judiciais que o admitam (artigos 280.º n.º 1 do CPPT e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do ETAF).

Entende a actual jurisprudência deste Supremo Tribunal (cfr., a título de exemplo, os recentes acórdãos de 21/4/2010, de 14/4/2010, e de 20/1/2010, proferidos nos recursos n.ºs 189/10, 1/10 e 950/09, respectivamente) que, perante as conclusões das alegações de recurso que não estejam suportadas em factos estabelecidos no probatório fixado na sentença recorrida, haverá que ponderar se tais conclusões se traduzem efectivamente em novos factos que contrariam os fixados ou em novas ilações de facto deles retiradas – caso em que se verifica excepção dilatória de incompetência deste Tribunal para conhecimento do recurso (artigos 101.º, 494.º, alínea a) e 493.º, n.º 2 do CPC) -, ou se, pelo contrário, estão em causa factos, em abstracto, irrelevantes para a decisão da questão decidenda ou meras ilações jurídicas retiradas dos factos fixados – caso em que este Supremo Tribunal será ainda competente para conhecer do recurso.

Ora, no caso dos autos, analisado o teor das conclusões das alegações de recurso apresentadas pela recorrente FP, facilmente se constata que não vem posta em causa nem se discute qualquer matéria de facto, mas exclusivamente matéria de direito.

Em concreto, o que se invoca é a nulidade da sentença por omissão e excesso de pronúncia e erro de julgamento relativamente ao direito de audiência prévia que apenas vem questionado em termos jurídicos, deixando incólume a matéria de facto tal como fixada na primeira instância.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada, declarando-se este Tribunal competente para conhecer do recurso, pois que versa exclusivamente matéria de direito.

2. Vem suscitada pela recorrente, desde logo, a nulidade da sentença recorrida, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, por ter deixado de se pronunciar em matéria que deveria conhecer e ter-se ocupado de questão que não havia sido alegada pela parte e que não sendo de conhecimento oficioso constituía matéria afastada do seu conhecimento e consequente pronúncia.

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar ou conheça de questão de que não po-

dia tomar conhecimento, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade - cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, não é tal a situação nos autos, uma vez que o tribunal equacionou as questões suscitadas no sentido de delas, depois, conhecer.

E entre as questões elencadas pela impugnante estava, sem dúvida, a invocada omissão do direito de audição com a consequente anulação do procedimento.

Aliás, na própria decisão recorrida a questão de saber se ocorreria o vício de forma por falta de notificação para audiência prévia antes da aplicação dos métodos indirectos é expressamente mencionada.

Sucede, porém, que o que a Mma. Juíza "a quo" acaba por concluir na apreciação dessa questão é que dos documentos juntos aos autos não resultava sequer a prova da notificação da impugnante para o exercício do direito de audição prévia que a lei lhe confere e nessa medida, julgando verificado o alegado vício de forma, determinou a anulação da liquidação impugnada.

A questão que se coloca, então, é, pois, antes uma questão de eventual erro de julgamento, mas nunca nulidade por omissão de pronúncia, que é um vício formal, de limites da decisão.

Vejamos, então, se a sentença sob recurso apreciou, ou não, deficientemente os factos pertinentes e fez errada aplicação do artigo 60.º da LGT.

A liquidação impugnada, com fundamento em inexistência dos factos tributários, erro na determinação, qualificação e quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, falta de pressupostos para o recurso a tais métodos, vício de forma, preterição de formalidades legais, violação de lei, desvio de poder, ausência ou vício de fundamentação e outras ilegalidades referidas no artigo 99.º do CPPT, resultou de correcções, com recurso a métodos indirectos, efectuadas no âmbito de acção inspectiva levada a cabo pelos serviços de inspecção tributária.

Na sentença recorrida, a Mma. Juíza "a quo", considerando que a impugnante havia deduzido fora do prazo legal o pedido de revisão da matéria colectável, com a consequente aplicação do disposto nos artigos 86.º, n.º 5 da LGT e 117.º do CPPT, decidiu que o acto objecto dos autos era inimpugnável com fundamento em erro nos pressupostos da aplicação de métodos indirectos e em errónea quantificação da matéria colectável determinada com recurso àqueles métodos.

Contudo, entendeu, também, que a situação de pré-contencioso obrigatório acolhido nas normas acima referidas não estendia os seus efeitos aos demais vícios invocados pela impugnante, nomeadamente os alegados vícios de forma por falta de notificação para audiência prévia antes da aplicação dos métodos indirectos e de desvio de poder.

E quanto a estes julgou apenas verificado o primeiro (considerando prejudicado o conhecimento do segundo) com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Assim, o objecto do recurso prende-se apenas com a verificação ou não deste vício de forma por falta de notificação da impugnante para o exercício do direito de audição prévia.

Considerou a Mma. Juíza "a quo" que o alegado vício se verificara porquanto dos documentos juntos aos autos não resultava qualquer prova da notificação da impugnante para efeitos do exercício do direito de audição pois não obstante a fls. 44 dos autos constar um registo de correspondência respeitante a um ofício de fls. 43 visando a notificação para tal exercício sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção a verdade é que este não ostentaria qualquer carimbo dos CTT.

Ora, independentemente da força probatória dos documentos juntos aos autos, o certo é que a impugnante em momento algum põe em causa a sua notificação para exercer o direito de audição, pois o que ela alega na petição inicial é apenas que os SIT só a notificaram para exercer tal direito depois de elaborarem o projecto de relatório, não o tendo efectuado antes de lançar mãos dos métodos indirectos para efeitos de tributação (v. artigos 23.º a 25.º da p.i.).

Ou seja, o que a impugnante visa discutir é o momento da realização do direito de audição e não a sua efectivação.

O alegado vício de forma, por preterição de formalidade legal, consubstanciar-se-ia, assim, para a impugnante em não ter sido convidada a pronunciar-se antes da decisão de tributação por métodos indirectos, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

Sendo certo que, de acordo com os documentos juntos aos autos e com a confissão desse facto no articulado inicial, é patente que a impugnante foi notificada para exercer o seu direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção.

Mas ainda que assim se suscitassem dúvidas quanto ao recebimento do projecto do relatório de inspecção através do ofício de fls. 43 referenciado na alínea B) do probatório, pelo menos quanto ao relatório da inspecção a que foi submetida a impugnante o tribunal recorrido não teve qualquer dúvida que o mesmo lhe foi notificado (facto fixado na alínea C) do probatório) e que sobre ele (do qual constava a

proposta de correcção da matéria colectável com recurso a métodos indirectos (v. fls. 52) a impugnante pôde pronunciar-se, como fez, apresentando a reclamação referida na alínea D) do probatório.

E, assim sendo, a audiência do contribuinte antes da decisão de aplicação de métodos indirectos não é imposta pela lei nos casos em que, antes, o contribuinte já teve a possibilidade de se pronunciar sobre a questão, designadamente, se foi objecto de uma acção de fiscalização que culminou com um relatório no qual foi feita a proposta de tributação por métodos indirectos e esse relatório lhe foi transmitido e sobre ele foi admitido a fazer-se ouvir (v., neste sentido, o acórdão deste STA de 14/12/2005, proferido no recurso n.º 644/05 e a actual redacção do artigo 60.º da LGT dada pelo n.º 2 do artigo 40.º da Lei 55-B/04, de 30/12, com carácter interpretativo, pelo que tudo se passa como se a redacção inicial sempre tivesse disposto conforme a interpretação que lhe foi fixada legislativamente).

Razão por que o alegado vício de forma se tem de julgar por não verificado.

A decisão recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se na ordem jurídica.

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 impugnado, e, em consequência, ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para que aí se conheça dos demais vícios suscitados pela impugnante.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Pedido de anulação da venda realizada em processo de execução fiscal. Invocação de nulidades enquadráveis no artigo 201.º do CPC. Legitimidade do executado para o pedido de anulação da venda.

Sumário:

I — O executado tem legitimidade para requerer a anulação da venda nas situações enquadráveis nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT e a), b) e c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC.

II — Invocando o executado como fundamento da anulação da venda, factos susceptíveis de configurarem nulidades processuais, ao abrigo do artigo 201.º do CPC, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC, possui o mesmo legitimidade para o pedido de anulação da venda.

Processo n.º 559/10-30.
Recorrente: Irmãos Rodrigues Pinto – Cubas Inox, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. "Irmãos Rodrigues Pinto – Cubas Inox, Ldª", pessoa colectiva n.º 506 850 030, com sede na Rua do Rodo, Godim – Peso da Régua, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Mirandela, que indeferiu liminarmente a sua petição de incidente de anulação de venda, efectuada no Processo de execução fiscal n.º 2437200701014048 e apensos, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - As vendas sobre as quais incide o incidente de anulação foram efectuadas através do recurso à proposta em carta fechada, sendo que a publicidade deste tipo de vendas é efectuada através da afixação de editais, anúncios e divulgação através da Internet;

2ª) - Por constatação de diversos vícios e ilegalidades susceptíveis de gerar a invalidade das vendas realizadas, foi deduzido o respectivo incidente de anulação, tendo a exequente suscitado a ocorrência de 6 (seis) nulidades, e que foram as seguintes:

• NULIDADE decorrente da falta de notificação ao mandatário constituído do despacho que fixou a modalidade da venda, o número de vendas, a data limite para apresentação das propostas, e a decisão

de proceder a uma única publicação, nos termos e para os efeitos dos artºs 2º, alínea c), 40º e 257º do C.P.P.T., e artºs 201º, n.º 1, 886º - A e 895º, n.º 1, do C.P. Civil;

• NULIDADE decorrente da decisão de se proceder a uma única publicação, nos termos e para os efeitos previstos no artº 242º, n.ºs 2 e 3, do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da falta de publicação de anúncios ou editais com respeito a cada uma das máquinas vendidas, nos termos e para os efeitos, do art.º 249º, n.º 1 do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente do teor do anúncio e edital publicados não referirem o valor base de venda de cada uma das máquinas a vender, nos termos e para os efeitos previstos no art.º 249º, n.º 5, alínea e), do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da não publicitação que o valor base para a venda seria igual a 70 % do valor determinado pelo órgão de execução fiscal, tal como impõe o artº 250º, n.º 1, alínea c), e n.º 4, do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da falta de fundamentação legal e factual do despacho que apreciou as invocadas nulidades.

Assim,

3ª)- A nulidade é a forma mais grave da invalidade, pois que afecta os efeitos do negócio de uma maneira muito intensa o negócio não produz, desde o momento da sua conclusão, os seus efeitos pretendidos e, por isso, nos termos do artigo 286º, do Código Civil, *"a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal."*

Por outro lado,

4ª) - Os factos invocados pela executada, ora recorrente, como causa de pedir a anulação das vendas não configuram erro sobre as qualidades dos bens móveis transmitidos, por desconformidade com as anunciadas nos editais e anúncios.

Pois que,

5ª)- Foram claramente invocadas omissões de actos essenciais no processo, designadamente no que respeita à publicidade das vendas, que a verificarem se determinam a nulidade prevista no artigo 201º, do Código de Processo Civil e, consequentemente, a anulação das vendas, nos termos do artigo 909º, n.º 1, alínea c), do mesmo diploma legal.

6ª)- E, em tal situação, já a aqui executada tem legitimidade para requerer a anulação da venda, por enquadrável na alínea c), do n.º 1, do artigo 257º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Restando concluir que,

7ª) - Foi designado o dia 07 de Janeiro do corrente ano de 2010, pelas 10:00 horas, para se proceder à abertura de propostas apresentadas com respeito a todas e a cada uma das vendas designadas, e que incidente de anulação das vendas foi deduzido e entregue no Serviço de Finanças competente no dia 19 desse mesmo mês de Janeiro.

E, por isso,

8ª) - A executada, e ora recorrente, também cumpriu o prazo previsto na alínea c), do n.º 1, do artigo 257.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Daqui que,

9ª) - O Senhor Juiz a quo violou o disposto no art.º 286º, do Código Civil, artº 257º, n.º 1, a alínea c), e n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, e art.ºs 26º e 909º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil.

10ª) - Razões pelas quais, e revogando-se o despacho recorrido, deverão os autos baixar à P instância para ser proferido novo despacho que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento invocado.

Nestes termos, deverá o despacho recorrido ser revogado, e substituído por outro que determine a baixa dos autos à 1ª instância (Tribunal recorrido) para ser proferido novo despacho que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento Invocado e, assim, Vossas Excelências farão a costumada

JUSTIÇA.

II. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 100 no qual defende que o recurso merece provimento.

III. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

IV. É do seguinte teor o despacho recorrido:

"IRMÃOS RODRIGUES PINTO - CUBAS INOX, LDA, pessoa colectiva n.º 506850030, com sede na R. do Rodo, freguesia de Godim, concelho da Régua, executado nos processos que menciona a fls. 1, veio deduzir incidente de anulação de venda efectuada no âmbito desses processos de execução fiscal.

Conjugados os art.ºs 257.ºdo CPPT com o art.º 908.º do CPC, verifica-se que a anulação da venda só poderá ser requerida pelo adquirente de bens na execução fiscal, e não pelo executado.

Este poderá lançar mão do disposto nos art.ºs 276º e ss do CPPT, no prazo aí referido, se o órgão de execução fiscal afectar os seus direitos e interesses legítimos.

Assim, indeferindo liminarmente a P1, considero a A. parte ilegítima e absolvo a FP da instância — art.ºs 288.º, n.º, alínea d) do CPC

Custas pelo A.

Registe e notifique."

V. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se o executado - no caso concreto dos autos - tem legitimidade para deduzir pedido de anulação da venda.

A decisão recorrida respondeu negativamente à questão louvando-se no disposto nos artºs 257.º do CPPT em conjugação com o art.º 908.º do CPC.

Diferentemente, e louvando-se em jurisprudência deste Tribunal e em doutrina (CPPT Anotado do Ex.mo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa), tanto a recorrente como o MºPº defendem a legitimidade do executado para o pedido de anulação da venda nos casos em que no acto da venda ou de actos preparatórios a ela respeitantes tenha sido cometida qualquer omissão de acto ou formalidade prescrita na lei, desde que a irregularidade possa ter influência na venda.

Vejamos então qual a tese que colhe o apoio legal.

V.1. Como é sabido, o CPPT regula a matéria da anulação da venda apenas no seu artº 257º, pelo que, nos casos omissos, são aplicáveis as normas do CPC sobre esta matéria (artºs 908º a 911º do CPC).

Sendo assim, há que recorrer ao disposto no artº 909º, n.º 1, alínea c) do CPC, que estabelece o seguinte:

"1. Além do caso previsto no artigo anterior, a venda só fica sem efeito:

c) Se for anulado o acto da venda, nos termos do artigo 201.º;

Este artigo 201º, estabelece, no seu n.º 1, o seguinte:

"1. Fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa".

Ora, a recorrente invocou nos autos as seguintes nulidades:

"• NULIDADE decorrente da falta de notificação ao mandatário constituído do despacho que fixou a modalidade da venda, o número de vendas, a data limite para apresentação das propostas, e a decisão de proceder a uma única publicação, nos termos e para os efeitos dos artºs 2º, alínea c), 40º e 257º do C.P.P.T., e artºs 201º, n.º 1, 886º - A e 895º, n.º 1, do C.P. Civil;

• NULIDADE decorrente da decisão de se proceder a uma única publicação, nos termos e para os efeitos previstos no artº 242º, n.ºs 2 e 3, do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da falta de publicação de anúncios ou editais com respeito a cada uma das máquinas vendidas, nos termos e para os efeitos, do art.º 249º, n.º 1 do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente do teor do anúncio e edital publicados não referirem o valor base de venda de cada uma das máquinas a vender, nos termos e para os efeitos previstos no art.º 249º, n.º 5, alínea e), do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da não publicitação que o valor base para a venda seria igual a 70 % do valor determinado pelo órgão de execução fiscal, tal como impõe o artº 250º, n.º 1, alínea c), e n.º 4, do C.P.P.T.;

• NULIDADE decorrente da falta de fundamentação legal e factual do despacho que apreciou as invocadas nulidades".

Ora, tanto basta para que tenha de lhe ser conferida legitimidade para o pedido, independentemente de as nulidades alegadas poderem a vir ser julgadas não verificadas.

V.2. Ao contrário do afirmado no despacho recorrido, os artºs 257º do CPPT e 908º do CPC, não afastam desde logo a legitimidade do executado para o pedido de anulação da venda, dependendo do fundamento invocado.

Assim, por exemplo, carece o executado de legitimidade para esse pedido no caso de erro sobre a coisa transmitida, por falta desconformidade com o que foi anunciado (artº 908º, n.º 1 do CPC) – neste sentido v. o Acórdão deste Tribunal de 03.07.2002 – Recurso n.º 0523/02. Aqui, conforme resulta da própria norma, a legitimidade cabe ao comprador.

Já quando estão em causa outros fundamentos, não pode deixar de se reconhecer essa legitimidade ao executado.

É o caso, por exemplo, dos fundamentos enquadráveis nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 257.º do CPPT e a), b) e c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC (neste sentido v. o Acórdão deste Tribunal e Secção, de 10.09.2008 – Recurso n.º 0414/08).

Temos então que, tendo sido invocadas nulidade processuais, que, face ao artº. 201.º, n.º 1, do C.P.C., podem ser susceptíveis de ter influência na venda, as mesmas podem servir de suporte a pedido de anulação da venda, nos termos dos artºs 257.º, n.º 1, alínea c), do C.P.P.T. e 909.º, n.º 1, alínea c), do C.P.C, tendo o executado legitimidade para esse pedido.

Deste modo, não deveria o pedido ter sido liminarmente rejeitado, antes devendo ser aceite e apreciado para se apurar da verificação das invocadas nulidades e se as mesmas influíram no resultado da venda, uma vez que o pedido foi formulado no prazo previsto no artº 257º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

Procedem, assim, as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

VI. Nestes termos e pelo exposto, revoga-se o despacho recorrido e ordena-se a sua substituição por outro que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Recurso de revista excepcional do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Pressupostos próprios.

Sumário:

O recurso de revista previsto no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, como excepcional que é, tem pressupostos ou requisitos de admissibilidade próprios, muito exigentes, expressos no seu n.º 1, e que não se confundem com os dos demais recursos do Código de Processo Civil – requisitos que não concorrem seguramente no aresto que, adoptando o princípio da impugnação unitária, dele faz aplicação ao caso, daí retirando as consequências legais que julgou adequadas.

Processo n.º 568/10-30.
Recorrente: Ferdiexport – Exportação e Importação, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 "FERDIEXPORT, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO, Lda.", «não se conformando com o douto Acórdão que indeferiu o recurso por si interposto da douta sentença de indeferimento da providência cautelar por si suscitada», dele vem «interpor recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do disposto no artº 150º, nºs 1 e 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

I. Quando foi notificado à recorrente o Projecto de Relatório da Inspecção Tributária, para esta exercer o seu direito de audição, foi-lhe escamoteado na notificação o direito consagrado no artº 101º, n.º 2, do Código de Procedimento Administrativo, ou seja, não lhe foi feita indicação do local e horas a que poderia consultar o processo.

II. Ainda em sede de procedimento tributário, a recorrente arguiu, desde logo, a nulidade relativa ao facto de não lhe ter sido indicado na notificação do Projecto de Relatório da Inspecção Tributária as horas e o local para consulta do processo.

III. Nos termos do disposto no artº 268º, n.º 3, da C.R.P. e do artº 100º, n.º 2, do C.P.A., a recorrente tinha, e tem, o direito a ser notificada do Projecto de Relatório de Inspecção, através de uma notificação que, entre outras coisas, indicasse hora e local para consulta de todo o procedimento.

IV. Quem, por força da lei, tem o direito de optar pela forma como pretende exercer o seu direito de audiência é o contribuinte, direito esse que lhe é conferido pelo artº 60º, n.º 3, do RCPIT.

V. O comportamento da Administração Tributária, neste caso concreto os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga, violou o disposto nos artºs 267º, n.º 5 e 268º, n.º 3, da C.R.P. e no artº 100º, n.º 2, do C.P.A., e também as próprias regras do seu funcionamento interno – que a vinculam, cfr artº 68º-A da LGT – mais propriamente a Circular n.º 13/99 de 8 de Julho.

VI. Com esse comportamento a recorrente ficou sem saber, v.g., quais os elementos probatórios que a relacionam com a Tecilemos, sendo que, da notificação feita não resulta nenhuma imputação concreta de qualquer acto praticado pela recorrente que legitime as afirmações constantes do Projecto de Relatório da Inspecção, que lhe foi notificado.

VII. E, o mesmo se dirá relativamente ao alegado, hipotético e inexistente conluio entre a recorrente e a Patrisantos, uma vez que, em concreto, inexiste qualquer facto concreto directamente imputado à recorrente que permita concluir que a mesma tinha qualquer ligação com a Patrisantos fora do giro comercial de ambas.

VIII. Sem saber, em concreto, o que consta do procedimento que seja passível de fundamentar as conclusões constantes do Projecto de Relatório – se é que existe, o que não se concede e só por mera hipótese se refere –, não é possível à recorrente, ou a qualquer outro contribuinte, exercer cabalmente o seu direito de audiência prévia.

IX. A audiência prévia dos interessados é uma formalidade essencial relativa à formação da vontade administrativa, cuja omissão vicia o acto administrativo praticado em 14 de Outubro de 2009, o qual, enferma, por isso, do vício de anulabilidade, que desde já aqui se invoca para todos os devidos e legais efeitos.

X. O simples facto de no momento em que foi praticado o acto cuja suspensão de eficácia se requereu ainda não ter tido lugar a liquidação do imposto, não significa que, por força do mesmo, não se produzam, de imediato, efeitos obrigacionais na esfera jurídica do contribuinte.

XI. As alterações à matéria colectável são também de actos susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, pois condicionam o ulterior acto de liquidação.

XII. No dia 14 de Outubro de 2009, com a prática do acto cuja suspensão se requereu, nasceu na esfera jurídica da recorrente uma obrigação de pagamento, que apesar de ainda não se encontrar liquidada, era já certa.

XIII. O acto praticado em 14 de Outubro de 2009 pela Administração Tributária, não teve em conta o disposto na Constituição, na Lei e nas suas regras internas de funcionamento da Direcção-Geral dos Impostos, sendo que, no momento em que foi praticado o acto, o vício de que padecia o procedimento tributário já havia sido invocado pela recorrente junto da própria Administração Tributária.

XIV. O comportamento da Administração Tributária na situação em apreço potencia o aparecimento de uma situação favorável ao Estado e desfavorável ao particular, directamente resultante de uma omissão da observância de formalidades legais por parte daquela, administrativa, legal e constitucionalmente obrigatórias.

XV. Para não ter o seu património atacado por uma penhora alicerçada num procedimento em que houve flagrante violação de orientações genéricas – cfr artº 55º, n.º 3, do CPPT e Circular n.º 13/99, de 8 de Julho da Direcção-Geral dos Impostos – da lei – cfr artºs 60º da LGT, 60º e 4º, alínea e) do RCPIT e 101º, n.º 2 do CPA – e também da Constituição – cfr artº 268º –, a recorrente terá que prestar uma caução de centenas de milhares de euros, pois, os meios de reacção à sua disposição não têm efeito suspensivo.

XVI. Quando as aludidas consequências jurídicas têm por base um procedimento tributário no qual foram violadas normais legais e constitucionais, tendo os respectivos vícios sido arguidos no do dito procedimento, é manifesto que se está perante uma situação em que o Estado abusa do seu poder legislativo e administrativo para obter um resultado e um proveito que, doutra maneira, não teria o direito de obter.

XVII. Para não ter o seu património atacado por uma penhora alicerçada num procedimento em que houve flagrante violação de orientações genéricas – cfr artº 55º, n.º 3, do CPPT e Circular n.º 13/99, de 8 de Julho da Direcção-Geral dos Impostos – da lei – cfr artºs 60º da LGT, 60º e 4º, alínea e) do RCPIT e 101º, n.º 2 do CPA – e também da Constituição – cfr artº 268º –, a recorrente terá que prestar uma caução de centenas de milhares de euros, pois, os meios de reacção à sua disposição não têm efeito suspensivo.

XVIII. Tal entendimento é manifestamente inconstitucional pois, em última instância, poderá permitir à Administração Tributária a obtenção de receitas através da cobrança indevida de tributos, bastando para o efeito que o custo que os contribuintes tenham que suportar com os meios de reacção ao seu alcance seja equiparado ou superior ao valor do tributo que aquela pretende receber, ainda que de forma indevida.

XIX. É, por isso, inconstitucional, por violação do disposto no artº 268º, nºs 1 e 4, da CRP, a interpretação do artº 54º do CPPT, quando feita no sentido de que, mesmo não tendo sido cumpridas as orientações genéricas – cfr artº 55º, n.º 3, do CPPT e Circular n.º 13/99, de 8 de Julho da Direcção-Geral dos Impostos – e a lei – cfr artºs 60º da LGT, 60º e 4º, alínea e) do RCPIT e 101º, n.º 2 do CPA – num procedimento tributário, e mesmo sendo esse facto comprovado por documento oficial – notificação –, a decisão que sanciona o Relatório e que dá origem ao nascimento da obrigação de imposto na esfera jurídica do contribuinte, não é passível de impugnação judicial.

XX. Ao não entender assim, violou o Meritíssimo Tribunal a quo o disposto nos artºs 54º, 55º, n.º 3, do CPPT, 60º da LGT, 60º e 4º, alínea e) do RCPIT e 101º, n.º 2 do CPA, e 267º e 268º da CRP.

Termos em que, deve ser admitido o presente recurso e, a final, julgado provado e procedente, devendo ser revogada a douta decisão recorrida e substituída por outra que contemple as conclusões atrás aduzidas, tudo com as legais consequências.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

1. O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) inexistência no contencioso tributário de norma de competência paralela à constante do art. 24º, n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002)

b) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juízes de entre os mais antigos da **Secção de Contencioso Administrativo** (art. 150º, n.º 5 CPTA)

c) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF)

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado Volume II 2007 p.742)

2. Sem prescindir

No caso em análise o Ministério Público não se pronuncia sobre o mérito do recurso porque a relação jurídico-material controvertida não revela qualquer ameaça a direitos fundamentais dos cidadãos, lesão de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos valores ou bens referidos no art. 9º, n.º 2 CPTA (art.146º, n.º 1 CPTA 2º segmento).

1.5 Tudo visto, cumpre decidir.

2.1 Como vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, é admissível no âmbito do contencioso tributário, isto face, até, ao princípio pro actione.

Estabelece o artigo 150.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos que "*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.

Por outro lado, tem vindo o Supremo Tribunal Administrativo a acentuar repetidamente que "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" (vide acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 24/5/05, proferido no recurso n.º 579/05).

Na mesma orientação, refere Mário Aroso de Almeida, 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 Supremo Tribunal Administrativo "dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema" – cf. *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 Código de Processo nos Tribunais Administrativos 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" (acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20/5/09, proferido no recurso n.º 295/09).

Cf. tudo o que acaba de dizer-se no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-1-2010, proferido no recurso n.º 1034/09.

Como se refere no acórdão deste Tribunal, de 30 de Maio de 2007, in 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".

2.2 No caso sub judicio, a recorrente de modo algum indica eventualidade fundamentadora do presente recurso excepcional de revista de que lançou mão. Com efeito, as questões que vêm apontadas (repetidamente até) nas conclusões do recurso – mormente as alegadas violações do procedimento devido e da Constituição –, mesmo que possam constituir verdadeiros erros de julgamento, não são mostrados com a aparência de que no caso realmente esteja em causa, nos termos da lei, «a apreciação

de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental»; ou que se esteja em presença de uma admissão do recurso «claramente necessária para uma melhor aplicação do direito».

O aresto recorrido, de sua banda, decidiu essencialmente na base de que:

- «Na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do acto de inspecção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (artº 54º do CPPT e 66º da LGT) apenas podem ser invocadas, ou na impugnação judicial do acto final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos directos ou quando não conduza a liquidação (artº 86º, nºs 1 e 3, da LGT), ou na impugnação judicial do subsequente acto de liquidação, quando a correcção da matéria tributável seja efectuada por métodos indirectos (artº 86º, nºs 3 e 4, da LGT)».

- Na impossibilidade de impugnação judicial autónoma do acto de inspecção tributária, também não deve reconhecer-se a possibilidade de suspensão da respectiva eficácia a título cautelar, dada a dependência da pretensão cautelar em relação à causa principal (cf. art 113º, n.º 1, do CPTA)».

- A pretensão cautelar deve ser indeferida *in limine* caso se verifique a sua manifesta ilegalidade (artº 116º, nºs 1 e 2, alínea *d)*, do CPTA)».

Ora, já por aqui se vê que se trata no presente caso de questão que não ultrapassa os limites do caso concreto, sendo consequentemente insusceptível de se repetir, nos seus traços teóricos, num número indeterminado de casos futuros, isto é, não se verifica a capacidade de expansão da controvérsia, que legitima o recurso excepcional de revista, "como garantia de uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática" – cfr. o acórdão do STA de 30 de Maio de 2007, rec. 285/07, citado no acórdão desta formação, de 28 de Outubro de 2009, proferido no recurso n.º 0737/09.

De todo o modo – e no que se refere à «melhor aplicação do direito», por exemplo –, poderá dizer-se, quanto ao princípio da impugnação unitária, que a sua caracterização se acha hoje esgotada, consolidada, reconhecida e pacificamente perfilhada *nemine discrepante* tanto a nível doutrinário como jurisprudencial, no sentido adoptado pelo aresto recorrido.

Assim sendo, como é, afigura-se manifesto que não se verificam neste caso os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Pois o certo é que o *recurso de revista previsto no artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, como excepcional que é, tem *pressupostos ou requisitos de admissibilidade próprios*, muito exigentes, expressos no seu n.º 1, e que não se confundem com os dos demais recursos do Código de Processo Civil – requisitos que não concorrem seguramente no aresto que, adoptando o *princípio da impugnação unitária*, dele faz aplicação ao caso, daí retirando as consequências legais que julgou adequadas.

3. Termos em que se acorda não admitir o recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Recusa da petição inicial pela Secretaria. Reclamação ao abrigo do artº 475º do CPC. Taxa de justiça devida.

Sumário:

I - De acordo com o disposto no artº 474º do CPC "A secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição, quando ocorrer algum dos seguintes factos:

f) Não tenha sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida…"

II - Tendo sido recusada pela Secretaria a petição inicial porque o recorrente "Não autoliquidou a taxa de justiça, nos termos e para os efeitos do disposto no Regulamento das Custas Processuais, que entrou em vigor no dia 20-04-2009", quando

se mostrava junto aos autos documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial de determinado montante, temos de entender que se estava a referir que a taxa autoliquidada era inferior à legalmente prevista naquele diploma.

III - Deste modo, e porque a insuficiência da autoliquidação da taxa de justiça é equivalente à falta de autoliquidação (artº 150º -A, n.º 2 do CPC na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro e que entrou em vigor em 20 de Abril de 2009) a recusa da petição inicial pela secretaria obedeceu ao disposto na alínea f) do artº 474º do CPC.

IV - O facto de no despacho de recusa da secretaria se ter logo determinado a remessa de todo o expediente ao serviço de Finanças, não constitui qualquer irregularidade susceptível de afectar os direitos do recorrente, já que este exerceu o seu direito de reclamação para o Juiz ao abrigo do artº 475º do CPC e, do mesmo modo, nada o impedia de ter apresentado prova do pagamento da diferença da taxa de justiça, de acordo com o disposto no artº 476º do mesmo diploma.

Processo n.º 570/10-30.
Recorrente: António Manuel da Silva Cardoso Gesteiro.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. António Manuel da Silva Cardoso Gesteiro, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Castelo Branco que indeferiu a sua reclamação do acto de recusa da petição inicial pela Secretaria, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). O presente recurso tem a ver com a reclamação à margem indicada, deduzida nos termos do artigo 475º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), que emerge em reacção à recusa da petição pela secretaria, referente à OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO, remetida ao Serviço de Finanças de Almeida, sob registo postal de 2009/07/27. De facto,

2ª). A secretaria judicial do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, através do Ofício n.º 302 — registo 37317, recusou a petição inicial de oposição à execução e fundamentando, para tanto, que o recorrente "*não autoliquidou a taxa de Justiça, nos termos e para os efeitos do disposto no Regulamento das Custas Processuais "*. Assim,

3ª). A secretaria concluiu, de seguida, que: *"... nos termos e para efeitos do (...) artº 80º., alínea d) do CPTA... "há "motivo suficiente para a recusa da petição inicial*". Todavia,

4ª). O referido despacho não corresponde, de todo, à realidade, uma vez que, o ora recorrente, procedeu à autoliquidação da taxa de justiça. Pelo que,

5ª). Contrariamente ao transmitido no ofício supra indicado tem de reconhecer-se não haver motivo para a recusa da petição. Então,

6ª). O recorrente inconformado apresentou recurso para o Ilustre Juiz do Tribunal a quo, alegando que,

7ª). Na "RECUSA DA PETIÇÃO PELA SECRETARIA JUDICIAL" não foi respeitado o n.º 2 do artigo 80º do CPTA, que determina o seguinte:

"A recusa da petição pela secretaria tem os efeitos e consequências que lhe correspondem na lei processual civil". Logo,

8ª). Em vez de se ter decidido remeter todo o expediente ao Serviço de Finanças, diferentemente, impunha-se que se tivesse aguardado pela hipótese prevista no artigo 475º, n.º 1 do CPC.

9ª). A reclamação do ora recorrente mereceu a seguinte resposta do Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo:

"Sustenta o reclamante que não foi respeitado o artº. 80º do CPTA que afirma que a recusa tem as consequências que lhe correspondem na lei civil, pelo que em vez de se ter decidido pela remessa de todo o expediente ao Serviço de Finanças, impunha-se que se tivesse aguardado pela hipótese prevista no art.º 175º, nº1, do CPC, agora materializada, a da reclamação para o juiz. Motivo sem útil valia para a apreciação da bondade da recusa, encontrando-se a jusante, em nada participando das suas razões, da sua valia.

E tal como um outro qualquer acto administrativo ou uma sentença judicial, o acto decisório não está impedido de logo enunciar, ou anunciar, efeitos, e sem prejuízo para as prerrogativas de tutela à disposição do destinatário ". Ora,

10ª). Em primeiro lugar, não se percebe a referência ao artº. 175.º do CPC na douta decisão recorrida. Assim,

11ª). Ficamos na ignorância da fundamentação de direito da decisão recorrida. Pelo que,

12ª). Carece essa douta decisão de fundamentação, violando-se, desta forma, o estatuído no artº. 158.º, n.º 1 do CPC. Para além disso,

13ª). O artigo 80.º do CPTA estabelece que a secretaria recusa o recebimento da petição inicial quando "*Não tenha sido junto o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial"* — alínea d), do n.º 1 do artº. 80º do CPTA. E,

14ª). O n.º 2 do referido artigo acrescenta que "*A recusa da petição pela secretaria tem os efeitos e as consequências que lhe correspondem na lei processual civil*". Então,

15ª). De acordo com os artigos 475.º e 476.º do CPC, aplicáveis por remissão do artº. 80.º do CPTA, a petição recusada pela secretaria não poderia nunca ser remetida imediatamente para a Repartição de Finanças, uma vez que,

16ª). Agindo desta forma está-se a coartar os direitos garantidos ao administrado pelos artigos 475º e 476.º do CPC. Ou seja,

17ª). Ao remeter a petição inicial, de imediato, para a Repartição de Finanças estava-se a impedir o recorrente, quer de reclamar para o Juiz, quer de recorrer para o Tribunal Supremo. Mais, segundo, o artº. 476.º do CPC, "*O autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento a que se refere a primeira parte do disposto na alínea f) do artigo 474º, dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo"*. Ora,

18ª). Daqui se conclui que o autor pode juntar o comprovativo do pagamento das custas processuais nos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado. Então,

19ª). O douto despacho recorrido violou os artigos 475.º e 476.º do CPC, além do próprio artigo 80º do CPTA. Além de que,

20ª) Violou importantes princípios constitucionais ao desrespeitar em absoluto o disposto no artº. 268.º, n.º 4 da CRP. Portanto,

21ª). Cumpre aqui que sublinhar que não foram assegurados os direitos do administrado, ora recorrente, por grave violação dos seus direitos de defesa, os quais beneficiam de tutela assento constitucional. Assim,

22ª) A decisão recorrida violou o disposto no artº. 80º do CPTA, e 158.º, 475º e 476.º, todos do CPC e o artº. 268.º da CRP.

NESTES TERMOS NOS MELHORES DE DIREITO,

E com o mui douto suprimento de Vossas Excelências, crê-se que o presente recurso obterá provimento com a admissão da petição inicial, face à evidenciada ausência de fundamentação à invocada recusa pela secretaria judicial e ao despacho que se lhe seguiu, como é de justiça.

II. O MºPº emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso (v. fls.96/97).

III. Colhidos os vistos cabe agora decidir.

IV. Com interesse para a decisão foram fixados na decisão recorrida os seguintes factos.

1º) Foi lavrado despacho de recusa com a seguinte fundamentação - despacho:

REGISTO n.º 37320 (Oposição)

RECUSA DA PETIÇÃO PELA SECRETARIA

Foi recebida neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, via CTT em 4-09-2009, uma petição inicial de Oposição, capeada pelo of. n.º 785 do Serviço de Finanças de Almeida, em que é:

Oponente: António Manuel da Silva Cardoso Gesteiro

Exequente: Fazenda Pública

Mandatário(a): Drº João Neto Santos - Advogado

Compulsado o expediente verifica-se que o oponente:

a) Não autoliquidou a taxa de justiça, nos termos e para os efeitos do disposto no Regulamento das Custas Processuais, que entrou em vigor no dia 20-04-2009.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto nos artº 7º, n.º 1 e n.º 3, artº13º, n.º 1 e 2 e artº 14º, nº1 do Regulamento das Custas processuais e artº 80º, alínea d) do CPTA, por aplicação subsidiária do artº 2 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.

Remeta todo o expediente ao Serviço de Finanças.

Comunique ao ilustre mandatário constituído.

TAF-C.Branco, 07-09-2009

2º) Perante petição inicial de oposição a execução fiscal, com valor indicado do processo de 1.620,05 €, vindo autoliquidada taxa de justiça de € 76,50 — cfr, p. i. e talão.

V. O recorrente termina as suas alegações pedindo a procedência do recurso face à ausência de fundamento da recusa da Secretaria judicial e do despacho que se lhe seguiu.

E invocou o recorrente nas conclusões 4ª e 5ª que o referido despacho não corresponde, de todo, à realidade, uma vez que, o ora recorrente, procedeu à autoliquidação da taxa de justiça.

Ora, examinando os autos conclui-se de fls. 11 e 12 que o recorrente autoliquidou a taxa de justiça no dia anterior à apresentação da petição inicial, no montante de 76,50 euros, sendo o valor do processo 1.620,05 € (v. n.º 2 do probatório).

Portanto, a questão que se poderia colocar era a da insuficiência da taxa de justiça autoliquidada e nunca a falta de comprovativo da taxa autoliquidada.

Examinando o despacho de recusa da Secretaria verifica-se que este, textualmente diz o seguinte: "*Não autoliquidou a taxa de justiça, nos termos e para os efeitos do disposto no Regulamento das Custas Processuais, que entrou em vigor no dia 20-04-2009"*.

O Mmº Juiz refere que por esta expressão se entende que a taxa não foi liquidada pelo valor devido, mas por valor inferior ao legal, questão que o recorrente não coloca.

Será que este entendimento colhe apoio legal?

Parece-nos que sim e diremos porquê.

O artº 474º do CPC estabelece que *"A secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição, quando ocorrer algum dos seguintes factos:*

f) Não tenha sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida ..."

Por taxa de justiça **devida** temos de entender a que está estabelecida no Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro e que entrou em vigor em 20 de Abril de 2009.

Assim, e sendo certo que após a nova redacção dada ao artº 150º-A do CPC pelo DL n.º 34/2008, acima citado, a autoliquidação de taxa de justiça insuficiente tem os mesmos efeitos da falta absoluta de autoliquidação, sendo a taxa autoliquidada pelo recorrente inferior à legal, já que deveria ser liquidada pela Tabela II - oposição à execução, a recusa pela Secretaria obedece ao disposto nas normas legais invocadas no despacho escrito de recusa.

Alega o recorrente que tendo sido ordenada a remessa dos autos ao Serviço de Finanças, ficou impedido de beneficiar do disposto no artº 476º do CPC.

Ora, com todo o devido respeito, esta alegação não faz qualquer sentido. Na verdade, perante a recusa da secretaria, nada impedia o recorrente de reclamar ao abrigo do artº 475º do CPC- o que fez -, assim como nada o impedia de apresentar no prazo referido no artº 476º do CPC prova do pagamento da diferença da taxa de justiça.

Na verdade o artº 476º do CPC é muito claro ao estabelecer o seguinte:

"Artigo 476.º

Benefício concedido ao autor

O autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento a que se refere a primeira parte do disposto na alínea f) do artigo 474.º, dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo".

Então, nada impedia o autor de, após a recusa da petição, juntar documento comprovativo do restante valor da taxa de justiça.

Sendo assim, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

VI. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, mantendo-se o despacho reclamado.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 22 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 22 de Setembro de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia do STA. Questão de facto. Prevalência da decisão do tribunal superior.

Sumário:

I – Por regra, a competência em razão da hierarquia para o conhecimento de recurso jurisdicional de decisão de tribunal tributário de 1ª instância cabe ao Tribunal Central Administrativo, dado que o Supremo Tribunal Administrativo apenas goza dessa competência quando o recurso tiver por exclusivo fundamento matéria de direito.

II – ara aferir dessa competência há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto.

III – Quando nas conclusões se enunciam factos não contemplados no probatório da sentença e dos quais o recorrente pretende extrair relevantes consequências jurídicas, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

IV - Existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior (n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

Processo n.º 651/10-30.
Recorrente: MONT' ARGILA – Investimentos e Participações SGPS, SA.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. MONT´ARGILA – INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, SGPS, S.A., recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da decisão que o T.A.F. de Lisboa proferiu, em 29 de Março de 2010, a julgar improcedente a reclamação deduzida contra o acto do Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças de Lisboa no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3085200901001010336, de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal pela constituição de penhor sobre 191.172 acções da sociedade "Roquetriunfo- Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A.".

Terminou as alegações de recurso com as seguintes CONCLUSÕES:

- 75. A competência originária para decidir sobre o pedido de constituição de penhor, pertence ao Director de Finanças de Lisboa, podendo este proceder à sua delegação em funcionário competente.

- 76. Consta no campo destinado ao Despacho proferido sobre a petição para constituição de penhor, que a competência para a prática do acto foi delegada no Director de Finanças Adjunto (em substituição), ali se fazendo referência ao numero do despacho e bem assim, do Diário da República onde tal delegação se mostra publicada.

- 77. O despacho decisório, que indefere o pedido de constituição de penhor, é do Chefe de Divisão, que assina como substituto legal, não havendo qualquer referência ao Diário da República onde se encontra publicada a qualidade de substituto legal do Director de Finanças Adjunto.

- 78. Pese embora a incompetência deva ser suscitada oficiosamente, pode igualmente ser arguida pelos interessados, precedendo o controlo da competência, o conhecimento de qualquer outra questão.

- 79. Neste sentido, tem-se o acto praticado por órgão incompetente e nessa medida é nula a decisão proferida.

- 80. Sobre a ausência de notificação para audição prévia, limita-se a douta sentença a perfilhar do mesmo entendimento da ERFP, ou seja, que os actos praticados no processo executivo são apenas susceptíveis de recurso (sem direito a audição previa), nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT.

- 81. A reclamante usou exactamente desse meio processual, reclamou do indeferimento da garantia e invoca o vício de forma por preterição da formalidade legal de falta de notificação para audição prévia.

- 82. O direito de audiência dos interessados, constitui uma concretização legislativa do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhe disserem respeito, consagrado no artigo 267.º n.º5 da CRP.

- 83. São actos de natureza administrativa uma vez que se inserem na definição dada pelo artigo 120.º do Código de Procedimento Administrativo.

- 84. A audiência prévia dos interessados no procedimento administrativo configura assim um princípio estruturante da actividade administrativa, constituindo uma formalidade legal essencial no procedimento.

- 85. A sua inobservância fere o acto de anulabilidade por vício de procedimento.

- 86. O despacho que indefere o pedido de constituição de penhor, está sujeito aos requisitos gerais dos actos administrativos em matéria tributaria, inclusive, no que se refere ao exercício do direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT.

- 87. Não foi concedida ao reclamante a possibilidade de se pronunciar antes da decisão final que indeferiu o seu pedido de constituindo de garantia.

- 88. A ter sido, certamente teria exercido influência na decisão a proferir.

- 89. Não lhe tendo sido dada a possibilidade de se pronunciar previamente à decisão, constitui uma ilegalidade invalidante do acto reclamado, devendo por isso o Tribunal ad quem, ordenar a sua

anulação por preterição da audiência prévia - no mesmo sentido a decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 22 de Abril de 2008, Processo n.º 594/08.2 BELRS.

- 90. Quanto ao vício de forma por falta de fundamentação invocado pela reclamante, entende a douta sentença que o acto está fundamentado, na medida em que se mostra indicado com suficiente clareza o motivo que determinou o indeferimento do pedido.

- 91. Não se encontrarem as acções cotadas na bolsa e consequentemente, não constituir uma garantia idónea nos termos do disposto no artigo 199.º do CPPT.

- 92. Também in casu, se limita a douta decisão a concordar com a fundamentação da Fazenda Pública sem que acrescente, o que se impunha, a razão de Direito que leve a decidir que acções não cotadas na bolsa não constituem garantia idónea.

- 93. Mais, sem que conheça (pelo menos é o que presume a executada) a informação e Parecer n.º 287/2004 da Divisão de Gestão da Dívida Executiva emitida no âmbito do Processo n.º 81/04, que de resto, sendo orientações administrativas, que só a própria Direcção Geral dos Impostos vinculariam.

- 94. Definitivamente, não pode a recorrente aceitar que o acto se mostre fundamentado, ainda para mais, quando o agente informador refere no ponto 3 da informação que tem dúvida sobre a obtenção do valor das acções oferecidas com vista à constituição de penhor.

- 95. A recorrente reitera, o despacho de 01-09-2009, não está minimamente fundamentado.

- 96. O acto só está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinaram a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respectiva lesividade, caso com a mesma não se conforme - Acórdão do STA de 05/06/02 recurso 43085.

- 97. Variando a densidade de fundamentação em função do tipo legal de acto e das suas circunstancias, não é aceitável uma fundamentação menos densa de certos tipos de actos, considerando-se suficiente tal fundamentação desde que corresponda a um limite mínimo que a não descaracterize, ou seja fique garantido o "quantum" indispensável ao cumprimento dos requisitos mínimos de uma fundamentação formal: a revelação da existência de uma reflexão e a indicação das razões principais que moveram o agente - Acórdão do STA de 05/06/02, recurso 43085.

- 98. Em ambos os casos, trata-se de afirmar um princípio adquirido no âmbito do contencioso administrativo, que consagra o carácter relativo da fundamentação, a variar, conforme os casos e as situações.

- 99. Faz-se notar, que o fundamento apresentado se restringe à circunstância de não estarem as acções cotadas na bolsa e por isso não constituírem garantia idónea, reforçada a motivação, com a informação e Parecer produzidos no âmbito do processo n.º 81/04, que a executada desconhece.

- 100. A executada, oferece para efeitos de constituição de penhor, acções da sociedade "Roquetriunfo — Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A.", com o NIPC 505257025.

- 101. O capital social da sociedade Roquetriunfo é de 1.100.000 € traduzido em 220.000 acções de 5 cada uma e é detido em 100% pela recorrente.

- 102. Para efeitos de penhora, releva o valor dos capitais próprios da sociedade, i.e., de 3.985.424,59 €, conforme se infere do último balanço aprovado, de acordo com o regime previsto no artigo 225º do CPPT,

- 103. O que perfaz para cada acção o valor de 18,115 € (arredondado por defeito).

- 104. Sendo o valor da garantia a constituir de 3.463.062,86 €, indicou a executada 191.172 acções, que correspondem ao valor de 3.463.080,78 €.

- 105. Constituindo a penhora uma forma de garantia, nos termos do n.º 1 in fine, do artigo 169.º do CPPT, o valor da penhora de parte social ou quota em sociedade, é o resultante do último balanço, em conformidade com o que estabelece o n.º1 do artigo 225.º do CPPT.

- 106. Se não for possível indicar no auto de penhora o valor do último balanço, será esse valor fixado pelo órgão da execução fiscal, antes da venda, nos termos do que dispõe o n.º 2 do mesmo normativo.

- 107. Apresentado o último balanço, será esse valor a ter em consideração, a menos que pretenda desencadear procedimento, junto da Inspecção Tributária, no sentido de aferir da correcção do valor do balanço.

- 108. A administração tributária não só não considera o valor do balanço, como não determina outro, mesmo deparando-se com dúvidas e decide indeferir o pedido de constituição de penhor, porque as acções não estão cotadas na bolsa e por isso não constitui garantia idónea.

- 109. Perante o entendimento da administração tributária, só pode a norma vertida no artigo 225.º do CPPT, apresentar-se desvirtuada, sem qualquer sentido útil.

- 110. A fundamentação deve constituir a extirpação dos motivos de facto e de direito, que levaram à prática do acto, não foi revelado pelo órgão decisor, o itinerário cognoscitivo e valorativo ao respectivo destinatário.

- 111. A inexistência ou insuficiência da fundamentação é geradora de vício de forma, devendo o seu conhecimento preceder, em relação ao vício de lei, por erro nos pressupostos de facto, sempre que a apreciação deste erro, dependa da averiguação dos fundamentos.

- 112. Não andou bem a douta sentença do Tribunal a quo, ao decidir pela improcedência da reclamação, na medida em que se limita a concordar na íntegra com um Despacho, que padece de irregularidades graves, que afecta os direitos e interesses legítimos da executada, sem que tenha a douta decisão feito o seu próprio entendimento.

Termos em que nos melhores de Direito, sempre com o mui douto suprimento de V. Exa., deve o presente recurso ser aceite, por em tempo, decidindo a douta decisão do Tribunal *ad quem*,

A - Pela declaração de nulidade do acto de indeferimento de 1 de Setembro de 2009, por ter sido proferido por Órgão incompetente.

B - Admitindo por hipótese que o Órgão que praticou o acto é competente, ainda assim, deve o acto ser anulado por não indicar a executada o Diário da República onde se mostra publicada a designação do substituto legal.

C - Não entendendo pela nulidade (pedida em A) ou anulabilidade do acto (pedida em B), requer a V. Exa. que decida a douta decisão pela anulação da sentença proferida em 1.ª instância, concedendo assim provimento ao recurso, na medida em que se limita aquela decisão a corroborar da opinião da administração tributária, não apresentando qualquer fundamentação própria, no sentido de esclarecer a executada sobre a inexistência de direito para efeitos do exercício do contraditório sobre a decisão de indeferimento do pedido para constituição de penhor e ainda a esclarecer a executada sobre a fundamentação do acto, considerando que se consubstancia a decisão de indeferimento apenas no facto de serem acções não cotadas na bolsa e por isso não constituírem garantia idónea, sem clarificar qual o valor atribuído às mesmas.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal para conhecer do objecto do recurso, uma vez que *«as conclusões 101., 102., 103 enunciam factos não contemplados no probatório da sentença recorrida, dos quais a recorrente pretende extrair consequência jurídica. A conclusão 104. diverge do probatório quanto ao valor das acções oferecidas como garantia, resultante do balanço da sociedade no exercício de 2008 (probatório alínea D). Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA-SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Sul-SCT (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF 2002;art.280º nº1 CPPT).».*

1.4. Convidadas as partes a pronunciarem-se sobre a questão suscitada pelo Ministério Pública, em harmonia com o disposto no artigo 704.º do CPC, nada disseram.

1.5. Com dispensa dos vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

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

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa - 3, contra a ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 30852009010010103 36 instaurado em 20/1/2009 para cobrança da quantia de € 2.657.456,70, proveniente de dívida de IRC e respectivos juros relativos ao ano de 2005 - cf. fls. 3 e 4 do processo de execução fiscal;

B) Em 26/3/2009 a Reclamante apresentou impugnação judicial, tendo por objecto a liquidação que deu origem ao processo de execução identificado em A) - cf. fls. 59;

C) Em 27/3/2009 no âmbito do mesmo processo indicado em A), a Reclamante requereu a suspensão da execução, e indicou, para efeitos de prestação de garantia, penhor sobre 191.172 acções da sociedade "Roquetriunfo - Investimentos Imobiliários e Turísticos, SA", juntando para o efeito relatório de gestão referente ao exercício de 2008, o relatório anual do revisor oficial de contas, o relatório e parecer do fiscal único, a certificação legal das contas, a acta da assembleia geral ordinária da sociedade "Roquetriunfo - Investimentos Imobiliários e Turísticos, SA", datada de 20/3/2009 em que foi aprovado o relatório de contas de 2008, bem como o balanço e demonstração de resultados e certidão permanente do registo comercial referente a mesma sociedade - cf. fls. 32 a 55 do processo de execução fiscal;

D) Sobre tal pedido, em 1/9/2009, recaiu despacho indeferindo o pedido com os fundamentos constantes da informação n.º 477/2009, da qual se extrai por súmula o seguinte:

"(...) da idoneidade do penhor sobre as acções em causa enquanto garantia. Estaremos neste caso perante um meio susceptível de assegurar os créditos do exequente em ordem a suspensão da execução?

9. A executada pretende oferecer como garantia um penhor constituído sobre 191.172 acções que detém na sociedade ROQUETRIUNFO - INVESTIMENTOS IMOBILIARIOS E TURISTICOS, SA, as quais não se encontram cotadas na Bolsa de Valores de Lisboa ou em qualquer outro mercado de valores, pelo que o seu valor é o que resulta do balanço da sociedade, nomeadamente da sua situação líquida, conforme balanço do exercício de 2008, ou seja, € 3.463.062,8;

10. Tem sido entendimento desta DGDE, em situações semelhantes à que estamos a analisar, não considerar as acções não cotadas na bolsa como garantias idóneas no sentido exigido pelo art.199º do CPPT, porquanto "o valor das acções é susceptível de variar ao longo do tempo, não sendo por isso um bem cujo valor se possa considerar estável por comparação com outro tipo de garantias como é o caso das garantias bancárias ou da caução" (vide informação e Parecer n.º 287/2004 (...). 11. Os bens dados através de penhor devem revestir características e condições efectivas, reais, seguras e serem dotadas de idoneidade para assegurar a efectiva realização dos créditos que se destinam a garantir, o que não se verifica com as acções em causa (...)" - cf. fls. 75 dos autos.

Nada mais se provou com interesse para a decisão da causa.

3. Importa começar por conhecer a suscitada questão da incompetência deste Tribunal para o conhecimento do recurso, tendo em conta que a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, a qual pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (artigos 16.º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 101.º e segs. do Código de Processo Civil).

Tal como resulta da normatividade inserta no ETAF, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito [*artigo 26.º, alínea b)*], constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual cabe conhecer "*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*" [*artigo 38.º, alínea a)*].

Por essa razão, o artigo 280.º, n.º 1 do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Deste modo, para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, perante elas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto - seja porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, seja porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, seja porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa.

No presente recurso, e perante o quadro conclusivo acima exposto, constata-se que assiste razão ao Ministério Público quando refere que nas conclusões 101, 102, 103 e 104 são enunciados factos que a sentença não estabeleceu e dos quais a recorrente pretende extrair relevantes consequências jurídicas.

Na verdade, uma das críticas que a recorrente dirige à sentença é, como resulta do teor das alegações e respectivas conclusões, a sua insuficiente fundamentação e o erro de julgamento que daí resulta por virtude de o julgador se ter limitado a aderir à fundamentação contida no acto reclamado no sentido de que acções oferecidas para penhor não constituíam garantia idónea, deixando por examinar e ponderar o facto de o capital social da sociedade "Roquetriunfo" ser detido pela Recorrente a 100% e desprezando o facto de o montante dos capitais próprios desta sociedade que resultam do último balanço aprovado e documentado ser de 3.985.424,59 €, de as 191.172 acções oferecidas deterem um valor unitário de 18,115 € e um valor global de 3.463.080,78 €, e de este valor ser superior ao montante da dívida e acrescido e ao valor da garantia solicitada, constituindo, assim, e ao contrário do decidido, uma garantia idónea.

Deste modo, e independentemente de saber se vai ou não ser efectivamente necessário fixar essa factualidade para o julgamento e decisão da questão da idoneidade da garantia oferecida (pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para o efeito), o certo é que essa factualidade não é, em abstracto, indiferente para o julgamento dessa questão.

Pelo que somos levados a concluir, sempre com o devido respeito por contrária opinião, que o presente recurso não tem por exclusivo fundamento *matéria de direito*, mas, também, *matéria de facto*, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

E existindo no processo decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a decisão do tribunal de hierarquia superior, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. 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, 22 de Setembro de 2010. – *Dulce Manuel Neto* (relatora) – *Alfredo Madureira* – *João Valente Torrão.*

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

IRS. Retenção na fonte. Natureza definitiva. Substituição tributária. Rendimentos auferidos por estrangeiro em território nacional. Responsabilidade originária da entidade pagadora.

Sumário:

I — No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos artº 2º, n.º 3, alínea a) e 71º, n.º 2 do CIRS.

II — A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de àquela não o ter feito, conforme resulta dos artºs 28º, n.º 3 da LGT e 103º, n.º 3 do CIRS.

Processo n.º 79/10-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Cruz Martins & Wahl, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. 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 da Braga que concedeu provimento à impugnação judicial que a firma Cruz Martins e Wahl, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu contra o acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2004, no valor de € 54.099,28, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Os rendimentos auferidos a título de remuneração pelo exercício de funções em órgãos estatutários de pessoas colectivas e entidades equiparadas estão sujeitos a tributação em sede de IRS como rendimentos da categoria A (trabalho dependente), nos termos do disposto no art. 2º, n.º 3, alínea a) do CIRS.

II. Sendo tais rendimentos auferidos por não residente em território nacional e sendo a entidade pagadora dos mesmos uma sociedade comercial com sede neste mesmo território a retenção na fonte a que haja lugar assume uma natureza definitiva ou liberatória, nos termos do disposto nos arts. 2º, n.º 3, alínea a) e 71º, n.º 2 ambos do CIRS.

III. Nos casos em que a substituição tributária opere por retenção na fonte a título definitivo a responsabilidade do substituto tributário pelas importâncias não retidas é originária, nos termos do previsto nos arts. 103, n.º 3 do CIRS e 28º, n.º 3 da LGT,

IV. Sendo que ao substituído a lei apenas atribui responsabilidade tributária subsidiária e, ainda assim, apenas relativamente à diferença entre o que deveria e o que foi efectivamente retido.

V. Tendo na douta sentença ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que foram violados os arts. 2º, n.º 3, alínea a), 71º, n.º 2 e 103º, n.º 3 todos do CIRS e o art. 28º, n.º 3 da LGT.

VI. Destarte é entendimento da Fazenda Pública que se revela como legalmente efectuada a tributação nos exactos moldes que o foram e que constam do acto tributário ora em crise.

Não houve contra alegações.

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 fixou a seguinte matéria de facto:

1- A impugnante foi notificada da nota de liquidação n.º 200800001507613 emitida pelo 2º Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, para pagar o valor de € 54.099,28.

2- A quantia referida reporta-se a IRS relativo a rendimentos pagos a Wolfgang Wahl, no ano de 2004.

3- Os referidos rendimentos foram pagos a título de remuneração pela gerência.

4- Aquele Wolfgang tem nacionalidade alemã, e residiu no seu país no ano a que respeitam os rendimentos.

5- Designadamente, não permaneceu naquele ano em Portugal mais de 182 dias,

6- A impugnante é uma sociedade constituída de acordo com o direito português, com domicílio fiscal em Portugal, país onde exerce a sua actividade.

7- O Fisco alemão tem pretensões a tributar os rendimentos em causa nos autos.

8- A partir de Julho de 2003, na sequência da entrada em vigor do DL 80/2003 de 23-04, a impugnante deixou de fazer retenção na fonte sobre as remunerações pagas ao referido Wolfgang Wahl, o que vinha fazendo pelo menos desde 1990.

Matéria de facto não provada:

1- O referido Wolfgang Wahl pagou imposto sobre os rendimentos em causa nos autos, na Alemanha.

2- Está pendente de decisão o recurso hierárquico apresentado por aquele sujeito passivo em 08/02/2006.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste, apenas, em saber se, a falta de retenção na fonte e entrega de IRS das remunerações pagas ao sócio-gerente, não residente, da impugnante, assume a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final e, nessa medida, a responsabilidade do substituto (a aqui impugnante) é meramente subsidiária.

Na sentença recorrida, em suma, decidiu-se que, tendo a retenção na fonte em causa sido efectuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária e ao substituto (a impugnante) a responsabilidade subsidiária pelo imposto não retido, tudo atento o disposto nos artºs 4º, n.º 1, 23º e 28º, n.º 2 da LGT e 103º do CIRS.

Alega, porém e em suma, a recorrente FP que, sendo a entidade pagadora dos rendimentos auferidos a título de remuneração pelo exercício de funções em órgãos estatutários de pessoas colectivas auferidos por não residentes em território nacional uma sociedade comercial com sede neste mesmo território, a retenção na fonte a que haja lugar assume uma natureza definitiva ou liberatória, nos termos do disposto nos artºs 22º, n.º 3, alínea a) e 71º, n.º 2 do CIRS.

Para concluir que, nos casos em que a substituição tributária opere por retenção na fonte a título definitivo, a responsabilidade do substituto tributário pelas importâncias não retidas é originária, nos termos do previsto nos artºs 103º, n.º 3 do CIRS e 28º, n.º 3 da LGT, sendo que ao substituído a lei apenas atribui responsabilidade tributária subsidiária, e, ainda assim, apenas relativamente à diferença entre o que deveria e o que foi efectivamente retido, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 - No caso, resulta provado que o substituído não tem residência permanente em Portugal, mas sim na Alemanha.

A substituta, ora impugnante, é uma sociedade que tem a sua sede em Portugal, e pagou, durante o ano de 2004, ao substituído rendimentos a título de remuneração da sua gerência.

Ora, nos termos do artº 2º, n.º 3 do CIRS, na redacção de então, consideram-se rendimentos do trabalho dependente "as remunerações dos membros dos órgãos estatuários das pessoa colectivas e entidades equiparadas".

Por sua vez, estabelece o artº 71º, n.º 2 do mesmo diploma legal que "os rendimentos de trabalho dependente…auferidos por não residentes em território português" estavam sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%.

Por outro lado, dispõem os artºs 103º, n.º 2 do CIRS e 28º, n.º 2 da LGT que, "quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituo a responsabilidade subsidiária, fincando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior".

E estes mesmos preceitos legais acrescentam no seu n.º 3 que "nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram".

Da conjugação dos citados preceitos legais, nomeadamente do seu teor literal, é inequívoco que a questão da responsabilidade (originária ou subsidiária) em caso de substituição se prende com o facto de saber se a retenção foi efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final ou se assume, antes, carácter liberatório ou título definitivo.

É questão não pacífica na doutrina, embora se reconheça ser hoje maioritária a posição no sentido propugnado pela recorrente.

Escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., vol. I, pág. 953, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer, que, "No caso do IRS, a natureza do pagamento por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do art. 98.º do CIRS, apenas não tendo tal natureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais, previstos no art. 71.º do mesmo Código".

Por outro lado, também Manuel Faustino, in O Dever de Retenção na Fonte, ed. 2003, pág. 87, refere que "nos rendimentos de trabalho…a retenção é efectuada por uma taxa de natureza liberatória, geralmente aplicada por terceiros no âmbito da substituição tributária".

Ainda recentemente, esta Secção do STA, no Acórdão de 9/9/09, in rec. n.º 362/09, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer, decidiu que "Na substituição tributária em sentido próprio (a título definitivo ou liberatória)…, constitui a regra para os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal (mesmo em IRC, nas situações de rendimentos devidos a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português), a lei põe a cargo do "substituto" o cumprimento da generalidade dos deveres tributários - de liquidação, declarativos, de entrega do imposto retido -, interessando-se pelo "substituído", o verdadeiro titular da capacidade contributiva onerada pelo imposto, somente no caso de não ter sido efectuada a retenção legalmente devida e apenas a título subsidiário (cfr. o artigo 28.º, n.º 1 e 3 da LGT), pois que lhe é mais simples e cómodo demandar o "substituto" que o "substituído", sendo isso especialmente verdade quando este seja um "não residente" (sendo igualmente razoável admitir que…aos não residentes seria mais difícil empreender a defesa dos seus direitos perante a Administração tributária e os tribunais portugueses, ao menos por dificuldades linguísticas e de desconhecimento do sistema jurídico nacional), e a retenção na fonte a título definitivo tem vantagens em termos de comodidade para o Fisco e o substituído (não as tendo, apenas, para o substituto).

Não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o "substituto" apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao retido, pois que é igualmente responsável, perante o Estado, mas também perante o "substituído" (…necessariamente resultante das regras da responsabilidade civil), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas, quer ainda quando consistam em atrasos na retenção a que está obrigado, pois por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. o artigo 28. º da LGT), inclusivamente no plano contra-ordenacional (cfr. o artigo 114.º, n.º 4 e n.º 5 alínea a) do RGIT".

Mas se assim é, estando em causa, no caso em apreço, rendimentos auferidos por não residente pagos por uma sociedade comercial com sede neste território, a retenção na fonte a que haja lugar assume, necessariamente, natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos artºs 2º, n.º 3, alínea a) e 71º, n.º 2 do CIRS e não de pagamento por conta, como se decidiu na sentença recorrida.

E, em consequência, a responsabilidade da impugnante, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo no caso de aquele não o ter feito, conforme resulta do disposto nos artºs 103º, n.º 3 do CIRS e 28º, n.º 3 da LGT.

Aliás e a este propósito, escreve Rui Duarte Morais, in Sobre o IRS, 2ª ed., Almedina, pág. 93, que "nestes casos, o cumprimento da obrigação de imposto (incluindo o das inerentes obrigações acessórias) cabe, em exclusivo, ao substituto, que é o sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, a título originário. O cumprimento esgota-se com a entrega do montante retido na fonte.

Na falta de pagamento voluntário, a cobrança coerciva será dirigida contra o substituto. O substituído só será chamado à execução a título subsidiário (na falta de bens do devedor originário, o substituto) e, apenas, se - e na medida em que - tiver recebido mais do que aquilo que seria o valor dessa prestação líquida da retenção na fonte que deveria ter tido lugar (cfr. art. 28.º da LGT).

Esta situação ocorre, no IRS, em dois tipos de casos (art. 71.º):

- o da generalidade dos rendimentos auferidos em Portugal por não residentes, o que se mostra perfeitamente correcto, uma vez que, para eles, o IRS não pretende ser um imposto pessoal, antes se limitando a efectuar uma tributação de tipo real (portanto, taxas proporcionais, liberatórias) dos rendimentos cuja fonte se considere situada no nosso país…"

Também Diogo Feio refere, in A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento, Temas e Monografias 1, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, pág. 228 e segs., que, "Em relação à substituição fiscal no sentido clássico, a responsabilidade exclusiva do substituto, para os casos em que se efectua a retenção sem a posterior entrega da quantia ao Estado, é uma solução adequada e que está de acordo com o enquadramento em que se deve inserir esta figura. De facto, o substituto é o devedor originário na relação jurídica tributária e o substituído desaparece da primeira linha da mesma. Este sujeito passa a ocupar apenas uma posição meramente secundária que se deve materializar numa simples responsabilidade subsidiária. A mesma apenas pode aparecer no caso do substituído ainda não ter sofrido o sacrifício económico, derivado da operação material de retenção, e o substituto não ter no seu património bens suficientes para cumprir o dever de pagamento da dívida…

Para o instituto que temos vindo a denominar de retenção na fonte devemos igualmente tomar em atenção duas hipóteses, a de efectuação da retenção sem entrega do montante devido ao Estado e a da falta de retenção. Começamos por salientar que na situação de falta de retenção na fonte nos parece mais correcta a consideração da responsabilidade isolada do retentor. Como apoio a esta posição, e acima de

tudo à visão crítica do texto do n.º 2 do artigo 15.º do CPPT (leia-se artº 20º da LGT), deve-se observar a configuração da figura jurídica da retenção na fonte, bem como das suas vantagens.

O primeiro elemento leva a que o retentor deva ser considerado como o único responsável pelo cumprimento desta obrigação, pois a mesma é anterior ao aparecimento da relação jurídica tributária em sentido estrito, apesar dos efeitos reflexos que a retenção na fonte tem sobre a já referida relação jurídica. A diferença da solução em relação à responsabilidade pelo pagamento na substituição fiscal em sentido clássico também se deve ao facto de ainda não existir contribuinte. Realmente parece excessivo onerar um sujeito que ainda não participa na relação jurídica tributária…".

Pelo que e face ao exposto, não podem deixar de proceder as conclusões da motivação do recurso da FP.

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial e, em consequência, manter a liquidação impugnada.

Custas pela recorrida, apenas na instância.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Impugnação. Fundamentos de oposição. Erro na forma de processo. Impossibilidade de "convolação".

Sumário:

I — O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo;

II — O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão, com fundamento na ilegalidade deste por falta de fundamentação e ausência de prévia excussão do património da executada originária (artigo 204.º n.º 1, alíneas i) e b) do CPPT, respectivamente) é a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial);

III — Havendo erro na forma de processo, haverá que ordenar a "convolação" do meio processual inadequado em meio processual adequado quando a tal não obste, como no caso, a intempestividade da petição de impugnação para ser apreciada como oposição.

Processo n.º 127/10-30.
Recorrente: Teresa Telhada da Costa Brito da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Teresa Telhada da Costa Brito da Silva, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 6 de Janeiro de 2010, que indeferiu liminarmente – por erro na forma de processo insusceptível de "convolação" –, a impugnação por si deduzida contra os despachos de reversão que determinaram a sua citação nos processos de execução fiscal n.º … e apensos e n.º … e apensos, inicialmente instaurados contra a sociedade "ABEL DA SILVA – Equipamentos de Escritório, Lda., apresentando as seguintes conclusões:

I – Constitui objecto do presente recurso a sentença proferida, nos autos em referência, na qual foi rejeitada liminarmente a impugnação por "tendo a impugnante incorrido em erro na forma de processo não podendo, todavia, os presentes autos ser aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo

determinada na lei, concretamente, como oposição, é o mesmo nulo, nulidade que ora se declara (cfr. artigo 98.º do C.P.P.T. e artigo 206º, n.º 2 do C.P.C..)" (O sublinhado é nosso).

II – Pela douta sentença recusou o Douto Tribunal recorrido admitir a IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, oportunamente apresentada, como meio de defesa da impugnante, ora Recorrente.

III – Em 24/08/2008 a Recorrente foi citada das reversões operada(s) pelo Órgão de Execução Fiscal – Serviço de Finanças de Santarém, relativo a dívidas provindas das liquidações de IRC, dos anos 2002, 2003, 2005, 2006 e 2007.

IV – A Recorrente, por entender que tais reversões são manifestamente ILEGAIS apresentou, oportunamente, a correspondente IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, a qual foi apresentada nos termos e com os fundamentos do disposto no artº 22 n.º 4, da L.G.T. e do art. 99º e ss. do C.P.P.T.

V – Quer a "Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida", quer a "Preterição de outras formalidades legais" expressamente suscitadas na IMPUGNAÇÃO JUDICIAL EM CAUSA, são fundamentos da apresentação deste meio de defesa (cfr. art.º 99,als c) e d) do C.P.P.T.), podendo a mesma, ser apresentada no prazo de 120 dias contados a partir da "Citação dos responsáveis subsidiários, em processo de execução fiscal", como resulta, do disposto no artº 102, nº1,al. c) do C.P.P.T.

VI – Sendo exactamente estas as circunstâncias em causa, foi precisamente este o meio a que a Recorrente entendeu recorrer no exercício do seu direito de defesa, pelo que dúvidas não podem subsistir quanto à legalidade e oportunidade deste meio de defesa, conforme entendimento acolhido pela melhor Doutrina: a este respeito, vd. Comentário ao artº 9º, nº3 do C.P.P.T. – in C.P.P.T., anotado e comentado, Jorge Lopes de Sousa, Colecção Direito, Vol. I, 2006, p. 115. "17 – Requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários (…)

(…) Na sequência da citação, que deve incluir os elementos essenciais da liquidação da dívida cuja responsabilidade é exigida ao responsável subsidiário, designadamente a sua fundamentação, para além dos demais requisitos previstos no artº 190.º do CPPT, este tem legitimidade para reclamar ou impugnar aquela, para deduzir oposição à execução, para requerer o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento (artºs 224º, nº4, da LGT e 196º, 201º e 203º do CPPT)" – (Os sublinhados são nossos).

VII – Assim, terá que se concluir que à ora recorrente sempre seria permitido lançar mão da Impugnação Judicial, como meio de defesa adequado, nos termos supra expandidos, até porque, a ora recorrente, mais não fez que, exercer um direito que lhe foi expressamente conferido pelo próprio Órgão de Execução Fiscal.

VIII – Porquanto, consta expressamente da Citação para a reversão sob o título "OBJECTO E FUNÇÃO DO MANDADO DE CITAÇÃO" que "…informa-se ainda que, nos termos do n.º 4 do art. 22º da LGT, a contar da data da citação, poderá apresentar RECLAMAÇÃO GRACIOSA, ou deduzir IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, com base nos fundamentos previstos no artº 99º, do C.P.P.T., e os prazos estabelecidos nos artºs 70º e 102º do C.P.P.T." (Os sublinhados são nossos).

IX – Ainda que a Impugnação Judicial apresentada não fosse o meio de defesa próprio, sempre teria que ser admitida face à anterior posição assumida pelo Órgão de Execução Fiscal aquando das Citações das Reversões em causa, criando a legítima expectativa de que a Impugnação Judicial era um dos meios de defesa ao seu dispor.

X – Acresce que, as CITAÇÕES DAS REVERSÕES em causa mencionam entre outras, as várias disposições de carácter normativo acima referidas, ou seja, "… nos termos do n.º 4 do artº 22º da LGT, a contar da data da citação, poderá apresentar reclamação graciosa, ou deduzir IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, com base nos fundamentos previstos no art. 99º, do C.P.P.T., e os prazos estabelecidos nos artºs 70º e 102º do C.P.P.T.".

XI – Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 14º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril, "quando nas comunicações dirigidas aos cidadãos se faça referência a disposições de carácter normativo ou a circulares internas da Administração é obrigatório transcrever a parte que é relevante para o andamento ou resolução do processo ou anexar-se fotocópia do documento que a consubstancia".

XII – É pois manifesto que não obstante serem mencionadas nas citações em causa diversas disposições normativas, designadamente as anteriormente referidas e, de as mesmas constituírem fundamento jurídico para o regular andamento do processo, não foi cumprido o disposto no art.º 14. º,n.º 4,do citado Decreto-Lei n.º 135/99, de 22/04, sendo certo que o citado diploma "prevalece sobre quaisquer disposições gerais ou especiais relativas aos diversos serviços e organismos da Administração Pública" – (cfr. dispõe o seu art.º 50.º, n.º 1).

XIII – Ora, o Douto Tribunal recorrido, negou um direito anteriormente, expressamente conferido pelo Órgão de Execução Fiscal à Recorrente em clara violação dos PRINCÍPIOS DA BOA FÉ, DA CONFIANÇA E DA PREVISIBILIDADE!

XIV – Isto mesmo nos diz o Professor Doutor, Diogo Leite de Campos: "O procedimento administrativo tributário, enquanto actividade da AF dirigida a liquidar tributos, a fiscalizar a sua liquidação e cumprimento e a exigir o seu cumprimento, está sujeito ao princípio da boa fé. (…)

(…) Por aplicação, por ex. do princípio da confiança, se a AF prestou ao contribuinte uma informação errada nem certo sentido, mesmo que ilegal, não poderá comportar-se de modo diverso, se o contribuinte tiver confiado.

(…) E deverá indemnizar o contribuinte de todos os danos sofridos, se a indicação era ilegal e o contribuinte sofreu danos (…)

(…) Note-se que, tanto a boa fé como os princípios indicadores, têm assento, tanto na Constituição em sentido formal, como na constituição em sentido material, decorrendo directamente da noção de Estado de Direito como Estado de Justiça (logo, da boa fé. (…) – Prof. Doutor Diogo Leite de Campos – "Boa Fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário", in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Janeiro 2008, págs. 132 e seguintes – Os sublinhados são nossos.

Nestes termos e nos melhores de direito e com o mui douto suprimento de V. Exas, deve ser concedido total provimento ao presente recurso e, consequentemente revogar-se o despacho proferido pelo tribunal "a quo", assim se fazendo serena, sã e objectiva JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto: Apurar se a impugnação judicial deduzida constitui o meio processual adequado a utilizar pelo responsável subsidiário.

Fundamentação

A Recorrente vem alegar que pelo facto das reversões serem "são manifestamente ilegais, apresentou, oportunamente, a correspondente impugnação judicial, a qual foi apresentada nos termos e com os fundamentos do disposto no artº 22 n.º 4, da L.G.T. e do art. 99º e ss. do C.P.P.T."

Mais alega que "quer a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida", quer a preterição de outras formalidades legais, expressamente suscitadas na impugnação judicial em causa, são fundamentos da apresentação deste meio de defesa (cfr. art.º 99,als c) e d) do C.P.P.T.), podendo a mesma, ser apresentada no prazo de 120 dias contados a partir da "citação dos responsáveis subsidiários, em processo de execução fiscal", como resulta, do disposto no artº 102, nº1, alínea c) do C.P.P.T."

Por fim, alega ainda constar "expressamente da citação para a reversão sob o título "Objecto e função do mandado de citação" que …"informa-se ainda que, nos termos do n.º 4 do artº 22º da LGT, a contar da data da citação, poderá apresentar Reclamação Graciosa, ou deduzir Impugnação Judicial, com base nos fundamentos previstos no art. 99º, do C.P.P.T., e os prazos estabelecidos nos artºs 70º e 102º do C.P.P.T.". Extrai daqui que o Tribunal de recurso lhe negou um direito anteriormente conferido pelo órgão de execução fiscal, de forma expressa, em clara violação dos princípios da boa-fé, da confiança e da previsibilidade.

Entendemos carecer de razão em toda a linha.

Na verdade, como bem se salienta na decisão recorrida, a Recorrente "alicerçou a sua impugnação na ilegalidade do despacho de reversão por falta de fundamentação e na excussão prévia dos bens da devedora originária", e peticionou "a anulação dos despachos de reversão, por inexistência de fundamentação legal que os sustente e por não ter sido observado o benefício da excussão prévia dos bens da devedora originária."

Ora é a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento na falta de fundamentação ou na falta de excussão prévia dos bens do devedor originário. Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do STA: de 15/02/2006, processo n.º 1255/05; de 07/02/2007, processo 436/06; de 11/04/2007, processo n.º 19/07; de 04/06/2008,processo n.º 76/08; de 25/06/2008,processo n.º 123/08; de 27/07/09,processo n.º 448/09; de 30/09/2009,processo n.º 626/09; de 28/10/2009, processo 578/09; de 25/11/2009, processo 753/09 e de 20/01/2010, processo n.º 814/09.

Por sua vez, como doutamente se refere no acórdão do STA de 30/09/2009, processo 629/09 "É pacífico na jurisprudência e na doutrina, que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT).

É também pacificamente aceite, existirem fundamentos que são invocáveis tanto como fundamento de oposição à execução fiscal como de impugnação judicial. Nestas situações, como sucede na citação de responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, poderá ter de ser deduzida, cumulativamente, impugnação judicial e oposição à execução fiscal, isto porque o n.º 4 do artigo 22.º da LGT lhes atribui o direito de impugnarem, nos mesmos termos que o devedor principal, a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhes é imputada.

A citação da Recorrente foi por isso correctamente efectuada, ao contrário do pretendido pela mesma. Com efeito se pretendesse discutir a legalidade da liquidação da dívida, com fundamento não admissível em oposição à execução, deveria ter deduzido impugnação judicial, por ser o meio adequado para tal. Se, cumulativamente, pretendesse atacar o despacho de reversão, deveria deduzir oposição à execução fiscal, por ser esse o meio para apreciar essa pretensão.

No caso "sub judicio" o acto sindicado é o despacho de reversão e não a liquidação da dívida exequenda, à qual não é imputada qualquer ilegalidade. Por isso mesmo a impugnação judicial utilizada pela Recorrente não é o meio processual adequado para atacar o acto de reversão. Com efeito, tendo este acto sido praticado no âmbito da execução fiscal, terá de ser atacado através dos meios de defesa próprios deste processo, ou seja, através da oposição à execução fiscal.

A sentença recorrida não merece, em nosso entender, qualquer reparo, por ter feito uma correcta interpretação e aplicação da lei.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

Notificadas as partes do Parecer do Ministério Público (fls. 236 a 238 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, houve erro na forma de processo, insusceptível de "convolação", determinante do indeferimento liminar da petição de impugnação deduzida pelo revertido contra os despachos de reversão com fundamento na ilegalidade destes.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

a) Foram instauradas as execuções fiscais nºs … e apensos e … e apensos contra a sociedade Abel da Silva Equipamentos de Escritório, Lda., (fls. 19 a 38 e 40 a 54);

b) Por despachos, de 18/08/2009, proferidos pelo Chefe de Finanças de Santarém, foi ordenada a reversão contra a impugnante (cfr. fls. 38 e 58);

c) Em 24/08/2009 foi a impugnante citada dos despachos de reversão referidos na alínea anterior (cfr. fls. 19 e 40);

d) A presente impugnação foi apresentada em 23/11/2009 (cfr. fls. 1 dos autos).

6 – Apreciando.

6.1 Do erro na forma de processo

A sentença recorrida, a fls. 147 a 152 dos autos, indeferiu liminarmente a petição inicial de impugnação apresentada pelo ora recorrente, pois que tendo sido deduzida impugnação judicial em vez de oposição à execução fiscal, incorreu a impugnante em manifesto erro na forma de processo (cfr. sentença recorrida, a fls. 150 dos autos), insusceptível de convolação em oposição à execução fiscal, porquanto na data em que a presente impugnação foi apresentada, já o prazo plasmado no artigo 203.º n.º 1 do C.P.P.T. para a revertida se opor à execução, há muito, que se mostrava ultrapassado, daí que sempre esta seria rejeitada por manifesta extemporaneidade (cfr. sentença recorrida, a fls. 151 dos autos).

Alega, contudo a recorrente, em síntese, ser a impugnação judicial meio idóneo para sindicar os despachos de reversão com fundamento na ilegalidade destes, pois que quer a "ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida", quer a "preterição de outras formalidades legais" (…) fundamentos da apresentação deste meio de defesa (cfr. art.º 99,als c) e d) do C.P.P.T.), mais alegando que ainda que a Impugnação Judicial apresentada não fosse o meio de defesa próprio, sempre teria que ser admitida face à anterior posição assumida pelo Órgão de Execução Fiscal aquando das citações das reversões em causa, entendendo, a final, que o Douto Tribunal recorrido, negou um direito anteriormente, expressamente conferido pelo Órgão de Execução Fiscal à Recorrente em clara violação dos PRINCÍPIOS DA BOA FÉ, DA CONFIANÇA E DA PREVISIBILIDADE!

Vejamos.

Como se disse no Acórdão deste Supremo Tribunal de 30 de Setembro de 2009 (rec. n.º 626/09) – citado quer na sentença recorrida, quer pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal no seu parecer junto aos autos -, é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT). E como aí igualmente se disse, também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar

a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária – LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta.

Sucede, contudo, que a ora recorrente não veio, através da impugnação deduzida, sindicar qualquer dos actos de liquidação de imposto objecto das execuções contra ela revertidas, antes veio atacar os próprios actos de reversão das execuções, com fundamento em ilegalidades destes.

Ora, não sendo em função do vício do acto sindicado, mas antes do próprio acto sindicado, que se determina qual o meio de defesa processualmente adequado dentre os que a lei assegura ao executado por reversão, e sendo que, no caso dos autos, os actos sindicados são os despachos de reversão, e não as liquidações das dívidas exequendas, tem de concluir-se que a impugnação judicial de que a então impugnante lançou mão para atacar os actos de reversão não é o meio processualmente idóneo para reagir contra tais actos, pois que sendo estes actos praticado no âmbito de processos de execução fiscal, terão de ser sindicados através dos meios de defesa próprios deste processo, no caso concreto, por via da oposição à execução fiscal, com fundamento, respectivamente, nas alíneas i) (o vício de falta de fundamentação) e b) (o vício de falta de excussão prévia do património do revertido, conducente à sua ilegitimidade, ao menos temporária) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT [neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume II, 5.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2007, notas 44, 15 e 31 ao art. 204.º do CPPT, a pp.370, 334 e 355, respectivamente].

Alega, contudo, a recorrente que ainda que a Impugnação Judicial apresentada não fosse o meio de defesa próprio, sempre teria que ser admitida face à anterior posição assumida pelo Órgão de Execução Fiscal aquando das Citações das Reversões em causa, criando a legítima expectativa de que a Impugnação Judicial era um dos meios de defesa ao seu dispor.

Ora, que a impugnação judicial era um meio de defesa ao seu dispor não constitui informação errónea mas certa, como certa é igualmente a informação constante das citações (a fls. 19 e 40 dos autos), mas que a ora recorrente não transcreveu, de que poderia deduzir OPOSIÇÃO JUDICIAL com base nos fundamentos prescritos no artigo 204.º do CPPT.

Não se vê, pois, como poderá legitimamente invocar-se qualquer violação dos princípios da Boa-Fé, da Confiança e da Previsibilidade, fundada nos termos em que a citação foi feita, pois que esta o foi em termos não censuráveis ou indutores de erro desculpável.

Acresce que caso se concluísse ter havido errónea indicação na citação dos meios de defesa ao dispor do revertido – o que não se verifica nos presentes autos –, a consequência jurídica não seria, ao contrário do alegado, que tivesse de ter-se por idóneo o meio processual utilizado, antes o de permitir-se ainda o exercício do meio de reacção adequado no prazo de 30 dias após o trânsito em julgado da decisão (cfr. o n.º 4 do artigo 37.º do CPPT), isto se não for possível suprir o erro na forma de processo por via mais expedita, como a da "convolação" do meio inadequado em meio adequado, através de correcção do processo (artigo 97.º n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT).

Ora, que a "convolação" da impugnação deduzida em oposição à execução fiscal não é possível, pois que a tal obsta a necessária tempestividade desta para ser conhecida como oposição, já o decidiu, e bem, a sentença recorrida, atento ao que consta das alíneas c) e d) do probatório fixado, sabido que o prazo para dedução tempestiva da oposição é de 30 dias, contados da citação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 203.º do CPPT. E que, no caso dos autos, não há lugar à aplicação do disposto no n.º 4 do artigo 37.º do CPPT, decorre da não verificação do pressuposto legal de aplicação do regime aí instituído – o do reconhecimento de erro na indicação do meio de defesa indicado na notificação, que no caso dos autos se não verifica.

Não se vê, igualmente, nem a recorrente o demonstra, como a alegada violação do n.º 4 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de Abril, que a recorrente, ao que parece, quis interpretar como impondo um dever legal de transcrição de todos as normas legais referidas na citação, consubstancie violação dos princípios da boa fé, da confiança e da previsibilidade, não se descortinando, pois, no caso dos autos, qualquer violação dos referidos princípios.

Atento ao exposto, há-de, pois, concluir-se dever improceder o recurso interposto, havendo que confirmar a decisão recorrida, que bem decidiu.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Setembro 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Alfredo Madureira — António Calhau.*

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Embargos de terceiro. Hipoteca.

Sumário:

I - Embora no recurso se invoque factualidade que não consta do Probatório, tratando-se de factualidade que é indiferente para o julgamento da causa e não interfere com a pretendida interpretação e aplicação das normas jurídicas questionadas, é de concluir que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do STA.

II - Ainda que os bens de terceiro que estejam hipotecados a favor do exequente possam responder por determinada dívida e possam vir a ser penhorados na respectiva execução, por força do direito de sequela inerente aos direitos reais de garantia, tal penhora só poderá efectivar-se se o seu titular for parte passiva na execução. Não o sendo, tem legitimidade para deduzir embargos de terceiro.

Processo n.º 266/10-30.
Recorrente: Instituto Nacional de Habitação e Reabilitação Urbana, IP.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Instituto Nacional de Habitação e Reabilitação Urbana, melhor identificado nos autos, interpôs para o TCAN o presente recurso da sentença que, proferida pelo TAF de Braga, julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por Fernando Aníbal Azevedo Carneiro da Costa e cônjuge Maria Celeste Silva Marques, ambos com os sinais dos autos, opostos à execução fiscal que aquele Instituto instaurou contra a Habitorre - Cooperativa de Construção e Habitação, CRL.

1.2. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1ª. Nos termos do n.º 1 do art. 351º do CPC, é incompatível com a penhora a propriedade de terceiro sobre o imóvel, salvo se deva ceder em virtude das regras atinentes ao registo.

2ª. O Recorrente, para garantia da dívida exequenda, constituiu hipoteca voluntária (entre si e a anterior proprietária do imóvel, "Cooperativa Habitorre"), registada a 17/01/91, cf. cota/inscrição C-1.

3ª. Os Recorridos, adquiriram o fogo dos autos por escritura lavrada a 28 de Setembro de 1994, tendo efectuado o registo a 31/10/94, bem sabendo que sobre o mesmo existia hipoteca a favor do Recorrente, que não estava cancelada, como expressamente consta do texto da própria escritura.

4ª. A hipoteca, confere ao credor, como direito real de garantia, o direito de ser pago pelo valor do bem hipotecado, pertencente quer ao devedor, quer a terceiro (caso dos Recorridos), precedendo os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo (vide n.º 1 do art. 686º do CC).

5ª. O bem pode ser transmitido, mas a garantia real existente sobre o mesmo acompanha-o (vide arts. 695º e 818º do CC).

6ª. A hipoteca sobre o fogo dos autos foi constituída e registada pelo Recorrente em data muito anterior à sua aquisição e inerente registo pelos Recorridos.

7ª. Nos termos do art. 24º do Dec-Lei n.º 202-B/86, de 22 de Julho (Estatutos do INH), as certidões passadas pelo Instituto de que constem as importâncias de empréstimos ou outras prestações em dívida, têm força de título executivo e a sua cobrança coerciva é da competência dos tribunais tributários (posteriormente Serviços de Finanças através dos processos de execução fiscal).

8ª. Posteriormente e após a revogação do Dec-Lei n.º 202-B/86, pelo Dec-Lei n.º 223/2007, de 30 de Maio, o ora Recorrente IHRU, I.P., sucedeu nas atribuições do INH, sucedendo-lhe em todos os direitos e obrigações (vide art. 21º deste diploma), consagrando o art. 17º deste diploma legal que as certidões passadas pelo Recorrente de que constem as importâncias de empréstimos ou outras prestações em dívida, têm força de título executivo nos termos dos artigos 162º e 163º do CPPT e a cobrança coerciva de dívidas deste Instituto é efectuada através do processo de execução fiscal.

9ª. O legislador sempre quis que a cobrança coerciva dos créditos do INH, ora IHRU, seguisse os termos do processo de execução fiscal, sendo a sua tramitação regulada pelo CPPT, assumindo aqueles créditos uma verdadeira natureza tributária ou equiparada.

10ª. O Recorrente que tem a seu favor uma hipoteca sobre o fogo objecto de penhora, beneficia do direito de sequela sobre o bem, beneficiando do direito de a seguir e, se necessário, de executá-la com todas as consequências legais para satisfação do seu crédito, apesar de o bem já se encontrar no património dos Recorridos.

11ª. Não está vedado ao Recorrente penhorar bens dos Recorridos onerados com hipoteca registada anteriormente à aquisição sem que estes tenham a posição processual de Executados.

12ª. Da certidão de dívida, título executivo, emitido pelo Recorrente e que serviu de base à instauração da execução fiscal contra a Cooperativa - devedora, jamais poderia constar o nome dos Recorridos, por estes não serem devedores do Instituto.

13ª. O Recorrente só pode intentar execução fiscal contra o seu devedor (A "Cooperativa"), embora ex vi da existência da hipoteca sobre o fogo dos terceiros Recorridos, este possa ser objecto de penhora e consequente venda.

14ª. Tudo isto, sem prejuízo do eventual direito de regresso que os Recorridos tenham ou venham a ter sobre o Executado - devedor ("Cooperativa").

15ª. Este entendimento já foi perfilhado pelo TCAN, no Acórdão proferido em 28/02/2008, nos autos de embargos de terceiro sob o n.º 1187/04.9BEBRG, no qual se discutia a mesma questão de Direito.

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida e a consequente improcedência dos embargos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Por acórdão de 4/3/2010, o TCAN veio a declarar a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por este apenas versar matéria de direito, declarando competente para dele conhecer o STA.

1.5. Remetidos os autos ao STA, o MP emite Parecer no sentido da incompetência deste STA, nos termos seguintes:

«Nos presentes autos suscita-se, desde logo, a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

É certo que o recurso foi originalmente dirigido à secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Norte, tendo aquele tribunal declarado a sua incompetência em razão da matéria e da hierarquia para conhecer do mesmo, e ordenando a sua remessa a este Supremo Tribunal Administrativo.

Afigura-se-nos, porém, que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Com efeito e como se constata das conclusões das alegações de recurso a fls. 169 a entidade recorrente vem invocar factos novos, que o tribunal recorrido não estabeleceu, nem levou em conta na sentença, mas em cuja afirmação fundamenta o seu direito.

É o que se apura nomeadamente da conclusão 3ª em que refere que «os recorridos adquiriram o fogo dos autos por escritura lavrada a 28 de Setembro de 1994, tendo efectuado o registo a 31.10.94, bem sabendo que sobre o mesmo existia hipoteca a favor do recorrente, que não estava cancelada, como expressamente consta do texto da própria escritura».

Constata-se, assim, divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando no recurso factos novos que o tribunal recorrido não estabeleceu (cf. probatório a fls. 141 a 142).

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 são vertidos factos que não foram levados ao probatório ou é invocada matéria de facto que contraria, ou não foi levada em consideração na decisão recorrida - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in WWW.DGSI.PT.

Verifica-se, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte - arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Nestes termos somos de parecer que, ouvido o recorrente, este Tribunal deve ser julgado incompetente em razão da hierarquia.»

1.6. Notificadas as partes para se pronunciarem, querendo, sobre a questão suscitada pelo MP, nada disseram.

1.7. Colhidos os vistos legais, cabe decidir

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

a) Em 13 de Março de 1996, foi instaurado no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 1, processo de execução fiscal com o n.º 0450-96/1002345.0 contra "Habitorre - Cooperativa de Cons-

trução e Habitação, CRL" destinado à cobrança coerciva de quantias respeitantes a um financiamento efectuado à Executada pelo Instituto Nacional de Habitação, incluindo capital e juros.

b) Servem de base a essa execução os títulos cujas cópias constam de fls. 37 e 38 e cujos teores aqui se dão por reproduzidos.

c) No âmbito dessa execução fiscal, foi efectuada a penhora de um prédio urbano inscrito na matriz predial urbana de Joane sob artigo 1815 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão, sob o n.º 346.

d) Os embargantes foram notificados da penhora em 4 de Setembro de 2004.

e) Em 17 de Janeiro de 1991, foi registada na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão, uma hipoteca voluntária a favor do Instituto Nacional de Habitação e incidente sobre o imóvel referido na alínea c).

f) Em 31 de Outubro de 1994, foi registada na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão a aquisição a favor dos Embargantes do prédio referido na alínea c).

g) Os presentes embargos foram instaurados em 17 de Setembro de 2004.

3. Com base nesta factualidade, a sentença veio a julgar procedentes os embargos, com a argumentação que, em síntese, é a seguinte:

- Os embargantes alegaram que não são parte na execução e que a penhora efectuada recaiu sobre um imóvel de que são proprietários e o Instituto Nacional de Habitação opõe a esta pretensão a circunstância de o crédito exequendo se encontrar garantido por hipoteca sobre o bem penhorado registada anteriormente à aquisição do mesmo pelos embargantes.

- Ora, apesar de estarmos no âmbito de uma execução fiscal, a obrigação exequenda provem de um contrato de mútuo celebrado entre o INH e o executado, através do qual aquele emprestou a este determinada quantia de dinheiro - cfr. art. 1142º do CCivil, pelo que a obrigação exequenda, não obstante estar a ser exigida através de execução fiscal, não tem, natureza tributária.

- De acordo com o estabelecido nos arts. 601º e 686º do CCivil, o credor que tenha a seu favor uma hipoteca, que é um direito real de garantia, beneficia do chamado direito de sequela e, portanto, mesmo que o devedor que constitui hipoteca a favor do credor tenha alienado a coisa hipotecada a terceiro, aquele goza do direito de a seguir e, se necessário, de a executar para satisfação do seu crédito não obstante já se encontrar no património de terceiro.

Mas, em todo o caso, sempre contra o terceiro proprietário dos bens onerados.

São expressivas as palavras que se encontram no preâmbulo do DL 329-A/95, de 12 de Dezembro a este propósito: "cumpre ao exequente avaliar quais as vantagens e inconvenientes que emergem de efectivar o seu direito no confronto de todos aqueles interessados passivos, ou de apenas de algum ou alguns deles, bem sabendo que se poderá confrontar com a possível dedução de embargos de terceiro por parte do possuidor que não haja curado de demandar".

- Está vedado ao exequente penhorar bens de terceiro ainda que onerados com hipoteca registada anteriormente à aquisição sem que aquele tenha a posição processual de executado, por imposição legal decorrente dos arts. 56º n.º 2 e 821º n.º 2 do CPC, aplicáveis, neste particular, em matéria de execução fiscal por força do disposto no art. 2º alínea e) do CPPT.

Com efeito, o meio normal de que dispõe o credor hipotecário, em caso de incumprimento da obrigação garantia, para tornar efectivo o seu direito em relação aos bens hipotecados é, naturalmente, o processo de execução. Sendo certo, por outro lado, que a lei processual prevê expressamente a situação de os bens onerados haverem sido alienados pelo devedor. No entanto, em tais situações, as regras da legitimidade passiva em sede de processo executivo sofrem um desvio em relação à regra geral, segundo a qual a execução deve ser instaurada contra o devedor ou contra quem como tal figure no título executivo.

Assim, de acordo com o art. 56º n.º 2 do CPCivil, "a execução por dívida provida de garantia real sobre bens de terceiro seguirá directamente contra este, se o exequente pretender fazer valer a garantia, sem prejuízo de poder desde logo ser também demandado o devedor".

Esta norma decorre do princípio geral de que não é possível a penhora de bens pertencentes a pessoa que não tenha a posição de executado e que encontra consagração no art. 821º n.º 2 do CPCivil segundo o qual, "nos casos especialmente previstos na lei, podem ser penhorados bens de terceiro, desde que a execução tenha sido movida contra ele".

Só podem penhorar-se bens do executado ou de algum dos executados; não respondem em execução bens que, no todo ou em parte, são de terceiro.

- É indiscutível que por determinada dívida podem responder bens de terceiro que estejam hipotecados a favor do exequente e que esses bens podem vir a ser penhorados na execução, por força do direito de sequela inerente aos direitos reais de garantia.

Porém, essa é uma regra de direito civil substantivo que não afasta aquela regra absoluta de direito processual segundo a qual para serem penhorados bens de terceiro nos termos admitidos pelo direito substantivo é necessário que o seu titular seja parte passiva na execução. Assim, pertencendo os bens onerados com a hipoteca a terceiro e não ao devedor, o exequente que queira fazer valer a garantia na

execução tem a opção entre a propositura da acção contra o terceiro e, mais tarde, se os bens forem insuficientes, o chamamento do devedor; ou a propositura da execução, desde logo, contra o terceiro e o devedor.

4. Como se referiu, o MP suscita a incompetência do STA, em razão da hierarquia, por entender que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, uma vez que na Conclusão 3ª a recorrente vem invocar factos novos, que o tribunal recorrido não estabeleceu, nem levou em conta na sentença, mas em cuja afirmação fundamenta o seu direito.

Importa, assim, apreciar desde já esta questão prévia, cujo conhecimento, nos termos do art. 13º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra questão, pois que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, o conhecimento de qualquer outra daquelas questões, face ao disposto no n.º 2 do art. 16º do CPPT e nos arts. 101º e segts. do CPCivil.

Vejamos, pois:

Tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12), a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete (cfr. alínea a) do art. 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º.

Em consonância, o n.º 1 do art. 280º do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão.

Deste modo, para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, apenas há que atentar, em princípio, no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por elas se define o objecto e se delimita o âmbito deste - cfr. o n.º 3 do art. 684º e os nºs 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa).

E se o recorrente suscitar qualquer questão de facto, o recurso já não terá por fundamento exclusivamente matéria de direito, ficando, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica, ou que os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso.

No caso vertente, na dita Conclusão 3ª a recorrente alega que «Os Recorridos, adquiriram o fogo dos autos por escritura lavrada a 28 de Setembro de 1994, tendo efectuado o registo a 31/10/94, bem sabendo que sobre o mesmo existia hipoteca a favor do Recorrente, que não estava cancelada, como expressamente consta do texto da própria escritura».

E, na verdade, embora a factualidade atinente quer ao registo da hipoteca aqui em causa, quer ao registo da aquisição do imóvel por parte dos embargantes conste especificada nas alíneas e) e f) do Probatório, nada se especificou, nem quanto à data da escritura de aquisição nem quanto à ora alegada conhecimento por parte dos embargantes da existência da hipoteca a favor da recorrente e do seu não cancelamento.

Porém, como também resulta das Conclusões seguintes, a recorrente acaba por não extrair consequências jurídicas destes factos (nomeadamente do alegado conhecimento por parte dos embargantes), sendo que acaba por centrar a questão do recurso na de saber se lhe está vedado, ou não, penhorar bens dos recorridos onerados com hipoteca registada anteriormente à aquisição sem que estes tenham a posição processual de executados (cfr. Conclusões 11ª a 14ª).

Ou seja, embora no recurso se invoque aquela referida factualidade que não consta do Probatório, trata-se de factualidade que, em abstracto, é indiferente para o julgamento da causa e não interfere com a pretendida interpretação e aplicação das normas jurídicas questionadas e, por isso, se conclui que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário deste STA.

Improcede, portanto, a questão suscitada pelo MP.

5. Em face das Conclusões do recurso, a questão a decidir é, no essencial, a de saber se o adquirente de um prédio onerado com hipoteca e que não é executado, pode ou não embargar de terceiro.

5.1. Não sofre dúvida que os embargos de terceiro são um dos incidentes admitidos no processo de execução fiscal, regulados nos arts. 237º e 238º do CPPT e, em termos subsidiários, pelas disposições aplicáveis ao processo de oposição à execução (al. a) do n.º 1 do art. 166º e art. 167º do CPPT).

No caso, os embargantes deduziram os embargos alegando a respectiva propriedade (por terem comprado à então proprietária Habitorre o prédio penhorado) e alegando, igualmente terem sobre o mesmo posse pública, pacífica, contínua, titulada e de boa fé, há mais de 15 anos, por o terem ocupado logo na fase final da sua construção (cfr. a petição inicial).

A sentença, como se viu, afirmando, embora, ser indiscutível que por determinada dívida podem responder bens de terceiro que estejam hipotecados a favor do exequente e que esses bens podem vir a ser penhorados na execução, por força do direito de sequela inerente aos direitos reais de garantia, veio a julgar procedentes os embargos no entendimento de que, sendo essa uma regra de direito civil substantivo, ela não afasta a regra absoluta de direito processual constante do n.º 2 do art. 56º do CPC, segundo a qual, para serem penhorados bens de terceiro nos termos admitidos pelo direito substantivo é necessário que o seu titular seja parte passiva na execução.

5.2. Ora, em face da actual redacção do n.º 1 do art. 351º do CPC («Se a penhora, ou qualquer acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, ofender a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa, ([1]) pode o lesado fazê-lo valer, deduzindo embargos de terceiro»), por contraposição com a anterior redacção do n.º 2 do revogado art. 1037º do mesmo CPC («Considera-se terceiro aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou.»), parece-nos claro que, não sendo os embargantes (ainda) parte na execução, bem decidiu a sentença recorrida.

Com efeito, sabido que a legitimidade processual pressupõe a relação jurídica material, tal como o autor a desenha, no caso, a execução fiscal foi instaurada contra "Habitorre - Cooperativa de Construção e Habitação, CRL" para cobrança coerciva de quantias respeitantes a um financiamento a esta efectuado pelo INH, incluindo capital e juros, servindo de base a essa execução os títulos (certidões) cujas cópias constam de fls. 37 e 38, mas tendo vindo a ser penhorado o prédio urbano questionado nos autos, relativamente ao qual foi registada, em 17/1/1991 uma hipoteca voluntária a favor do INH e foi registada, em 31/10/1994, a aquisição a favor dos embargantes.

Contudo, de acordo com o disposto no art. 56º n.º 2 do CPCivil, «a execução por dívida provida de garantia real sobre bens de terceiro seguirá directamente contra este, se o exequente pretender fazer valer a garantia, sem prejuízo de poder desde logo ser também demandado o devedor».

E, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 157º do CPPT «Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.»

Ora, apesar de, no caso vertente, e ao contrário do que parece sustentar a recorrente (na Conclusão 9ª do recurso, não estarmos perante dívida de natureza tributária [a lei faculta ao INH (actual Instituto Nacional de Habitação e Reabilitação Urbana) o recurso ao Tribunal Tributário e a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança das suas dívidas (cfr. o art. 24º do DL n.º 202-B/86, de 22/7), tendo força executiva as certidões de que constem as importâncias de rendas, empréstimos ou outras prestações em dívida, bem como os respectivos encargos], o que é verdade é que a respectiva cobrança segue os termos da execução fiscal, sendo, como se disse, os respectivos embargos de terceiro regulados nos arts. 237º e 238º do CPPT e, em termos subsidiários, pelas disposições aplicáveis ao processo de oposição à execução (al. a) do n.º 1 do art. 166º e art. 167º do CPPT). Assim, quer apelando à regra prevista no n.º 2 do art. 56º do CPC, quer apelando à regra enunciada no mencionado art. 157º do CPPT, sempre os embargos seriam de admitir.

Na verdade, independentemente da questão de saber se, como afirma a sentença, o exequente devia instaurar a execução contra aquele que adquirira o imóvel, uma vez que assim não sucedeu, sempre a execução teria que reverter contra os embargantes e então, investidos estes na qualidade de executados, proceder-se à penhora do imóvel onerado com a hipoteca. Assim se observando, como refere a sentença, o princípio geral constante do n.º 2 do art. 821º do CCivil, de que não é possível a penhora de bens pertencentes a pessoa que não tenha a posição de executado: «nos casos especialmente previstos na lei, podem ser penhorados bens de terceiro, desde que a execução tenha sido movida contra ele»

Regime este que, relevando apenas em sede processual, não afasta o direito de sequela decorrente do direito real de garantia derivado da hipoteca, por força do qual o credor hipotecário pode perseguir a coisa adstrita especificamente ao cumprimento da obrigação, por meio de hipoteca, ainda que ela pertença a terceiro, no momento da execução (cfr. arts. 601º, 686º e 818º do CCivil).

Atente-se, aliás, na referência a este propósito feita no preâmbulo do DL 329-A/95, de 12/12, transcritas na sentença recorrida e na doutrina nela também referenciada.

Em suma, acolhendo, neste âmbito, a fundamentação da sentença recorrida, diremos que embora os bens de terceiro que estejam hipotecados a favor do exequente possam responder por determinada dívida e possam vir a ser penhorados na respectiva execução, por força do direito de sequela inerente aos direitos reais de garantia, tal penhora só poderá efectivar-se se o seu titular for parte passiva na execução.

E, não o sendo, são admissíveis embargos de terceiro por eles deduzidos, ou seja, os embargantes têm legitimidade para tal efeito.

6. Mas, se assim é, então a sentença recorrida incorre em erro de julgamento quanto à matéria em decisão.

Com efeito, nos termos em que se colocou a questão, a sentença deveria ter concluído pela admissibilidade dos embargos e, em seguida, apreciar a questão de fundo, atinente aos pressupostos destes, isto é, haveria de conhecer do mérito e concluir, então, pela procedência ou improcedência dos mesmos.

O que não fez.

E face à insuficiência da matéria de facto para tanto, também este STA não pode agora apreciar tal questão.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em:

a) Conceder provimento ao recurso na medida em que a sentença julgou procedentes os embargos, nessa mesma medida a revogando;

b) Negar-lhe provimento na medida em que os admitiu;

c) Ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para que, fixados os factos pertinentes, e se nada mais obstar, se aprecie o mérito da causa (procedência ou não, dos embargos).

Custas pelo recorrente, sendo que os recorridos não contra-alegaram.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. - *Casimiro Gonçalves* (relator) - *Dulce Neto* - *Alfredo Madureira*.

([1]) Em face desta actual redacção, cremos não ser de aplicar ao caso a jurisprudência constante dos acs. do STA, de 14/5/97, rec. n.º 21230, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 9/10/2000, págs. 1398 a 1403, bem como dos acs. de 19/1/94, 1/10/97 e 5/11/97, nos recs, nºs. 016652, 021528 e 021527, respectivamente.

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão da execução. Oposição à execução fiscal. Impugnação judicial. Erro na forma de processo.

Sumário:

É a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artº. 276º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento na prescrição da dívida exequenda, na inexistência de culpa na insuficiência do património desta e não lhe ser imputável a falta de pagamento da obrigação tributária, fundamentos estes que se enquadram nas als. b) e d) do n.º 1 do artº. 204º do CPPT.

Processo n.º 306/10-30.
Recorrente: José Miguel Antunes Fernandes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Miguel Antunes Fernandes, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que, em consequência da impugnação judicial que aquele deduziu contra o despacho que ordenou a reversão contra si, na qualidade de responsável subsidiário, da dívida de IVA, relativa aos anos de 1992 e 1993, no valor global de € 15.050,50, de

que era devedora originária a firma "José Estevam Oliveira & Filhos, Lda, declarou nulo todo o processado por erro na forma de processo, julgou verificada a excepção dilatória de nulidade do processo e absolveu da instância a entidade impugnada, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

100. Vem o presente recurso da decisão que declarou nulo todo o processado, por considerar existir erro na forma do processo absolvendo da instância a entidade impugnada.

101. A decisão em causa representa uma injustificada e inaceitável denegação de Justiça e uma errada utilização dos institutos jurídicos que no caso existem para defender os cidadãos contra ilegalidades praticadas pela Administração Fiscal.

102. Fundamenta-se tal decisão referindo que o processo de impugnação judicial apresentado não é o processo adequado mas sim a oposição à execução fiscal e que o comportamento processual do Impugnante ora Recorrente, por ter pago a divida exequenda e em seguida apresentado impugnação judicial, carece de lógica processual

103. O Tribunal *ad quem* sustenta ainda a sua decisão com base em jurisprudência que versa sobre situações diferentes relativamente à do caso *sub judice*: o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo nº. 130/07 de 21/03/2007.

104. Sucede porém que neste caso, uma vez que o Impugnante efectuou o pagamento da dívida exequenda em exercício de um direito que lhe assiste e é aliás encorajado pelo Legislador em diversas instâncias da Lei fiscal, deixou de ter pendente contra si o processo de execução fiscal.

105. Pelo que a própria solução preconizada nos arestos supra citados tornar-se-ia neste caso inviável, uma vez que, extinta a execução por pagamento, uma hipotética oposição à execução ficaria vazia de objecto.

106. De facto, apesar de ter a correr contra si o processo de execução fiscal acima identificado, o impugnante tinha o direito previsto no n.º 5 do artigo 23º da LGT que entendeu por bem exercer, de efectuar o pagamento com isenção de juros e custas no prazo de 30 dias a contar da data da citação.

107. De acordo com o n.º 3 do artigo 9º da LGT "o pagamento do imposto nos termos de 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.".

108. A intenção do legislador é a de favorecer o pagamento de tributos sem que isso tenha efeitos ao nível do recurso aos mecanismos ao dispor dos contribuintes para fazer valer os seus direitos, nomeadamente aqueles que se materializam na tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos subjectivos.

109. Seria aliás inconstitucional o entendimento segundo o qual o benefício do pagamento antecipado previsto no n.º 5 do artigo 23º do EBF, teria como moeda de troca a perda de quaisquer direitos de tutela jurisdicional.

110. O pagamento não implica renúncia ao exercício de direitos processuais como resulta aliás do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 96º da LGT nos termos dos quais "o direito de impugnação ou recurso não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei", e mesmo nesses casos "só é válida se constar de declaração ou outro instrumento formal".

111. Ao nível do processo, o efeito do pagamento é o da extinção da execução nos termos do n.º 1 do artigo 264º e do 269º do CPPT, consistindo também esta mais uma das vantagens do pagamento: o fim da sujeição dos contribuintes a quaisquer diligências de penhora susceptíveis de afectar a livre disponibilidade dos seus bens.

112. Daqui, fácil é ver que, uma vez realizado o pagamento — que constitui, repita-se, um direito que assiste ao Impugnante — o recurso à oposição à execução como meio processual para fazer valer judicialmente os seus direitos contra a Administração Fiscal, viria a revelar-se ineficaz uma vez que, extinguindo a execução com o pagamento, a oposição cairia com base em inutilidade da lide, de acordo com o artigo 287º do Código de Processo Civil (*ex vi* da alínea e) do artigo 2º do CPPT).

113. Ou seja: de acordo com o aresto ora posto em crise, o pagamento, que é um direito e é um comportamento ostensivamente encorajado pelo legislador, implicaria das duas uma: ou (i) a renúncia ao exercício de direitos processuais por parte dos particulares, ou (ii) terá conduzido o impugnante a um vácuo jurídico, a um lugar de ausência de direitos processuais onde não existe a possibilidade de recurso a mecanismos de tutela jurisdicional dos seus direitos constitucionalmente protegidos.

114. Tal entendimento consistiria numa gritante violação do disposto no n.º 1 do artigo 9º da LGT nos termos do qual "é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos" e do respectivo n.º 2 que garante: "todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.".

115. O artigo 95º da LGT garante a todos os interessados "o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei."

116. Daí que de acordo com o n.º 1 do artigo 96º da LGT, a função do processo judicial tributário seja "a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária".

117. Trata-se de uma decorrência do disposto no n.º 4 do artigo 268º da Constituição da República nos termos do qual "é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.".

118. De facto, a oposição é o meio processual adequado a colocar em crise um conjunto de ilegalidades no âmbito de uma execução fiscal e tem por objectivo a extinção desta.

119. No entanto, o que leva o Impugnante ora recorrente a formular a sua pretensão de tutela jurisdicional em sede de impugnação judicial, é a circunstância de o pagamento por si realizado importar fatalmente a extinção da execução de acordo com os artigos supra citados, e também por arrasto, a inviabilidade do recurso a uma eventual oposição à execução, por falta de objecto devido à inutilidade superveniente daí decorrente.

120. Sendo que de acordo com o artigo 99º do CPPT, é aplicável o instituto da impugnação judicial em virtude do seu evidente carácter residual, imposto pela necessidade de assegurar um meio de tutela jurisdicional genérico indicado para todas as situações relativamente às quais não exista um meio processual específico.

121. Entendimento diverso implicaria denegar a tutela jurisdicional dos direitos do interessado pagador, uma vez que inviabilizaria qualquer possibilidade de fazer valer os direitos que arroga ter.

122. A lógica do comportamento processual do Impugnante ao efectuar o pagamento assenta numa posição jurídica que se baseia em diversas disposições legais em que é patente a intenção do Legislador em (i) incentivar o pagamento antecipado das quantias liquidadas (cfr. n.º 5 do artigo 23º da LGT, artigo 14º do EBF), em (ii) neutralizar os efeitos processuais do pagamento antecipado (cfr. n.º 3 do artigo 9º da LGT) e em (iii) penalizar o deferimento do pagamento (cfr. artigo 44º da LGT), independentemente de as mesmas serem ou não objecto de controvérsia entre a Administração Fiscal e o contribuinte.

123. Além disso, não existe nenhuma razão para que alguém seja obrigado a manter uma execução fiscal para poder fazer valer os seus direitos em juízo, nomeadamente relacionados com a invocação da prescrição e demais ilegalidades que levaram à determinação da sua responsabilidade tributária subsidiária.

124. Pretende portanto o legislador que o contribuinte possa, (i) com vantagem directa, (ii) sem prejuízo dos seus direitos processuais e (iii) evitando penalizações, realizar antecipadamente o pagamento reclamado pela Administração Fiscal, e se entender fazê-lo, que discuta depois.

125. E o que está em causa é saber, atenta a equidade dos interesses em causa e a própria unidade do sistema jurídico, qual é a protecção processual, ou seja, quais são os mecanismos de que o contribuinte pode lançar mão caso depois de citado, pretenda, à cautela, efectuar o pagamento previsto no n.º 5 do artigo 23º da LGT, sem prejuízo da posterior discussão da legalidade do acto extensivo da liquidação em causa.

126. Por outro lado, a pretensão de tutela jurisdicional formulada nos presentes autos abrange a legalidade de toda a relação jurídico-tributária e não apenas um acto proferido no âmbito de uma execução fiscal.

127. De acordo com o n.º 1 do artigo 23º da LGT, a responsabilidade subsidiária, a verificar-se "efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal".

128. Ou seja, há lugar à reversão sempre que, verificando-se os pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, nomeadamente verificando-se a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal, for declarada a responsabilidade subsidiária do gerente ou administrador.

129. Por outras palavras, a decisão de existência de responsabilidade tributária subsidiaria é um acto autónomo relativamente à execução e que se concretiza ou executa através da citação do responsável subsidiário.

130. Daí que o Impugnante ora Recorrente se oponha às flagrantes ilegalidades do acto que determinou a sua responsabilidade subsidiária, independentemente da pendência de um processo executivo.

131. O Impugnante pretende não apenas a extinção da execução fiscal mas também tudo o que se lhe encontra subjacente: pretende atacar o acto que expande o âmbito subjectivo do acto de liquidação, ou seja, o acto administrativo que decreta a existência de responsabilidade subsidiária da sua parte, e nessa medida, o próprio acto de liquidação.

A verificação de ilegalidades para efeitos de subsunção ao disposto no artigo 99º do CPPT:

132. In casu o Impugnante suscitou a apreciação das seguintes ilegalidades:

a) violação do n.º 2 do artigo 23º da LGT por falta de requisito objectivo da responsabilidade tributária subsidiária: não verificação da necessária fundada insuficiência de património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescidos;

b) violação da alínea a) do n.º 1 do artigo 24º da LGT por falta da verificação do requisito subjectivo da responsabilidade tributária subsidiária: falta de prova de que tenha sido por culpa do Impugnante que o património da sociedade devedora se tornou insuficiente para a sua satisfação;

c) violação do n.º 2 do artigo 266º da Constituição da República Portuguesa por evidente má fé no relacionamento da Administração Fiscal com o Impugnante ora Recorrente, evidenciada nos documentos que acompanharam a sua citação;

d) violação do artigo 24º da LGT por verificação de erro grosseiro no documento em que se baseia a verificação da responsabilidade tributária subsidiária;

e) violação do artigo 34º do Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, e artigo 48º Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro por verificação de prescrição da prestação tributária em causa.

133. Pelo que a posição do recorrente não pode deixar de merecer tutela jurisdicional efectiva, devendo-se considerar aplicável o meio processual da impugnação judicial, como é da mais elementar Justiça.

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 fixou a seguinte matéria de facto:

A. Corre termos no Serviço de Finanças de Cascais — 2 o processo de execução fiscal n.º … e apensos, sendo devedora originária a sociedade "JOSÉ ESTEVAM OLIVEIRA E FILHOS, LDA.", para cobrança coerciva de dívidas de IVA de 1992 e 1993, no valor global de €15.050,50 (quinze mil e cinquenta euros e cinquenta cêntimos) (Doc. 1 da petição inicial).

B. Foi elaborado projecto de reversão contra o impugnante no dia 13/07/2009 (Doc. 1 da PI).

C. No dia 31/07/2009, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Cascais —2 proferiu despacho a ordenar a reversão da execução fiscal contra o impugnante (Doc. 1 da PI).

D. No dia 17/09/2009, foi emitida nota para citação do impugnante pelo Serviço de Finanças de Lisboa — 11 (Doc. 1 da PI).

E. Por deliberação da assembleia-geral da devedora originária, reunida no dia 10/02/1993, o impugnante foi destituído da respectiva gerência (Docs. 2 e 3 da PI).

F. No dia 27/10/2009, o impugnante apresentou ao Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Cascais — 2 o requerimento de fls. 43/44, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, referindo ir efectuar o pagamento, não obstante manter a sua intenção de deduzir impugnação judicial da referida reversão (Doc. 4 da PI).

G. Na referida data, o impugnante efectuou o pagamento da quantia exequenda da execução fiscal referida no ponto A (Doc. 5 da PI).

3 – Uma vez mais, é este Tribunal chamado a pronunciar-se sobre a questão de definir o meio processual adequado para que o executado por reversão possa arguir a nulidade ou a anulação do despacho que a determinou, por ilegal.

Face à recorrência do tema, retoma-se aqui o que já se escreveu no Acórdão desta Secção do STA de 25/6/08, in rec. n.º 123/08, em que o Relator é o mesmo.

Nesse aresto, depois de sublinhar que a questão tem merecido tratamento uniforme por parte do Tribunal, transcreveu-se o seguinte trecho do Acórdão de 13/7/05, in rec. n.º 504/05: "o art. 22.º, n.º 4, da L.G.T. estabelece que «as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Para além disso, os responsáveis subsidiários podem deduzir oposição à execução fiscal, nos termos dos arts. 203.º e 204.º do C.P.P.T..

O processo de impugnação judicial e a oposição à execução fiscal têm campos de aplicação distintos.

O art. 97.º do C.P.P.T. indica os meios processuais judiciais tributários.

Nele se indicam vários tipos de processo de impugnação, designadamente:

a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;

b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;

c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários;

d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;

e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável;

f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais;

g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração.

Desta indicação pormenorizada dos tipos de processos de impugnação, conclui-se que a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos do tipo dos aqui indicados.

O despacho que decide a reversão em processo de execução fiscal não se engloba em nenhuma destas alíneas, pelo que é de concluir que o processo de impugnação judicial não é o meio processual adequado para ser discutida contenciosamente a sua legalidade.

Por outro lado, sendo o despacho que decide a reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses neste meio processual.

Entre os meios processuais previstos no C.P.P.T. para os revertidos defenderem o seus interesses no processo de execução fiscal, há dois que seriam potencialmente aplicáveis: a reclamação prevista no art. 276.º do C.P.P.T., uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que afecta os direitos do revertido, e a oposição à execução fiscal, na medida em que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, pode basear-se em «quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título», o que é manifestamente o caso quando está em causa apreciar se o acto que decide a reversão (não o de liquidação) é legal.

Destes dois meios processuais, a oposição à execução fiscal é o único que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime-regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art. 278.º do C.P.P.T., e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212.º e 169.º, n.ºs 1, 2, 3 e 5 do mesmo Código).

Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão.

(Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo: - de 24-1-2001, proferido no recurso n.º 25701; - de 8-2-2001, proferido no recurso n.º 25758, e - de 24-3-2004, proferido no recurso n.º 1844/03.)

Se, eventualmente, os revertidos pretenderem também discutir a legalidade de um acto de liquidação ou outro acto de um dos tipos indicados no art. 97.º como podendo ser objecto de processo de impugnação, poderão também deduzir impugnação.

Mas, cada um destes meios processuais terá de ser utilizado no âmbito do campo de aplicabilidade previsto na lei.

…Examinando as questões colocadas pelo Impugnante constata-se que nenhuma delas pode ser objecto de processo de impugnação judicial, por os actos a que elas se reportam não estarem incluídos na lista de processos de impugnação que consta do art. 97.º, n.º 1, do C.P.P.T.".

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 29/6/05, in rec. n.º 501/05; de 15/2/06, in rec. n.º 1.255/05; de 8/3/06, in rec. n.º 1.294/05; de 5/7/06, in rec. n.º 440/06; de 12/12/06, in rec. n.º 483/06 e de 7/2/07, in rec. n.º 436/06.

Assim, olhando para a petição inicial, logo vemos que o recorrente centra a sua pretensão na prescrição da dívida tributária, na sua não culpa na insuficiência do património da originária executada e não lhe ser imputável a falta de pagamento da obrigação tributária.

O que, reconheça-se sem dificuldade, são fundamentos de oposição à execução, como decorre inequivocamente do artº 204º, n.º 1, als. b) e d) do CPPT, com referência ao artº 24º, n.º 1 da LGT.

Conclui-se, assim, que houve erro na forma de processo, uma vez que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para apreciar a questão suscitada pela impugnante na petição inicial e só esta pode ser levada em consideração.

4 – Por outro lado, não há que trazer à colação o disposto no artº 9º, n.º 3 da LGT.

Com efeito, o que o legislador visou com este normativo foi tão só conceder ao contribuinte a possibilidade de, apesar de ter liquidado voluntariamente a obrigação tributária, impugnar o acto tributário com fundamento na sua ilegalidade.

Ora, a prescrição é um instituto jurídico-tributário que tem como finalidade evitar que o devedor cumpra coercivamente a obrigação tributária. Por esta razão, a prescrição em nada mexe com a questão da legalidade desse acto de liquidação.

E não contendendo com a legalidade desse acto não pode constituir fundamento de impugnação nos termos do predito normativo.

Por outro lado, quando, como é manifestamente o caso, o que está em causa é apreciar se o acto que decide a reversão (não o de liquidação) é legal, essa pretensão refere-se ao processo executivo, que o recorrente pretende ver extinto, quer pela ilegalidade do despacho de reversão, quer por não ser responsável pela dívida.

E, como vimos, a forma processual adequada para o efeito não é o processo de impugnação judicial, mas sim o processo de oposição à execução fiscal.

Alega, porém, o recorrente que "O artigo 95º da LGT garante a todos os interessados "o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei…

... Daí que de acordo com o n.º 1 do artigo 96º da LGT, a função do processo judicial tributário seja "a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária…

... Trata-se de uma decorrência do disposto no n.º 4 do artigo 268º da Constituição da República nos termos do qual "é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas".

Todavia, não é por o processo seguir uma ou outra forma que deixam de ser apreciados os fundamentos alegados pelo interessado. Pelo contrário, é para melhor o possibilitar que se deve seguir a forma apropriada e não outra.

5 – Por último, tendo o Mmº Juiz "a quo" se pronunciado pela impossibilidade de convolação para a forma de processo adequada, uma vez que o pagamento da dívida exequenda implica a extinção da execução, tornando-se desta forma impossível o prosseguimento dos autos como oposição à execução fiscal, por falta de objecto, redundando tal convolação, assim, em puro acto inútil, proibido pelo artº 137º do CPC, sem que tal decisão tenha sido posta em causa na presente motivação do recurso, a mesma transitou em julgado, pelo que se esgotou, assim, o poder jurisdicional do juiz (cfr. artº 666º do CPC).

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. - *Pimenta do Vale* (relator) – *Jorge Lino* - *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Incompetência em razão da hierarquia. Matéria de direito e matéria de facto.

Sumário:

I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T., 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.

II — 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.

Processo n.º 446/10-30.
Recorrente: L….
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – L…, residente em Coimbra, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Coimbra que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS, e respectivos juros compensatórios, do ano de 2003, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso apresentado da douta sentença que julgou improcedente a impugnação judicial, padecendo, todavia, a mesma, no entendimento do recorrente, de flagrante erro de julgamento.

2. A douta sentença recorrida, depois de configurar e enquadrar correctamente a questão, errou ao conhecer da legalidade do acto de liquidação fora dos pressupostos de direito e de facto sobre os quais o acto impugnado foi praticado, ou seja, por violação da regra de que o tribunal apenas poderá sindicar a legalidade do acto a partir da correcção jurídica dos pressupostos de facto e de direito sobre a consideração dos quais o mesmo foi praticado, pois, de contrário, o tribunal passa a ser um órgão da administração activa e viola o princípio constitucional da separação de poderes (art.º 111.º da CRP).

3. A decisão recorrida apenas poderia apreciar se, atenta a fundamentação de facto e de direito que foi invocada pelo Fisco no relatório, o acto era legal ou ilegal como o ora recorrente alegou na sua petição inicial.

4. Conforme esse Supremo Tribunal tem vindo a entender uniformemente, os recursos contenciosos são de mera legalidade (art.º 6.º da LPTA), visando-se neles apreciar a legalidade da actuação da Administração tal como ela ocorreu, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, mesmo que invocados *a posteriori* na pendência do recurso contencioso.

5. O Tribunal recorrido ao conhecer da legalidade do acto de liquidação fora dos pressupostos de direito e de facto sobre os quais o acto impugnado foi praticado incorreu em manifesto erro de julgamento.

6. Em parte alguma do relatório consta o enquadramento do acto tributário de IRS como a prática de um acto isolado; o que consta do relatório é o referido no ponto D-2 da matéria de facto, constituindo esta a fundamentação formal e substancial do acto e não aquela que o Tribunal recorrido erradamente ditou, sendo que no n.º 2 do art.º 77.º da LGT estabelecem-se os requisitos da fundamentação dos actos tributários que, pelos termos utilizados, serão, para este efeito, apenas os actos de liquidação dos tributos. Estes actos podem conter uma fundamentação sumária, que, no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. LGT, anotada e comentada, Diogo Leite de Campos e outros, Vislis Editores).

7. Aliás, veja-se que nem a própria AF tratou da determinação do rendimento tributável de um acto isolado, em que apenas estava obrigada a deduzir os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção do rendimento bruto, até à sua concorrência e com as limitações previstas no artigo 33.º (artigo 30.º CIRS).

8. Na verdade, no relatório da inspecção tributária assumem-se determinados factos com relevância ao nível determinação de rendimentos inseridos na Categoria B do IRS e que a Administração Fiscal considera sujeitos a imposto, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 3, do CIRS, "desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente".

9. Das normas legais em causa, resulta com meridiana clareza que o facto gerador do imposto coincide com o lapso temporal que o legislador reserva para a emissão da factura, ou seja, até cinco dias úteis após a prestação do serviço em causa.

10. Contudo, o regime não será o mesmo no caso do sujeito passivo de IRS não estar obrigado a emitir a factura a que se refere o artigo 28.º do CIVA, seja pela possibilidade de ocorrer, para os sujeitos passivos de IVA, uma situação de dispensa de facturação (*vide* artigo 39.º), seja pura e simplesmente pelo facto do sujeito passivo de IRS não poder considerar-se *qua tale* sujeito passivo para efeitos de IVA, designadamente por estar abrangido por um regime especial de isenção.

11. Nos termos do disposto no artigo 53.º, do CIVA, beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem

exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no Anexo E ao presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a (euro) 10000.

12. A aplicação deste regime especial de isenção determina quanto aos sujeitos por ele abrangidos uma dispensa das obrigações previstas no Código do IVA, com excepção das que impõem a declaração de início e cessação de actividade e de alterações (artigos 30.º a 32.º do CIVA), não se encontrando, por isso, obrigados a emitir factura para efeitos de IVA porquanto não se consideram sujeitos passivos do imposto, estando apenas obrigados, pelo regime do artigo 115.º do CIRS, "a passar recibo (…) de todas as importâncias recebidas dos seus clientes (…)".

13. Nestes casos, como resulta expressamente do critério estabelecido no citado artigo 3.º, n.º 6, do CIRS, o momento em que se verifica o nascimento do facto gerador do imposto refere-se ao "pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares", ou seja, de acordo com o princípio da exigibilidade de caixa.

14. Não estão preenchidos os pressupostos legais de imposição em sede de IRS, porquanto no período de tributação considerado não existe, de acordo com os critérios estabelecidos no artigo 3.º, n.º 6, do CIRS, facto gerador do imposto, razão pela qual não se está perante um rendimento sujeito a tributação no período relevado pela AF.

15. Vertendo o regime legal recortado pela AF para o caso em análise, verifica-se que a operação que gera a correcção em sede de IRS, ainda se enquadra dentro do regime especial de isenção, uma vez que até à sua verificação o sujeito passivo não havia ultrapassado os limites que lhe permitiam beneficiar desse regime.

16. Mas mesmo que a AF tivesse qualificado e tributado o acto em causa como de um acto isolado se tratasse, como afinal veio o Tribunal recorrido erradamente a fazer, ainda assim não se mostravam nem mostram preenchidos os requisitos legais para o efeito.

17. Acompanhando José Guilherme Xavier de Basto em "IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág. 163 e segs.:" O CIRS no n.º 3 do artigo 3. º tenta uma definição operacional de acto isolado, começando por estabelecer um limite quantitativo para os rendimentos a imputar a actos únicos ou isolados: eles não podem nunca representar mais de 50% dos restantes rendimentos do sujeito passivo".

18. No caso em apreço, verifica-se, desde logo, que os rendimentos imputados ao pretenso acto isolado representam muito mais de 50% dos restantes rendimentos, constatando-se que conforme consta da matéria de facto provada (C-1-IRS) o ora recorrente declarou em 2003 rendimentos da categoria A no montante de 28.331,51 € e rendimentos de categoria B no valor de 6.000,00 €.

19. Por outro lado, "não é tudo, porém, para a definição legal de acto isolado, porque nesta intervém um elemento qualitativo ou material: os proventos não devem provir de uma prática previsível ou reiterada" (A. e obra citada).

20. No caso em apreço, como da matéria de facto assente consta: De acordo com a Cláusula 7.ª do acordo, a Tramcrone pagará a L… 5% do investimento realizado em cada projecto imobiliário que tenha sido por este desenvolvido e acompanhado; Por seu turno, o n.º 2 desta cláusula prevê o pagamento mensal de 3.000 €, estando ainda previsto no n.º 8 da mesma o pagamento mínimo de 500.000 €/ano em função dos projectos viabilizados, verifica-se, ao contrário do referido na douta sentença recorrida, que o carácter da actividade não é meramente esporádico ou casual, esclarecendo-se que a facturação intercalar efectuada pela sociedade Rosigma, Lda., não afasta aquele conteúdo contratual, pois caso assim fosse também não seria o recorrente o eventual devedor do imposto, mas sim aquela sociedade.

21. Nos termos do art.º 74.º da LGT, cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e, face a tal dispositivo, aquela não provou que a actividade fosse meramente esporádica ou casual, antes resultando provado a existência de um contrato que foi gerador de rendimentos em 2002 e mesmo em 2003 (no âmbito da actividade de prestação de serviços que exercia na altura, o montante de 3.000 € em 2002 e de 6.000 € nos primeiros 2 meses de 2003) e que prevê a continuidade de uma prestação de serviços na área do desenvolvimento e acompanhamento e viabilização de projectos imobiliários e que foi a base do direito a receber a comissão de 5% sobre o valor de transacção do edifício, conforme previsto no n.º 1 da cláusula sétima, de acordo com a própria fundamentação da AF.

22. Cabia à Fazenda Pública o ónus da prova da existência do facto tributário, o que quer dizer que, naquele caso concreto, lhe cabia demonstrar a existência do acto isolado de comércio e do lucro ou rendimento obtido (art.º 342.º, n.º 1 do Código Civil), o que não fez.

23. "Só nestas condições os rendimentos terão o tratamento próprio de rendimentos de actos isolados, o qual, como veremos, tem especialidades pelo que respeita à determinação da matéria tributável e também em matéria de deveres acessórios. A principal especialidade está em que não se aplica a tais sujeitos passivos o regime simplificado de tributação, apurando-se antes o seu rendimento líquido por dedução, ao rendimento bruto resultante de tais actos, das despesas documentadas efectivamente

suportadas e não se aplicando a presunção de existência de um rendimento mínimo que caracteriza o aludido regime simplificado" (A. e obra citada).

24. Ora, a própria AF tributou o ora recorrente pelo regime simplificado, facilmente se concluindo que não se verificam as condições exigidas para a qualificação do acto como isolado.

25. Como é possível o Tribunal qualificar o acto como acto isolado, para depois permitir uma quantificação de acordo com um regime legal que lhe é totalmente incompatível e inaplicável? O princípio da legalidade onde fica?

26. O artigo 60.º, n.º 6 da LGT deve ser interpretado no sentido de que a Administração Fiscal está obrigada a pronunciar-se sobre os elementos novos, quer de facto, quer de direito, trazidos ao procedimento pelo contribuinte ou interessado em sede de direito de audição, sob pena de anulação daquela decisão administrativa, por vício de forma por deficiência de fundamentação - A. do STA, 2.ª Secção, Processo n.º 1245/03.

27. Não podendo deixar de se entender que a Administração Fiscal, quando confrontada perante uma questão de inconstitucionalidade da norma que mobiliza com fundamento habilitante da sua actuação, apenas possa decidir com base num julgamento sobre a validade desse critério e não pura e simplesmente demitir-se da apreciação.

28. Constituindo os problemas de interpretação/aplicação dos critérios legais autênticas questões de direito que não se encontram excluídas do âmbito de exercício do direito de audição, carecem as mesmas de pronúncia administrativa, sendo que a questão de "recusa de aplicação" constituirá sempre um *posterius* relativamente a tal actividade cognitiva, a qual, nos termos referidos, não poderá deixar de ser realizada pela AT.

29. Errou, portanto, a douta decisão recorrida também neste segmento.

30. A notificação deveria ser acompanhada do que se considera apurado em termos de facto e de direito, com relevo para a decisão, pelo que, não se mostrando tal situação cumprida a notificação para o exercício do direito de audição é inválida por não permitir ao ora recorrente participar total e convenientemente na formação da decisão.

31. Tal situação prejudicou o direito de defesa do ora recorrente, incorrendo a Administração na prática de um vício de procedimento e a douta sentença recorrida que assim não considerou incorreu um erro de julgamento.

32. Sendo que, enquanto provas cuja produção do processo-crime não pôde ser contraditada, a sua consideração como dados adquiridos e não contestados neste processo não criminal não sujeito ao mesmo dever de sigilo e de garantias, atenta contra o direito constitucional do acesso aos tribunais (na sua vertente de indefesa contra provas ante produzidas) consagrado no art.º 20.º da CRP e o direito a todas as garantias de defesa no processo criminal - no estádio a que essas provas respeitam -, incluindo o contraditório exigível na sua produção, estes consagrados nos art.ºs 32.º, n.º 1 e 5.º igualmente da CRP.

33. A norma do artigo 3.º, n.º 6 do CIRS, na parte em que considera tributáveis os rendimentos da categoria B, "desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente", independentemente dos mesmos terem sido recebidos ou postos à disposição do seu titular, é inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva.

34. Estando em causa rendimentos do trabalho, não há qualquer fundamento racional que autorize o tratamento desigual do sujeito passivo em face dos contribuintes que auferem rendimentos de trabalho por conta de outrem, os quais apenas são tributados quando o valor da contraprestação laboral lhes é pago ou colocado à disposição.

35. Termos em que, a norma do artigo 3.º, n.º 6, do CIRS, atenta também contra o princípio da igualdade constante do artigo 13.º da CRP.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que versando o recurso, também, matéria de facto será competente para dele conhecer o TCAN e não este STA, que se deve, por isso, julgar incompetente em razão da hierarquia.

Notificadas para, querendo, se pronunciarem as partes sobre esta questão, apenas o recorrente se veio manifestar contra a promoção do MP por entender que o recurso versa exclusivamente matéria de direito pelo que é este Tribunal competente para o seu conhecimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - Mostram-se provados os seguintes factos:

A- A actividade do s.p. foi objecto de inspecção tributária em 2008, da qual resultou o relatório constante do p.a. apenso, que aqui se dá por reproduzido, nomeadamente: "O sujeito passivo esteve colectado como profissional independente nos exercícios de 2002, 2003 e parte de 2004, enquanto nos exercícios mais recentes apenas declarou rendimentos de trabalho dependente e pensões.

Destacam-se os seguintes factos em cada um dos períodos:

A-1- Exercícios 2002 a 2004

O sujeito passivo esteve enquadrado na categoria B do IRS, na actividade de consultor fiscal - código 4012, no período compreendido entre 1/06/2002 e 30/03/2004, data em que cessou actividade,

nos termos da b) do n.º 1 do art.º 33.º do CIVA e ficou abrangido pelo regime simplificado de IRS e pelo regime de isenção de IVA, previsto no art.º 53.º;

B - Da confrontação entre os anexos J entregues pelas entidades pagadoras e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo, cujo resumo consta nos quadros em fls. 1 do Anexo 1, destacam-se os seguintes factos:

2002: Neste exercício o sujeito passivo recebeu rendimentos das categorias A, B e H, mas também declarou rendimentos da categoria A do IRS (19.143,76 €);

• De salientar, porém, que o valor declarado na categoria A do IRS é idêntico ao total de rendimentos das categorias A, B e H (19.143,76 €) declarados pelas entidades pagadoras;

• Verificam-se, porém, divergências entre os valores declarados no anexo J pela Certoma, Lda., NIPC 501 777 407, 27 € e os recibos emitidos pelo sujeito passivo a esta empresa. Não obstante, não são propostas correcções, tendo em conta os factos acima referidos, relativamente ao exercício de 2002 (caducidade);

B-2- 2003: Relativamente a este exercício, verifica-se uma divergência de 2.621,49 € entre os montantes declarados pelo sujeito passivo relativos à categoria A do IRS (trabalho dependente), 28.331,51 €, e o declarado pelas entidades pagadoras, 30.953 €, que será referido com mais pormenor noutro ponto;

B-3- O montante declarado na categoria B do IRS, 6.000 €, corresponde ao declarado pela entidade pagadora Tramcrone, SA no anexo J respectivo;

B-4- 2004: O rendimento global declarado pelo sujeito passivo neste exercício totaliza 49.516,34 €, estando em sintonia com o declarado pelas entidades pagadoras de rendimentos (categorias A e H); de referir que neste exercício não foram declarados quaisquer rendimentos da categoria B, não constando também no cruzamento dos anexos J quaisquer entidades pagadoras deste tipo de rendimentos;

C- Exercícios de 2005 e 2006:

Nos exercícios de 2005 e 2006 o sujeito passivo apenas declarou rendimentos das categorias A e H do IRS, não se verificando divergências entre os montantes declarados pelo sujeito passivo e os declarados pelas entidades pagadoras;

C-1- IRS: Categoria A: Diferencial verificado entre os rendimentos declarados pelo sujeito passivo e os declarados pelas entidades pagadoras. Conforme referimos no ponto A-1, o sujeito passivo declarou em 2003 rendimentos da categoria A do IRS no montante de 28.331,51 €, fls. 1 do Anexo 2.

Contudo, as entidades pagadoras de rendimentos declaram - fls. 2 e 3 do Anexo 2:

• Rosigma, Lda. - 9.188 €; Retenções na fonte - 778 €

• Município de Coimbra – 21.765 €; Retenções na fonte - 6.074 €

Verifica-se assim que o montante de rendimentos declarados pelas entidades pagadoras totaliza 30.953 €, ou seja, um montante que excede o declarado pelo sujeito passivo em 2.621,49 €, pelo que se procede à correcção respectiva.

Nota: Verifica-se também que as Retenções na fonte declaradas pelo sujeito passivo, 6.807,60 € foram inferiores às que constam na base de dados interna, ou seja, 6.852 € (778 + 6.074).

C-2- Rosigma - Consultoria a Implementação de Projectos, Lda., NIPC 506 443 396

Viatura 61-83-UT

A Rosigma, Lda., foi constituída em 21/03/2003, tendo como sócio LV… (filho de L..), NIF … e como gerente o próprio L… - fls. 1 e 2 do Anexo 3.

De acordo com a Acta n.º 1, no seu ponto 2., foi proposto "para o gerente L… a remuneração mensal base de 748,20 €, subsídios de férias e Natal, acrescido logo que possível de fornecimento de viatura, despesas de deslocação e alojamento …" - fotocópia em fls. 3 do Anexo 4.

Assim, em 28/03/2003, a Rosigma, Lda., adquiriu a viatura matrícula 61-83-UT, através do regime de locação financeira (ALD), sendo o valor global da mesma de 50.000,00 € IVA incluído - fls. 1 a 3 do Anexo 5.

Esta viatura foi utilizada por L… no período compreendido entre Abril/2003 e Setembro/2004, data em que cessou funções como gerente da empresa - fls. 1 a 3 do Anexo 6.

C-3- Região de Turismo do Centro, NIPC 501 438 122:

Viatura Opel Vectra, matrícula 68-61-XV

O sujeito passivo utilizou esta viatura no período compreendido entre 25-09-2004 e 25-07-2006 - fls. 1 a 3 do Anexo 7, abrangendo assim os seguintes meses em cada exercício:

• 2004 - 3 meses;

• 2005 - 12 meses;

• 2006 - 7 meses;

A viatura foi adquirida através do regime de locação financeira - contrato n.º 033.44.000014-0, conforme fotocópia em fls. 1 e 2 do Anexo 8, com início em 25/09/2004 e término em 25/09/2008 - sendo o preço da viatura de 29.023,95 + IVA, totalizando 34.538,50 €.

Viatura Volvo S60, matrícula 66-BT-21

O sujeito passivo utilizou esta viatura pelo período de 5 meses, de Junho a Dezembro/2006 - fls. 1 do Anexo 9.

A viatura foi adquirida através do regime de locação financeira - contrato n.º 322.052, conforme fotocópia em 2 do Anexo, com início em 26/06/2006, sendo o preço da viatura de 39.515,05 + IVA, totalizando 47.813,21 €.

Conclusão, relativamente aos factos referidos nos pontos anteriores, verifica-se que:

• L… utilizou viaturas, quer ao serviço da firma Rosigma, Lda., quer ao serviço da RTC, tendo existido em ambas as situações acordo(s) escrito(s) nesse sentido, conforme documentos acima referidos;

• Também se verificou que as viaturas em causa geraram encargos para as entidades respectivas, conforme fotocópias de diversos documentos contabilizados naquelas entidades, em fls. 1 a 5 do Anexo 10 (a título exemplificativo), relativos à Rosigma, Lda., e em fls. 1 a 10 do Anexo 11, relativamente à RTC;

Verificam-se assim os pressupostos para tributação do uso de viatura, como rendimento da categoria A do IRS, sendo os seguintes os montantes a considerar, conforme discriminação no quadro em fls. 1 do Anexo 12:

2003 = 2.812,50 €
2004 = 3.460,10 €
2005 = 2.590,39 €
2006 = 3.005,22 €

D- Categoria B do IRS. Comissão por intermediação em negócio. Factos verificados:

O sujeito passivo celebrou em 2/12/2002 um Acordo de prestação de serviços de consultoria com a firma Tramcrone - Promoções e Projectos Imobiliários, SA, NIPC 506 25 69, com sede em Lisboa - fotocópia em fls. a 5 do Anexo 13;

No âmbito deste acordo, foi estabelecido no n.º 1 da sua Cláusula Primeira a prestação por parte de L… de serviços de assessoria e consultoria na busca activa de bens imóveis e de projectos de promoção imobiliária, com o objectivo de angariar e assegurar a identificação de oportunidades de negócio no âmbito da actividade da empresa;

De acordo com a Cláusula 7.ª do acordo, a Tramcrone pagará a L… 5% do investimento realizado em cada projecto imobiliário que tenha sido por este desenvolvido e acompanhado;

Por seu turno, o n.º 2 desta cláusula prevê o pagamento mensal de 3.000 €, estando ainda previsto no n.º 8 da mesma o pagamento mínimo de 500.000 €/ano em função dos projectos viabilizados;

Na sequência deste contrato, L… emitiu inicialmente recibos verdes (modelo n.º 6) à Tramcrone, SA, tendo esta empresa declarado no anexo J respectivo pagamentos de 3.000 € em 2002 e 6.000 € em 2003;

Porém, a partir de Março/2003, L… foi substituído na consultoria pela firma Rosigma, Lda., sociedade familiar entretanto constituída, passando a partir daí a TCN a pagar a esta empresa o montante de 3.000 € + IVA, totalizando 3.570 €/mês;

Foi no âmbito deste acordo que L… interveio na aquisição do edifício dos CTT de Coimbra.

O negócio acabou por ser celebrado entre os CTT, SA e a Demagre, Lda., uma empresa do grupo MG Plus, pertencente aos mesmos administradores da Tramcrone, SA, e que substituiu esta empresa na escritura realizada.

D-1- Em auto de interrogatório da PJ, datado de 12/04/2007 (fls. 111 da certidão do DIAP, cujas fotocópias constam em fls. 1 a 4 do Anexo 14), o sujeito passivo confirmou a sua intervenção no negócio, tendo esclarecido que:

• Aproximou as partes envolvidas no negócio (refere inclusive ser da sua iniciativa a marcação de um jantar que reuniu 2 responsáveis do grupo TCN com outro interveniente, Carlos Godinho);

• Acompanhou sobre a forma de consultoria a divisão de espaços e sua forma de exploração;

No mesmo auto de interrogatório, o sujeito passivo confirmou ainda o direito a receber a comissão de 5% sobre o valor de transacção do edifício, conforme previsto no n.º 1 da cláusula sétima do contrato acima referido.

D-2- Tributação em IRS:

Dos factos acima referidos conclui-se que o sujeito passivo exerceu uma actividade comercial, regulada pelo acordo celebrado com a TCN, enquadrada fiscalmente nos termos da b) do n.º 1 do art. º 3.º do CIRS. O n.º 6 do art.º 3.º do mesmo código esclarece que, este tipo de rendimentos, ficam sujeitos a tributação desde o momento, em que para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente. Ora, de acordo com o art.º 28.º do CIVA, os sujeitos passivos de IVA são obrigados a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, esclarecendo o art.º 35.º que a mesma deve ser emitida o mais tardar até ao 5.º dia útil seguinte ao momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º do CIVA. No caso concreto, tendo a escritura relativa ao imóvel sido celebrada em 20/03/2003, o sujeito passivo deveria ter emitido

a correspondente factura no prazo de 5 dias, ficando pois a partir dessa data sujeito a tributação como rendimento da categoria B do IRS.

O valor de transacção do prédio foi de 14.814.297,54 €, pelo que o valor da comissão corresponde a 5% deste montante, ou seja, 740.714,88 €.

D-3- Valores facturados por conta do negócio:

Conforme referimos anteriormente, L… facturou inicialmente à TCN, na sequência do contrato celebrado com esta empresa e no âmbito da actividade de prestação de serviços que exercia na altura, o montante de 3.000 € em 2002 e de 6.000 € nos primeiros 2 meses de 2003 - fls. 1 do Anexo 15.

A partir daí a facturação da mensalidade respectiva passou a ser (a seu pedido) efectuada pela firma Rosigma, Lda.

O volume de negócios declarado por esta empresa foi de 41.000 € no exercício de 2003 e 36.000 € no de 2004 - fls. 2 e 3 do Anexo 15.

De referir que nos contactos que com ele mantivemos o sujeito passivo referiu que o valor que considera ter sido facturado por conta do negócio corresponde ao facturado na sua actividade em nome individual, em 2002 e 2003, respectivamente 3.000 € e 6.000 €, bem como os facturados pela Rosigma, Lda., até à data em que renunciou à gerência (30/09/2004), ou seja, 41.000 € em 2003 e 27.000 € relativos a 9 meses de 2004 (36.000*9/12).

Assim sendo, ao montante devido pela intermediação no negócio referido deverão ser deduzidos os seguintes valores:

Valor Facturado 2002 2003 2004 Total

… 3.000,00 6.000,00 0,00 9.000,00

Rosigma, Lda. 0,00 41.000,00 27.000,00 68.000,00

TOTAL 3.000,00 47.000,00 27.000,00 77.000,00

Deduzindo estes montantes, já tributados, ao valor da comissão respectiva, 740.714,88 €, resulta assim o montante de 663.714,88 €. Conclusão: Assim, o valor a tributar na esfera individual de L… totaliza 663.714,88 €, que será dessa forma acrescido ao valor declarado nesse exercício - 6.000 € - na categoria B do IRS.

De referir que no exercício em causa o sujeito passivo encontrava-se enquadrado em IRS no regime simplificado de tributação, previsto nos art.ºs 28.º e 31.º do CIRS.

Ainda que em face da correcção proposta tenham sido ultrapassados em mais de 25% os limites estabelecidos no n.º 2 do art.º 28.º do CIRS, a tributação relativa a este exercício será ainda efectuada pelas regras do regime simplificado - conforme n.º 6 do art.º 28.º do CIRS.

De acordo com as mesmas (art.º 31.º do CIRS, na redacção da Lei n.º 32/B/2002, de 30 de Dezembro), o rendimento tributável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,65 ao volume de negócios do exercício.

Dessa tributação resultam assim custos implícitos de 35% (1-0,65), facto que de certa forma beneficia o sujeito passivo, até tendo em conta que a maior parte dos custos efectivos da sua actividade terão sido deduzidos fiscalmente no âmbito da actividade da Rosigma, Lda.

E - IVA

Ao intervir no negócio referido no ponto anterior, L… efectuou uma prestação de serviço, enquadrável no art.º 4.º do CIVA. De acordo com a b) do n.º 1 do art.º 7.º do CIVA, nas prestações de serviços, o IVA é devido e torna-se exigível no momento da sua realização, no caso concreto, 20/03/2003, data da escritura respectiva. O art.º 16.º do CIVA esclarece que o valor tributável das prestações de serviços será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

Assim, o valor tributável para efeitos de IVA é de 663.714,88 €, conforme explicação no ponto anterior, pelo que o montante de IVA em falta - relativo ao período 03.03 - totaliza 126.105,83 € (663.714,88*19%), de acordo com a redacção do art.º 18.º do CIVA, à data dos factos.

Atendendo a que a operação em causa não teve continuidade, a mesma enquadra-se no disposto do art.º 42.º do CIVA, pelo que a tributação em sede de IVA será efectuada de acordo com o previsto no n.º 2 do art.º 26.º do CIVA. (…)".

O valor a acrescer ao rendimento global será 431.414,70 €, ou seja, 663.714,88*0,65, conforme art.º 31.º do CIRS (Regime Simplificado de Tributação).

F- O s.p. foi notificado para o exercício do direito de audição relativamente ao projecto de relatório bem como dos anexos ao mesmo, para o que lhe foram enviados, como consta de fls. 10 e 29 do p.a., na sequência da qual veio expressar-se pela forma constante do seu requerimento de fls. 12 a 18 do p.a.;

G- Proferido relatório final (fls. 20 a 30 do p.a.), nele se responde ao direito de audição do contribuinte: "Da análise da mesma verifica-se que não foram postos em causa os pressupostos que serviram de base à tributação, nem mesmo os montantes das correcções propostas no projecto de relatório.

Assim sendo, mantêm-se as correcções no projecto de relatório, não sendo pois da nossa competência pronunciarmo-nos sobre a constitucionalidade ou não da norma prevista no n.º 6 do art.º 3.º do CIRS.

Como referimos no relatório, esta norma estabelece muito claramente a sujeição a tributação dos rendimentos empresariais ou profissionais (categoria B do IRS) desde o momento, em que para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente.

Também não restam dúvidas que a emissão de factura prevista no art.º 28.º do CIVA deve ser emitida o mais tardar até ao 5.º dia útil seguinte ao momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º do CIVA.

A tributação em sede de IR e IVA não está pois dependente do recebimento efectivo das importâncias sujeitas a tributação. As situações em que o legislador pretende sujeitar a tributação ao recebimento efectivo das importâncias constituem excepções à regra e estão contempladas em legislação específica para o efeito.

Não é seguramente o caso dos rendimentos em causa.".

«Anexo 1 - fls. 1 a 1 - Mapa resumo dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo, confrontados com os declarados pelas entidades pagadoras, relativos aos exercícios de 2002, 2003 e 2004;

Anexo 2 - fls. 1 a 3 - Elementos demonstrativos do diferencial verificado entre os rendimentos declarados pelo sujeito passivo e os declarados pelas entidades pagadoras, relativos ao exercício de 2003;

Anexo 3 - fls. 1 e 2 - Elementos relativos à firma Rosigma, Lda., NIPC 506 443 396;

Anexo 4 - fls. 1 a 3 - Fotocópia da Acta n.º 1, da Rosigma, Lda.;

Anexo 5 - fls. 1 a 3 - Fotocópia do contrato de locação relativo à viatura matrícula 61-83-UT;

Anexo 6 - fls. 1 a 3 - Fotocópia da Acta n.º 3, da Rosigma, Lda.;

Anexo 7 - fls. 1 a 3 - Elementos recolhidos da RTC, relativos à atribuição de viaturas ao sujeito passivo;

Anexo 8 - fls. 1 a 2 - Fotocópia do contrato de locação financeira relativo à viatura 68-61-XV (RTC);

Anexo 9 - fls. 1 a 2 - Elementos recolhidos da RTC, relativos à atribuição de viaturas ao sujeito passivo;

Anexo 10 - fls. 1 a 5 - Elementos demonstrativos da contabilidade na Rosigma, Lda., de custos provenientes de viaturas atribuídas a L…;

Anexo 11 - fls. 1 a 10 - Elementos demonstrativos da contabilidade na RTC de custos provenientes de viaturas atribuídas a L…;

Anexo 12 - fls. 1 a 1 - Quadro resumo dos valores tributados em sede de categoria A do IRS do uso de viatura;

Anexo 13 - fls. 1 a 5 - Fotocópia do acordo de prestação de serviços de consultoria celebrado entre L… e a Tramcrone - Promoções e Projectos Imobiliários, SA;

Anexo 14 - fls. 1 a 4 - Fotocópia do Auto de interrogatório de arguido, datado de 12/04/2007, da PJ de Coimbra;

Anexo 15 - fls. 1 a 3 - Elementos demonstrativos dos montantes facturados pelo sujeito passivo e pela Rosigma, Lda., relativos ao negócio do edifício dos CTT de Coimbra;

Anexo 16 - fls. 1 a 9 (frente e verso) - Resposta ao direito de audição, previsto no art.º 60.º da LGT e do RCPIT.».

H- O DIAP de Coimbra enviou para a DDF de Coimbra Certidão de documentos constantes do inquérito n.º 169/07 JACBR, a que alude fls. 232 a 370 dos autos de impugnação e que deu origem à inspecção ao impugnante conforme acima descrito.

I - O impugnante foi notificado da liquidação e dos juros compensatórios, nos termos constantes dos documentos de fls. 120 e 121: período de tributação de 1/1/2003 a 31/12/2003 a que corresponde o documento base 2008 500 00 77 948, IRS, os juros calculados sobre a quantia de € 174.416,60, (imposto apurado), período de cálculo dos juros compensatórios de 9/4/2004 a 30/4/2008, à taxa de 4% o que dá a quantia de 28.346,28 €.

III - Tendo sido suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal a questão da incompetência deste STA para apreciar o recurso, por este se não fundar exclusivamente em matéria de direito, importa conhecer de tal questão dado que a mesma merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA.

Na verdade, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA.

É o que dispõem os artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

Alega para o efeito o Exmo. Magistrado do MP que, como se constata das conclusões das alegações de recurso de fls. 539 e segts. apresentadas, o recorrente vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório.

Vejamos. 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 (v., entre outros, os acórdãos do STA de 16/12/2009 e de 21/04/2010, proferidos nos recursos n.ºs 738/09 e 189/10, respectivamente).

Ora, no caso em apreço, não há dúvida que o recorrente manifesta divergência com o decidido em sede de matéria de facto, pretendendo daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito.

É o que se apura nomeadamente, como salienta o Exmo. PGA no seu parecer, da conclusão 20.ª, em que o recorrente refere que, ao contrário do referido na sentença recorrida, o carácter da sua actividade não era meramente esporádico e residual, e também das conclusões 21.ª e 22.ª em que refere que cabia à Fazenda Pública o ónus da prova da existência do facto tributário, em concreto «demonstrar a existência do acto isolado de comércio e do lucro ou rendimento obtido (artigo 342.º do Código Civil), o que não fez».

Verifica-se, assim, que o recorrente manifesta divergência com o decidido em sede de matéria de facto, pondo em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido a partir dos factos provados e não provados, pretendendo daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito, pois a consideração dos factos por si enunciados poderia, em seu entender, ser determinante para a procedência do recurso e, consequentemente, da impugnação deduzida.

Neste contexto, o recurso não tem fundamento, exclusivamente, em matéria de direito, controvertendo-se, também, matéria de facto, o que faz com que não seja este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCAN.

Razão por que procede, assim, a questão de incompetência deste STA suscitada no parecer do Exmo. PGA junto deste Tribunal.

IV - Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 3 UCs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *António Calhau* (relator) — *Pimenta do Vale — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Prescrição de dívida de IVA de 1999. Citação do responsável subsidiário efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação: *consequências a nível da prescrição. Notificação do responsável subsidiário para o pagamento voluntário previamente à citação. Ónus da prova do responsável subsidiário, gerente de facto e de direito da executada.*

Sumário:

I — Estando em causa uma dívida de IVA referente ao ano de 1999, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o artº. 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2000.

II — A citação do responsável subsidiário, se for o primeiro facto interruptivo ocorrido na vigência da Lei n.º 53-A/2006, 29 de Dezembro (que introduziu a actual redacção ao n.º 3 do artº. 49º da LGT), interrompe o prazo que, relativamente a ele, ainda estiver em curso, impedindo o decurso do mesmo até à decisão que puser termo ao processo de execução fiscal.

III — A lei não exige a notificação do responsável subsidiário para pagamento voluntário da dívida exequenda previamente à citação, até porque este "fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição"- (artº 23º, n.º 5 da LGT).

IV — Tendo a dívida executada sido liquidada e o prazo de pagamento terminado no período do exercício do cargo de gerente da executada por parte do oponente, estamos perante situação prevista no artº 24º, n.º 1, alínea b) da LGT, cabendo ao responsável subsidiário - oponente - o ónus da prova de que não lhe foi imputável a falta de pagamento da dívida objecto da execução.

Processo n.º 498/10-30.
Recorrente: Agostinho Brito da Mota Botelho.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Agostinho Brito da Mota Botelho, contribuinte fiscal n.º …, com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Porto que julgou a sua oposição à execução fiscal n.º … improcedente relativamente a dívidas de IVA do ano de 1999, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª) Salvo o devido e merecido respeito, o Recorrente não se conforma com a douta sentença proferida nos presentes autos.

IIª) O devedor principal das liquidações efectuadas e constantes dos presentes autos é a sociedade "Renfro – Equipamentos e Produtos Químicos, Ldª".

IIIª) Entre a data de vencimento das obrigações fiscais e a data em que o Recorrente tomou conhecimento da dívida, completou-se o prazo de prescrição, sem se verificar qualquer causa de interrupção da prescrição em relação ao devedor subsidiário.

IVª) De acordo com o n.º 1, por motivo do aludido artº 49º da LGT, a citação da sociedade, devedora interrompeu o decurso do prazo de prescrição.

Vª) O processo executivo esteve parado, por motivo não imputável ao contribuinte, entre 20.04.2001 e 14.11.2003.

VIª) O recorrente veio a ser interpelado para pagamento da dívida relativa a IVA de 1999, por força da citação para a reversão, em 30.08.2006, ou seja, mais de cinco anos após a liquidação das respectivas dívidas.

VIIª) Por conseguinte, é aplicável o disposto no n.º 3 do artº 48º da LGT, que determina que, na circunstância supra referida, a interrupção da prescrição em relação ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário, tendo corrido o prazo de prescrição sem qualquer interrupção.

VIIIª) O princípio da segurança jurídica limita o legislador na edição de normas fiscais retroactivas, desfavoráveis ao contribuinte.

IXª) O artº 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao consagrar a aplicação retroactiva de um instrumento que revogou um mecanismo legal que era mais favorável ao recorrente, violou o princípio da segurança jurídica.

Xª) Consequentemente, salvo o devido respeito, a interpretação segundo a qual o artº 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, é aplicável aos presentes autos, é ilegal, por violação do artº 12º da LGT.

XIª) Por tudo o exposto, e, ainda nos termos expostos e reconhecidos pelo MºPº e pela própria Administração Fiscal, a dívida fiscal relativa ao IVA do ano de 1999 está, assim, prescrita, o que determina a extinção do direito à respectiva cobrança coerciva.

XIIª) A falta de notificação, ao recorrente, da liquidação da reposição que se lhe encontra subjacente, tem como consequência a inexigibilidade da dívida exequenda.

XIIIª) Do título executivo, nada consta que o recorrente – na qualidade de devedor subsidiário – tivesse sido convidado a proceder ao pagamento voluntário do imposto.

XIVª) Resultando a inexigibilidade da dívida exequenda e respectivos acrescidos relativos ao IVA do ano de 1999, em relação ao devedor subsidiário, aqui Recorrente, facto que implica a necessária extinção da execução em causa nos presentes autos, o que expressamente se requer.

XVª) O despacho de reversão não prova a culpa do Recorrente pelo facto de o património da sociedade se ter tornado insuficiente para satisfação das dívidas tributárias.

XVIª) A Administração Fiscal tinha, nos termos legais, de provar os pressupostos de culpa do aqui recorrente.

XVIIª) Sendo igualmente necessária a imputação de tal facto a título de dolo ou negligência grave.

XVIIIª) No caso em apreço, salvo o devido e merecido respeito, o despacho de reversão, bem como a douta sentença recorrida, não reúnem os pressupostos pessoais da responsabilização do Recorrente, relativamente aos débitos fiscais da empresa.

XIXª) Devem, assim, pelos termos, motivos e razões aduzidas, a douta sentença recorrida ser revogada na parte em que decide a legitimidade do Recorrente nos presentes autos de execução, sendo desobrigado do pagamento da quantia exequenda que contra si reverteu, relativa ao IVA do ano de 1999, nos termos dos normativos legais aplicáveis.

Nestes termos e nos demais que Vossas Excelências mui doutamente suprirão, dando provimento ao recurso, julgando-o procedente em conformidade com as conclusões e revogando a douta sentença recorrida, farão, como de costume, inteira e sã justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 211/212, defendendo a manutenção da decisão recorrida.

3. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a) Em 29.09.1998, pelo Serviço de Finanças de Matosinhos foi instaurado contra a sociedade "Renfro – Equipamentos e Produtos Químicos, Ldª", o processo de execução fiscal (doravante PEF) n.º … e apensos por dívidas de IVA referentes aos anos de 1996 a 1999 e coimas fiscais, no montante global de 73.649,58 euros.

b) O PEF n.º … referente a IVA do 03T de 1999 (no valor de 3.429,17 euros) foi autuado em 27.10.1999.

c) O PEF n.º … referente a IVA do 06T de 1999 (no valor de 15.820,87 euros) foi autuado em 15.03.2000.

d) Os PEFs n.º …, … e …, referentes a coimas fiscais (ano 2002) foram autuados em 22.04.2002, 18.06.2002 e 04.09.2002, respectivamente.

e) A sociedade executada foi citada para a execução a que se reporta o PEF n.º … em 27.03.2001 – cfr. processo de execução fiscal.

f) A carta registada remetida para citação da sociedade executada no PEF n.º … veio devolvida pelos CTT.

g) O PEF n.º … esteve parado por motivo não imputável ao contribuinte entre 20.04.2001 e 14.11.2003.

h) Por despacho de 21.08.2006, foi ordenada a reversão da execução fiscal referida em alínea a) contra o oponente, na qualidade de responsável subsidiário – cfr. fls. 62/63.

i) O oponente foi citado para a execução em 30.08.2006 – cfr. fls. 63/64.

j) A presente oposição foi apresentada em 04.10.2006.

k) Por despacho do Chefe de Finanças Adjunto do Serviço de Finanças de Matosinhos 2, de 03.09.2008, foi reconhecida oficiosamente a prescrição das dívidas relativas a IVA dos anos de 1996, 1997 e 1998 – cfr. fls. 109/110 dos autos.

l) Na sociedade executada trabalhavam apenas os dois sócios (o oponente e outro) e dois funcionários (um na parte administrativa e outro na operacional).

m) O património da sociedade executada assentava sobretudo no Know-how dos seus sócios.

n) A sociedade executada começou a debater-se com grandes dificuldades financeiras devido aos atrasos nos pagamentos por parte dos seus clientes.

o) Em virtude das dificuldades financeiras da sociedade executada, os dois sócios que ali trabalhavam (incluindo o oponente) chegaram a não receber os seus salários mensais.

p) Pontualmente, o funcionário operacional da sociedade executada tinha de adiantar pagamentos, designadamente, de combustível, devido às dificuldades de tesouraria da sociedade executada.

q) Os trabalhadores sempre receberam os seus salários, embora algumas vezes com atraso.

r) No período a que respeitam as dívidas exequendas, o oponente e Edgar Joaquim Queiroz Bernardes de Carvalho eram os únicos sócios da sociedade executada.

s) A gerência da sociedade executada estava afecta aos dois sócios: o oponente e Edgar Joaquim Queiroz Bernardes de Carvalho.

t) A sociedade executada obrigava-se pela intervenção de dois gerentes ou pela de um gerente e um procurador.

u) Na Segurança Social estão registadas entradas de folhas de férias do oponente, relativamente aos anos de 1996 a 2002, na qualidade de sócio-gerente – cfr. fls. 142 dos autos.

v) O sócio-gerente Edgar Joaquim Queiroz Bernardes de Carvalho tinha alguma supremacia em relação ao oponente na tomada de decisões relativamente à sociedade executada, devido, sobretudo, ao facto de ter uma personalidade mais forte e vincada que este.

w) O oponente chegou a recorrer a empréstimos junto de familiares para fazer face às despesas da sociedade executada.

x) Dos requerimentos dirigidos ao Chefe do Serviço de Finanças juntos a fls. 72, 74, 80 e 81 dos autos e cujo teor se dá por reproduzido, constam duas assinaturas.

y) Dá-se por reproduzido o requerimento de fls. 60/61 dos autos relativo ao exercício do direito de audição pelo oponente sobre o projecto de despacho de reversão da execução.

5. De acordo com as conclusões das alegações, são as seguintes as questões a apreciar no presente recurso:

a) Prescrição da dívida exequenda relativa ao IVA de 1999 – conclusões Iª) a XIª);

b) Inexigibilidade da mesma dívida – conclusões XIIª) a XIVª);

c) Ilegitimidade do oponente para a execução – conclusões XVª) a XIXª).

5.1. A decisão recorrida entendeu que não se verificava a prescrição, louvando-se nos seguintes argumentos:

O prazo de prescrição (oito anos) teve o seu início em 01.01.2000, tendo sido interrompido com a citação do oponente em 30.08.2006. Deste modo, até à data da citação haviam decorrido apenas 6 anos, sete meses e 30 dias. Com a citação, foi interrompido o prazo de prescrição, pelo que à data da sentença este não tinha ainda ocorrido. E é irrelevante para o caso que o processo tivesse estado parado desde 11.10.2006 a 12.12.2007, porque, em face da revogação do artº 49º, n.º 3 pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro e do artº 91º desta mesma Lei, aquele facto deixou de relevar para efeitos de cessação de interrupção da prescrição.

Este entendimento, que colhe o apoio legal do MºPº, tal como resulta do parecer de fls. 211/212, é contrariado pelo recorrente com os seguintes fundamentos:

Entre a data de vencimento das obrigações fiscais e a data em que o Recorrente tomou conhecimento da dívida, completou-se o prazo de prescrição, sem se verificar qualquer causa de interrupção da prescrição em relação ao devedor subsidiário.

De acordo com o n.º 1, por motivo do aludido artº 49º da LGT, a citação da sociedade, devedora interrompeu o decurso do prazo de prescrição.

O processo executivo esteve parado, por motivo não imputável ao contribuinte, entre 20.04.2001 e 14.11.2003.

O recorrente veio a ser interpelado para pagamento da dívida relativa a IVA de 1999, por força da citação para a reversão, em 30.08.2006, ou seja, mais de cinco anos após a liquidação das respectivas dívidas.

Por conseguinte, é aplicável o disposto no n.º 3 do artº 48º da LGT, que determina que, na circunstância supra referida, a interrupção da prescrição em relação ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário, tendo corrido o prazo de prescrição sem qualquer interrupção.

O princípio da segurança jurídica limita o legislador na edição de normas fiscais retroactivas, desfavoráveis ao contribuinte, pelo que o artº 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao consagrar a aplicação retroactiva de um instrumento que revogou um mecanismo legal que era mais favorável ao recorrente, violou o princípio da segurança jurídica e o artº 12º da LGT.

Vejamos então qual a tese que merece o apoio legal.

5.1.1. Questão idêntica à destes autos - saber se ocorreu a prescrição da dívida relativamente ao responsável subsidiário – foi já tratada, entre outros, nos seguintes acórdãos deste Tribunal e Secção: 01.09.2010 – Recurso n.º 0635/10, 30.06.2010 – Recurso n.º 0158/10 e de 30.06.2010 –Recurso n.º 0201/10.

Por isso, seguiremos aqui de muito perto a doutrina defendida naqueles arestos.

Considerando que está em causa dívida de IVA de 1999, é aplicável o regime de prescrição da Lei Geral Tributária, que entrou em vigor em 01.01.1999 (v. o artº 6º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

5.1.2. Os arts. 48º e 49º da LGT, na sua redacção inicial, dispunham, respectivamente, o seguinte:

"Artigo 48º

Prescrição

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 — As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

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 5º ano posterior ao da liquidação.»

"Artigo 49º

Interrupção e suspensão da prescrição

1 — A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 — A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 — O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso."

A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os nºs. 1 e 3 deste artº. 49º, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

"1 — A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 — O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso."

Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele artº. 48º da LGT, o qual ficou com a redacção seguinte:

"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, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário."

Finalmente, a Lei n.º 53ºA/2006, de 29/12, veio alterar o citado artº 49º da LGT, que ficou com a seguinte redacção:

"1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - Revogado

3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 - O prazo de prescrição legal suspende-se 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."

5.1.3. Apliquemos agora este quadro legal aos factos provados e relevantes para a questão.

Nos autos estão em causa dívidas de IVA referentes ao ano de 1999.

Sendo o IVA um imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o prazo de prescrição de 8 anos contava-se, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte.

Porém, por via da alteração que o artº 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, o dito termo inicial do prazo começou a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

E esta nova redacção do preceito e este novo modo de contagem do prazo de prescrição são já aplicáveis no presente caso, dado que se trata de prazos que estavam em curso no início da vigência da lei que introduziu tal alteração, não havendo aqui qualquer aplicação retroactiva da nova disposição legal, uma vez que o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) – cfr. o segmento final do n.º 2 do artº. 12º do CCivil (entendimento idêntico tem, aliás, vindo a ser afirmado pela jurisprudência desta secção do STA, a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do artº. 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como resulta, entre outros, dos Acórdãos de 26/11/08 – Recurso n.º 598/08, de 20/05/09 – Recurso n.º 293/09, de 25/06/09 – Recurso n.º 1109/08, de 03/03/10 - Recurso n.º 1076/09 e de 30/06/10 – Recursos nºs. 0158/10 e 0201/10.

Assim, não sendo o início do prazo de prescrição, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à cobrança da dívida por parte da AT, é de concluir que, por aplicação da regra contida no segmento final daquele n.º 2 do artº. 12º do CCivil e no n.º 1 do artº. 12º da LGT, a nova redacção do preceito é aplicável ao presente caso.

Deste modo, o prazo de prescrição (de 8 anos) iniciou-se em 01/01/2000, pelo que terminaria em 01.01.2008.

O recorrente foi citado para a execução, na qualidade de responsável subsidiário, em 30/08/2006 (alínea i) do probatório supra), portanto, para além do prazo de cinco anos referido no artº. 48º, n.º 3 da LGT. Isto significa que qualquer causa interruptiva da prescrição verificada em relação ao devedor originário não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário. No caso concreto dos autos nem se-

quer está provado qualquer facto interruptivo relativo ao devedor originário, uma vez que dos factos das alíneas e) e f) do probatório resulta apenas que a sociedade executada foi citada para a execução a que se reporta o PEF n.º … em 27.03.2001 e que a carta registada remetida para citação da sociedade executada no PEF n.º … veio devolvida pelos CTT.

Porém, temos de entender se, em face do n.º 1 do artº 49º da LGT, que a citação do responsável subsidiário, efectuada antes de decorrido o prazo de prescrição – ainda que depois de decorrido o prazo de 5 anos referido no citado artº 48º, n.º 3 da LGT – interrompe o prazo de prescrição.

Na verdade, conforme se escreveu no Acórdão deste Tribunal e Secção acima citado (de 01.09.2010-Recurso n.º 0635/10), "*o efeito deste normativo (nº 3 do art. 48º da LGT) é apenas o de tornar irrelevante em relação ao responsável subsidiário as causas de interrupção da prescrição verificadas em relação ao devedor originário, sem prejuízo do efeito interruptivo resultante da sua própria citação (do responsável subsidiário), se ocorrer antes do termo do 8º ano a contar do início do prazo de prescrição (cfr. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª Edição, 2010, págs. 119/120).*"

Então, por força deste mesmo efeito interruptivo resultante da citação do oponente na sua qualidade de responsável subsidiário, ocorrida em 30/08/2006 (antes, portanto, de esgotado o dito prazo de 8 anos - contando o prazo desde 1/1/2000) e por força da consequente interrupção do prazo de prescrição conexo com a sua própria responsabilidade, concluímos que a dívida não está prescrita.

Não está, assim, correcto, o afirmado pelo recorrente na conclusão IIIª) ao referir que *"Entre a data de vencimento das obrigações fiscais e a data em que o Recorrente tomou conhecimento da dívida, completou-se o prazo de prescrição, sem se verificar qualquer causa de interrupção da prescrição em relação ao devedor subsidiário",* já que o facto interruptivo relevante foi a sua citação para a execução ocorrida em 30.08.2006, quando o facto tributário ocorreu em 1999.

O recorrente refere ainda a paragem do processo sem culpa do contribuinte entre 20.04.2001 e 14.11.2003. Porém, essa paragem é irrelevante para o caso do oponente, uma vez que, entretanto, foi citado, ainda antes do decurso do prazo da prescrição, ficando interrompido aquele prazo.

Por outro lado, também a paragem do processo já após a sua citação, entre 11.10.2006 e 12.12.2007 é irrelevante, uma vez que o n.º 2 do artº 49º da LGT foi expressamente revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, cujo artº 91º veio ainda determinar que aquela revogação se aplicava aos prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tivesse recorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo.

Ora, tendo tal Lei entrado em vigor em 01.01.2007, desde 11.10.2006 (início da paragem do processo) até aquela data não havia decorrido período de paragem superior a um ano, pelo que a revogação da citada norma produziu efeitos no caso concreto.

Entende o recorrente que o artº 91º citado, ao consagrar a aplicação retroactiva de um instrumento que revoga um mecanismo legal que era mais favorável ao Recorrente, violou o princípio da segurança jurídica e o artº 12º do Código Civil.

A esta questão respondeu já, de algum modo, o Acórdão deste Tribunal e Secção de 30.06.2010 – Recurso n.º 0635/2010, a propósito da aplicação do n.º 1 do artº 48º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, no qual se escreveu o seguinte:

*"Com efeito, esta nova redacção do preceito e este novo modo de contagem do prazo de prescrição são já aplicáveis no presente caso, dado que se trata de prazos que estavam em curso no início da vigência da lei que introduziu tal alteração, não havendo aqui qualquer aplicação retroactiva da nova disposição legal, uma vez que, como aponta o MP, o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) — cfr. o segmento final do n.º 2 do art. 12º do CCivil (entendimento idêntico tem, aliás, vindo a ser afirmado pela jurisprudência desta secção do STA, a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do art. 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. n.º 598/08; de 20/5/09, no rec. n.º 293/*09; de 25/6/09, no rec. n.º 1109/08; e de 3/3/10, no rec. n.º 1076/09).

Na verdade, como se refere neste último aresto, citando a lição de Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2002, pags. 235 e 242/243), «(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência» e «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».

Assim, não sendo o início do prazo de prescrição, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à cobrança da dívida por parte da AT, é de concluir que, por aplicação da regra contida no segmento final daquele n.º 2 do art. 12º do CCivil e no n.º 1 do art. 12º da LGT, a nova redacção do preceito é aplicável ao presente caso.

Por tudo o que ficou dito concluímos então no sentido de que ainda não se verificou a prescrição, improcedendo, por isso, as conclusões Iª) a XIª)

5.2. Passemos agora a conhecer da 2ª questão acima enunciada - inexigibilidade da mesma dívida – conclusões XIIª) a XIVª);

Sobre esta matéria, refere o recorrente que a dívida é ineficaz em relação a si, uma vez que *"anteriormente ao momento do conhecimento acidental da exigência de pagamento subsidiário, por parte do Recorrente, nunca este havia sido notificado pela Administração Fiscal da determinação do crédito e da exigência do seu pagamento"*.

Por outro lado*, "Do título executivo, nada consta que o Recorrente ... na qualidade de devedor subsidiário - tivesse sido convidado a proceder ao pagamento voluntário do imposto",* sendo ainda certo que por falta da notificação para o pagamento voluntário "*não teve oportunidade de se pronunciar acerca da dívida exequenda e da possibilidade de eventual pagamento por parte do devedor principal"*.

Resulta então daqui que o recorrente entende que a dívida só lhe poderia ser exigida em execução fiscal se tivesse sido previamente notificado para efectuar o pagamento voluntário da dívida.

Será que este entendimento colhe algum apoio legal?

5.2.1. O recorrente foi chamado à execução na qualidade de responsável subsidiário, tendo contra ele sido ordenada a reversão da execução fiscal (alínea h) do probatório).

Ora, de acordo com o artº 23º, nºs 1 e 2 da LGT, a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal, dependendo esta da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

Deste modo, não tinha o recorrente de ser notificado previamente à citação para o pagamento voluntário da dívida do devedor principal.

Por outro lado, como bem refere o MºPº no seu parecer de fls. 211/212, a menção de convite ao devedor subsidiário para pagamento voluntário do imposto não é requisito legal do título executivo (artº 163º, n.º 1 do CPPT) e nem o poderia ser porque, no momento em que é extraído se ignora a necessidade de reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, dependente da insatisfação da dívida exequenda pelo devedor originário (artº 153º, n.º 2 do CPPT).

Acresce ainda que tal notificação nem se compreenderia, na medida em que o responsável subsidiário *"fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição"*- (artº 23º, n.º 5 da LGT), o que significa que a dívida, neste caso, será paga como se de pagamento voluntário se tratasse.

Finalmente, a reversão contra o responsável subsidiário, de acordo com o disposto no artº 23º, n.º 4 do mesmo diploma, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação, pelo que o recorrente poderia ter-se pronunciado nos termos por si referidos nas alegações, já que conforme resulta de fls. 64, do acto de citação constam a proveniência da dívida e respectivo montante.

E, o artº 22º, n.º 4 da LGT, estabelece também que *"As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais"*.

5.2.2. Temos então que o fundamento invocado para a inexigibilidade da dívida em processo executivo não colhe apoio legal, já que o recorrente poderia ter efectuado o pagamento da dívida após a citação, como também poderia ter usado dos meios administrativos e judiciais para sua defesa, pelo que improcedem também as conclusões XIIª) a XIVª).

5.3. Vejamos, finalmente, a questão da ilegitimidade do oponente para a execução.

Entende o recorrente que o despacho de reversão não prova a sua culpa pelo facto de o património da sociedade se ter tornado insuficiente para satisfação das dívidas tributárias da executada, pelo que a reversão efectuada não deveria ter ocorrido.

A Administração Fiscal tinha, nos termos legais, de provar os pressupostos de culpa do recorrente o que no caso em apreço não aconteceu.

A sentença recorrida, por sua vez, entendeu que cabia à Fazenda Pública o ónus da prova do efectivo exercício de funções de gerência pelo oponente como pressuposto necessário ao exercício do direito de reversão, o que foi feito nos autos.

Sendo assim, e sendo o oponente responsável pela dívida exequenda ao abrigo do disposto no artº 24º, n.º 1, alínea b) da LGT, cabia-lhe demonstrar que não teve culpa pela falta de pagamento da prestação tributária em causa nos autos.

Este entendimento colheu também o apoio do MºPº, tal como resulta do parecer de fls. 211/212.

Temos então que existe divergência quanto à interpretação do artº 24º, n.º 1 da LGT no que se refere ao ónus da prova, pelo que importa dilucidar esta questão.

O referido artº 24º, n.º 1 da LGT estabelece o seguinte:

"1- 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:

a) 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;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Ora, desde logo se vê que a responsabilidade subsidiária depende, antes de mais, do efectivo exercício da gerência ou administração, ainda que somente de facto, à semelhança do que o artigo 13º do CPT também já consagrava.

No caso dos autos está provado que a oponente exerceu as suas funções de gerente da executada, quer no período em que as dívidas se constituíram, quer no período em que se venceram.

Sendo assim, o oponente poderá ser responsável subsidiário pelas dívidas em causa, pelo que importa apurar se a situação dos autos se enquadra na alínea a) ou na alínea b) a que acima nos referimos.

A letra da lei não deixa dúvidas quanto ao campo de aplicação de cada uma das alíneas. Assim, a alínea a) é aplicável às dívidas tributárias:

- cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo, mas postas à cobrança posteriormente à cessação do mesmo (se o facto constitutivo e a cobrança se verificarem no período de exercício do cargo é já aplicável a alínea b);

- ou quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse exercício.

Trata-se, em qualquer dos casos, de situações em que o gerente ou administrador já não exercia funções à data em que a dívida foi posta à cobrança, pelo que só responderá se tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a satisfação da prestação tributária.

O ónus da prova dessa culpa caberá à Fazenda Pública, estando agora em causa um facto positivo - a prova da culpa -, ao contrário do previsto no artigo 13º do CPT em que cabia ao gerente ou administrador provar a ausência de culpa (facto negativo).- Neste sentido v. António Lima Guerreiro – LGT Anotada, pág. 140/141 e Diogo Leite de Campos e outros – LGT Anotada, pág. 132.

Por sua vez, a alínea b) é aplicável quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo, o que significa que está aqui abrangida a situação em que nesse período concorrem o facto constitutivo e a cobrança.

E, nestes casos, e como resulta da expressão "quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento", o ónus da prova cabe aos gerentes ou administradores.

Compreende-se esta diferença de regimes já que no caso da alínea a) o gerente ou administrador não pode ser responsabilizado pela falta de pagamento, uma vez que, enquanto exerceu o cargo, a dívida ainda não tinha sido posta a pagamento; assim, apenas poderá ser responsabilizado por eventual culpa na insuficiência do património.

Já no caso da alínea b), constituindo o pagamento da prestação tributária uma obrigação do gerente ou administrador, não sendo aquela satisfeita, cabe aqueles provar que a falta de pagamento não lhes é imputável, podendo, nomeadamente, provar que os gerentes ou administradores que exerceram o cargo durante o período do nascimento da dívida praticaram actos lesivos do património da executada que impedem o pagamento por falta das verbas necessárias.

Uma vez que as dívidas se constituíram e se venceram no período do exercício do cargo da oponente, a situação é enquadrável na alínea b) supra referida, pelo que importa apurar se aquele provou que a falta de pagamento das dívidas lhe não era imputável.

Ora, não negando o oponente o exercício de facto e de direito da gerência da executada, a verdade é que não provou – como lhe competia, em face da parte final da alínea b) acima transcrita – que a falta de pagamento da dívida não lhe era imputável.

Sendo assim, e porque, ao contrário do invocado nas alegações, o ónus da prova cabia ao oponente e não à Fazenda Pública e este não cumpriu esse ónus, improcedem as conclusões XVª) a XIXª).

6. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *Valente Torrão* (relator) — *Isabel Marques da Silva — Alfredo Madureira.*

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Derrogação de sigilo bancário. Derrogação de sigilo profissional. Autorização prévia.

Sumário:

I — Embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no n.º 4, do art. 63º (LGT) podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspecção e só por via judicial podendo ser afastada tal oposição. Daí que, nos casos em que por via do acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha ou possa vir a ser invocado também o sigilo profissional, a AT, se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derrogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente, pois que o direito àquela oposição não é, nessa medida, afastado.

II — Porque a oposição, por devassa de sigilo profissional, ao acesso às contas e informações bancárias, por parte do contribuinte, impede a AT de aceder directamente a essas contas e informações, e dado que o n.º 3 do art. 87º do EOA estabelece que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo, irreleva a argumentação de que não existe tal devassa do sigilo profissional no caso de se pretender apenas a recolha de elementos sobre os rendimentos do contribuinte adstrito àquele sigilo profissional.

Processo n.º 668/10-30.
Recorrente: Director Geral dos Impostos.
Recorrido: Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira e outra.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Director-Geral dos Impostos recorre da sentença que, proferida pelo TAF de Coimbra, julgou procedente o recurso interposto do seu despacho que autorizou a derrogação do sigilo bancário relativo a contas e informações bancárias dos recorridos Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira e Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus Ferreira, ambos com os sinais dos autos.

1.2. O recorrente termina as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

a) Versam os autos sobre decisão proferida pela entidade ora recorrente que, nos termos do disposto na alínea b) do n.º l do artigo 63º-B da LGT, e com base em informação elaborada pelos serviços, autorizou que funcionários da Inspecção Tributária devidamente credenciados, pudessem aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas tituladas pelos então recorrentes e ora recorridos.

b) A necessidade de acesso a contas e elementos a coberto de sigilo bancário decorre do facto de se terem revelado infrutíferos os actos inspectivos e demais diligências tendentes à verificação e comprovação da veracidade dos rendimentos declarados pelos então recorrentes no ano de 2007, evidenciando as circunstâncias apuradas no âmbito do procedimento inspectivo "factos concretamente identificados indiciadores de falta de veracidade do declarado".

c) As prerrogativas de inspecção enunciadas no n.º l do artigo 63º da LGT dirigem-se, fundamentalmente, ao concreto apuramento ou comprovação da exacta situação tributária dos contribuintes e, consequentemente, à efectivação do dever fundamental de pagar impostos.

d) Dispõe o n.º 2 do artigo 63º da LGT que, sempre que a informação a aceder, por parte da inspecção tributária, se encontre protegida pelo «sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado», o acesso depende de prévia «autorização judicial, nos termos da legislação aplicável» sendo excepcionadas as situações em que a «lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização» - nomeadamente as situações que se acham sob os nºs. 1, 2 e 3 do artigo 63º-B da LGT.

e) De igual forma, o dever geral de cooperação que impende sobre os contribuintes, em geral, face às diligências levadas a cabo pela administração tributária, tendentes ao apuramento da sua situação tributária, cessa em caso de oposição deduzida por estes, com fundamento nas circunstâncias referidas

no n.º 4 da norma, relevando, na situação em apreço, o referido na alínea b), que legitima a «falta de cooperação» do contribuinte nas situações em que as diligências desenvolvidas pela Administração Tributária impliquem «A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvo os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária legalmente admitidos».

f) No caso dos autos inexiste oposição por parte do contribuinte. É o Tribunal que "presume" a susceptibilidade de violação do segredo profissional do advogado e com esse fundamento resolve a "questão" a "título prévio".

g) A exposição de motivos que antecede e fundamenta a decisão de acesso administrativo apenas analisa e pondera a factualidade que lhe é contemporânea.

h) Desta forma, visando o procedimento encetado o levantamento de sigilo bancário aos visados, não se alcança de que forma se poderia ter então reflectido e ponderado eventual violação de segredo profissional a que os então visados se encontram adstritos por força da profissão que exercem, sendo que estes participaram activamente no procedimento inspectivo sem nunca tal ter invocado.

i) Salvo melhor opinião - tendo em atenção que o procedimento inspectivo visa apenas a comprovação dos rendimentos declarados pelos visados - a correcta leitura dos preceitos envolvidos, artigo 63º nºs. l, 2, 4 e 5, 63º-B n.º l alínea b) da LGT, impõe interpretação no sentido de que só a recusa (oposição) por parte do visado fundamentada em segredo profissional imporia a necessidade de recurso, por parte da administração, a autorização judicial prévia de acesso a contas e elementos bancários.

j) Por outro prisma, retira-se do n.º l do artigo 87º do Estatuto da Ordem dos Advogados que «O advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços».

l) O sigilo profissional - regra basilar do exercício da advocacia - faz impender sobre o advogado o dever de ocultar, resguardar, ou não dizer, a essência da sua relação profissional com o cliente, obrigando-o a guardar e impedindo-o de revelar factos que lhe advieram ao conhecimento pelo exercício da profissão.

m) Do "segredo" encontram-se, naturalmente, excluídos, os factos públicos e notórios e outros que, pelo seu carácter, em nada contendem com os direitos e interesses que o cliente busca assegurar pela prestação de serviços que solicita.

n) Assim, só os factos, matérias e documentos, que advenham ao conhecimento do advogado por força da relação profissional, que tenham ou devam ter carácter oculto, devem ser objecto de segredo.

o) Tal carácter inexiste, salvo melhor opinião, perante a Administração Fiscal, no que respeita à relação económica que se estabelece entre advogado e cliente, nomeadamente quanto a pagamentos de honorários por este àquele efectivados e correspondente quitação.

p) Noutra dimensão, igualmente relevante, o sigilo profissional, para além de um dever; é, simultaneamente, um direito do advogado, na medida em que lhe confere a possibilidade de negar a prestação de informações ou o acesso a elementos com a invocação de tal fundamento.

q) Ora, esse direito, reafirma-se, nunca foi exercido pelo contribuinte/advogado durante o procedimento tendente a, administrativamente, aceder a contas bancárias por si tituladas, aspecto que, definitivamente, deve relevar na apreciação do mérito da decisão impugnada.

r) Assim, atendendo à particularidade do caso concreto, nada resultante da acção inspectiva permite à administração, sequer, supor que os elementos a que se pretende aceder contendam com o segredo profissional a que o visado advogado se encontra sujeito.

s) Na verdade, é difícil configurar matéria ou facto, que tendo vindo ao conhecimento deste pelo exercício da sua profissão - e como tal sujeita a sigilo - possa estar contido num registo, a crédito ou débito, averbado em conta bancária.

t) Igualmente, se considerarmos que durante o procedimento nunca foi suscitada a questão do sigilo profissional e ainda o facto de as contas bancárias a que se pretende aceder serem co-tituladas pela recorrida (que exerce profissão distinta) dificilmente se configurará uma situação ou quadro factual de eventual violação de segredo profissional de advogado e, como tal, determinasse a necessidade de prévio escrutínio judicial.

u) Acresce, como argumento, que o objectivo do legislador ao fazer depender de escrutínio judicial o exercício das prerrogativas da inspecção tributária no que concerne a factos cobertos pelo «sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado» é proteger os valores, socialmente relevantes que os mesmos encerram e não, proteger aqueles que, por força do exercício de profissão ou actividade, se encontram vinculados a tal dever de resguardo.

v) Mais, visando a actuação da Inspecção Tributária o «apuramento da situação tributária dos contribuintes» - cf. artigo 63º n.º l da LGT - não lhe cabe presumir, na falta de tal alegação, que os factos, matérias ou elementos a que pretende aceder contendam com os deveres de sigilo a que os advogados, por força do exercício da profissão se encontram vinculados.

x) Se assim fosse, tal conjectura teria que ser respeitada perante contribuintes jornalistas, funcionários públicos, magistrados e funcionários judiciais, advogados e funcionários forenses, solicitadores, corretores de bolsa, médicos e outros que, por força da profissão ou actividade que exercem, e nos termos da lei, se encontram vinculados a segredo.

z) Tal entendimento e actuação, a acontecer, contenderia com os princípios pelos quais a administração tributária deve pautar a sua actuação.

aa) Na verdade, a administração tributária deve pautar a sua actuação, no âmbito do procedimento tributário, por um conjunto de princípios de raiz constitucional - cf. artigo 266º n.º 2 da CRP, vertidos em lei ordinária no artigo 55º da LGT - que devem ser tomados em consideração em cada caso concreto.

ab) Entre esses princípios figuram o da igualdade, que implica tratamento igual de todos os contribuintes perante a lei.

ac) Desta forma, e no caso concreto, o simples facto de um dos contribuintes visado na acção inspectiva - que, recorde-se, tem apenas por fim a verificação e comprovação dos rendimentos declarados pelo agregado familiar que integra - se encontrar fiscalmente inscrito pela actividade de advogado não pode levar a presumir, sem mais, sob pena de violação dos princípios pelos quais a actuação da administração tributária se deve reger - nomeadamente o princípio da igualdade - que as acções a desenvolver contendem com segredo profissional a que o mesmo está obrigado, sendo imperativo que os visados a tal apelem.

ad) Assim, salvo melhor opinião, tendo sufragando entendimento distinto, a douta sentença recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação da lei - artigo 63º, nºs l, 2, 4, alínea b) e 5 e artigo 63º-B, n.º l alínea b) ambos da Lei Geral Tributária - aos factos.

Termina pedindo que o recurso seja julgado procedente e, em consequência, a sentença recorrida seja substituída por outra que afirme a legalidade da decisão impugnada.

1.3. Contra-alegaram os recorridos, pugnando pela confirmação do julgado, apresentando as Conclusões seguintes:

1. Não há, na douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, qualquer erro de direito resultante de uma eventual menos correcta interpretação e aplicação da lei, como o recorrente quer fazer crer.

2. O sigilo profissional do Advogado, previsto no artigo 87º do Estatuto da Ordem dos Advogados - Lei 15/2005, de 16 de Janeiro, é um dever do Advogado que só pode ser afastado nas circunstâncias previstas na Lei e dependente de procedimento próprio nos termos do respectivo regulamento - cfr. Regulamento n.º 94/2006, de 12 de Junho – "O advogado pode revelar factos abrangidos pelo segredo profissional, desde que tal seja absolutamente necessário para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio advogado ou do cliente ou seus representantes, mediante prévia autorização do presidente do conselho distrital respectivo, com recurso para o bastonário, nos termos previstos no respectivo regulamento."

3. Está desde logo o Advogado legalmente impedido de consentir a derrogação do sigilo profissional!

4. A regra geral em termos de derrogação de sigilo profissional no âmbito da inspecção tributária é aquela que decorre do n.º 2 do artigo 63º da LGT "O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, excepto nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização."

5. Já os nºs. 4 e 5 daquela norma referem-se expressamente às situações em que está legitimada a falta de cooperação do contribuinte, o que ocorre nomeadamente nos casos em que está em causa a consulta de elementos abrangidos pelo sigilo profissional, o qual só pode ser afastado mediante consentimento do contribuinte nos casos legalmente admitidos.

6. E por casos legalmente admitidos refere-se o legislador por um lado aos casos de consentimento no âmbito do sigilo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado e por outro lado aos casos de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária.

7. Ou seja, para efeitos de sigilo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado a regra para a sua derrogação é a autorização judicial e a excepção é o consentimento do titular nos casos legalmente admitidos!

8. A autorização judicial para derrogação do sigilo profissional é a regra, não existindo, neste âmbito, qualquer excepção que permita essa derrogação pela AT.

9. A excepção prevista no âmbito do sigilo profissional está contida no n.º 4 do artigo 63º da LGT e pressupõe o consentimento do contribuinte, que no caso presente lhe está legalmente vedado, sob pena de incorrer num ilícito disciplinar e criminal!! (cfr. artigo 195º do Código Penal).

10. Ou seja, estando legalmente vedado ao contribuinte consentir na derrogação do sigilo profissional, a única via admitida por Lei que permita o acesso da AT a tais elementos é a autorização judicial, por ser o Tribunal quem está mais qualificado para verificar se ocorrem os pressupostos de que a Lei faz depender tal derrogação.

11.O sigilo profissional é um dever do Advogado!

12. E um direito daqueles que são os seus clientes!

13. Não lhe sendo lícito derrogá-lo que não mediante autorização, em processo próprio, da Ordem dos Advogados ou do Tribunal!

14. Ora interpretar aqueles normativos legais no sentido pretendido pelo recorrente era, salvo melhor opinião, ilegal.

15. A regra é que a derrogação do sigilo profissional depende, não do consentimento do contribuinte por não ser este aquele que o sigilo profissional pretende salvaguardar, mas de uma entidade imparcial e com competência para efectuar o controlo das circunstâncias em que existe sigilo profissional, bem como aquelas em que a derrogação deste é admitido, o que deve ficar a cargo do Tribunal e da Ordem dos Advogados.

16. O consentimento, ou a não oposição como convenientemente o recorrente pretende que se entenda, está-lhe mesmo vedado, não podendo por sua iniciativa o Advogado prestar esse consentimento ou não se opor a que o mesmo seja derrogado.

17. Já o dispositivo legal em que a Administração Tributária fundamenta o despacho que autoriza o acesso às contas e documentos bancários existentes em nome do contribuinte e sem o consentimento deste - alínea b) do n.º l do artigo 63º-B da LGT, está exclusivamente reservado às situações em que está apenas em questão o sigilo bancário e não também o sigilo profissional, tendo ainda mesmo para aquele que se verificar determinados pressupostos que também no presente caso não se verificam ou sequer estão devidamente fundamentados.

18. Ademais, os recorridos na sua petição de recurso alegam claramente que as contas bancárias tituladas pelo aqui recorrido "são também de cariz misto, profissional e pessoal, pelo que em todas essas contas existem movimentos que não lhe dizem directamente respeito, que não são pessoais mas antes se referem a assuntos dos seus clientes. O que obrigatoriamente está abrangido pelo segredo profissional que terá de ser respeitado e cujo respeito o contribuinte está obrigado a promover. E neste caso o levantamento do sigilo bancário do contribuinte, implica simultaneamente a derrogação do segredo profissional de advogado a que está adstrito. O que impõe que tal derrogação do sigilo bancário fique dependente de escrutínio judicial, não podendo ser imposto por mera decisão da administração tributária como aconteceu no presente caso. Exigência que resulta expressamente do n.º 5 do artigo 63º da Lei Geral Tributária."

19. Pelo que, será de concluir pelo acerto da douta sentença do TAF de Coimbra.

20. Mas mesmo que assim não se entenda o que sem prescindir apenas se concede por mera cautela de patrocínio, sempre se dirá que,

21. Uma vez que não é levantada qualquer questão quanto aos rendimentos, exclusivamente da categoria A, auferidos pela requerente mulher, e uma vez que todos os fundamentos invocados pela administração tributária para aceder directamente à informação bancária dos requerentes se prendem exclusivamente com os rendimentos auferidos pelo requerente marido no âmbito da sua actividade profissional, é inadmissível quanto à requerente mulher o acesso directo dos funcionários da Inspecção Tributária à sua informação bancária tal como pretende a administração tributária.

22. Quanto a esta, a derrogação do sigilo bancário terá de respeitar as exigências do n.º 8 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária com a redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 01.09, e ainda anterior à redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12.

23. Estando em causa o acesso a informação bancária relativa ao ano de 2007 (período a que se refere a inspecção tributária externa que motivou o pedido de derrogação de sigilo bancário), e de acordo com o disposto no n.º 9 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária em que se dispõe: "O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores, a lei a aplicar no presente caso será a que se encontrava em vigor no período a que se referem as informações bancárias a que a administração tributária pretende ter acesso e a inspecção tributária no âmbito da qual foi pedido o levantamento do correspondente sigilo bancário, ou seja, no ano de 2007, apenas.

24. Terá assim de atender-se à redacção dada àquele artigo 63º-B da Lei Geral Tributária pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12.

25. E dispõe o n.º 8 do artigo 63º-B, na sua redacção vigente no ano de 2007, que "O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 4".

26. Uma vez que quanto à requerente Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus Ferreira não existe qualquer incorrecção apontada pela administração tributária quanto aos rendimentos por si auferidos e declarados, e consequentemente, não existe qualquer motivo para que a administração fiscal aceda à sua informação bancária, é evidente que aquela administração tributária só pretende aceder à sua in-

formação bancária na medida em que esta é casada com o contribuinte Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira e muita dessa informação bancária é partilhada pelo casal.

27. O que quer dizer que o acesso à informação bancária da requerente Ana Paula é apenas motivada, de acordo com a decisão da administração fiscal que aqui se impugna, e especialmente de acordo com a Informação da Divisão de Inspecção Tributária II - Equipa G da Direcção de Finanças de Coimbra, pelo facto desta ser casada com o contribuinte a cujos rendimentos e respectivas declarações fiscais a administração tributária aponta falhas e pretende comprovar.

28. A este respeito veja-se o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 20/05/2008, no Proc. n.º 02380/08, publicado em wvw.dgsi.pt, em que se decidiu que "mesmo onde se verifiquem relações familiares, desde logo por força do casamento, para efeitos do art. 63º-B da LGT (nº 8 na redacção actual e n.º 7 na redacção anterior), desde que um dos cônjuges não seja directamente visado no procedimento de derrogação do sigilo bancário, por o ser apenas por força da sua relação matrimonial, sempre será de considerar como "familiar" para efeitos da lei, nessa medida pressupondo autorização judicial expressa para o efeito".

29. Ora em face do circunstancialismo em que se pretende aceder à informação bancária da requerente mulher era exigido à administração fiscal que desse àquela contribuinte a possibilidade de exercer o direito de audição prévia, o que não aconteceu.

30. A preterição de tal formalidade significou na prática a negação à interessada do exercício de um direito essencial nas relações entre administração pública e administrados, o exercício do seu direito de defesa. Direito este constitucionalmente consagrado no artigo 267º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa.

31. Preterição essa que determina a nulidade do acto administrativo que é a decisão do Senhor Director-Geral dos Impostos de 20/05/2010, notificada aos requerentes através do ofício n.º 8035 de 31/05/2010, por ofensa do conteúdo essencial daquele direito fundamental previsto no artigo 267º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (cfr. art. 133º, n.º 2 alínea d) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do artigo 2º alínea d) do Cód. Proc. e Proc. Tributário).

32. Mas é ainda mais grave a nulidade do acto administrativo de que se recorre no que se refere ao acesso à informação bancária da requerente mulher.

33. É que, em face do circunstancialismo que motiva o acesso à informação bancária da requerente mulher e do disposto naquele n.º 8 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, a administração tributária não tem poder para neste caso decidir internamente o acesso directo dos funcionários da Inspecção Tributária à informação bancária da requerente Ana Paula.

34. No presente caso, e face ao circunstancialismo que motiva o acesso à informação bancária da requerente mulher e que resulta da própria Informação da Divisão de Inspecção Tributária II - Equipa G da Direcção de Finanças de Coimbra, a derrogação do sigilo bancário da contribuinte Ana Paula estava dependente de prévia autorização judicial a solicitar pela administração tributária ao Juiz do Tribunal Tributário de primeira instância da sua área de residência (cfr. art. 146º-C do Cód. Proc. e Proc. Tributário). O que também não aconteceu no presente caso.

35. É também por aqui nulo o acto administrativo por usurpação de poder por parte da administração fiscal que decidiu o que, em obediência aos artigos 63º-B, n.º 8, da Lei Geral Tributária e 146º-C do Cód. Proc. e Proc. Tributário teria de ser requerido e decidido por um Juiz. E assim nos termos do que se dispõe no artigo 133º, n.º 2 alínea a) do Cód. Procedimento Administrativo (aplicável por força do artigo 2º alínea d) do Cód. Proc. e Proc. Tributário).

36. E assim, também pelo disposto neste n.º 5 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária com a redacção trazida pela Lei n.º 94/2009, de 01.09, sempre seria indispensável a audição prévia da requerente mulher cujos rendimentos e respectivas declarações nunca foram colocadas em causa pela administração tributária e cujo acesso à informação bancária apenas é pretendido pelo facto de ter uma relação familiar com o contribuinte Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira cujos rendimentos e declarações são por aquela questionadas.

37. Ou seja, quer pela redacção do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária anterior à Lei n.º 94/2009, de 01.09 e também anterior à Lei n.º 64-A/2008, de 31.12, quer pela redacção actualmente vigente daquele artigo trazida pela Lei n.º 94/2009, de 01.09, sempre será nulo o acto administrativo recorrido por ofender o conteúdo essencial do direito fundamental previsto no artigo 267º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (cfr. art. 133º, n.º 2 alínea d) do Cód. Procedimento Administrativo, aplicável por força do artigo 2º alínea d) do Cód. Proc. e Proc. Tributário).

38. Mas também quanto ao requerente Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira inexistem fundamentos susceptíveis de suportar a decisão recorrida do Director-Geral dos Impostos de autorizar os funcionários da Inspecção Tributária a 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 e referentes ao ano de 2007.

39. E no que se refere à derrogação do sigilo bancário do contribuinte Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira - e porque a administração fiscal apenas pretende aceder à informação bancária relativa

ao ano de 2007 (como expressamente consta da decisão do Director-Geral dos Impostos que aqui se impugna), e até porque a inspecção no âmbito da qual foi tomada esta decisão de derrogação do sigilo bancário se restringe aos rendimentos desse ano de 2007 - é também de aplicar o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12, que estava em vigor nesse ano de 2007 (cfr. n.º 9 do art. 63º-B da Lei Geral Tributária).

40. Ora dispõe aquele artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, invocado pela administração tributária para legalmente fundamentar a decisão de derrogação do sigilo bancário do requerente, que:

- "A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

(...)

b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado."

41. Ora na informação da Divisão de Inspecção Tributária II - Equipa G, da Direcção de Finanças de Coimbra que serve de suporte à decisão do Director-Geral dos Impostos, começa por se invocar nos pontos 3.1 a 3.3 a suposta falta de colaboração do contribuinte na inspecção levada a cabo pela administração tributária.

42. Falta de colaboração essa que é absolutamente falsa, até porque falta de fundamentação e demonstração!!

43. Sendo certo que em face da restrição que uma tal decisão de derrogação do sigilo bancário do contribuinte inspeccionado representa para o seu direito fundamental de reserva da vida privada - consagrado no artigo 26º da Constituição da República Portuguesa e no capítulo dedicado aos Direitos, Liberdades e Garantias - e também para o segredo profissional a que está obrigado sempre seria exigível que a administração tributária promovesse no mínimo a participação do contribuinte na formação de tal decisão, possibilitando-lhe o direito de audição. E assim também em obediência ao princípio do contraditório consagrado no artigo 45º do Cód. Proc. e Proc. Tributário.

44. Pelo que também em relação ao impugnante Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira deveria ter sido cumprido o direito de audição prévia, o que não aconteceu. O que também motiva a declaração de nulidade do acto administrativo recorrido. - (cfr. alínea d) do n.º 2 do artigo 133º do Cód. Procedimento Administrativo).

45. Em face de tudo quanto aqui fica exposto é manifesta a ilegalidade do acto administrativo que foi objecto de recurso jurisdicional para o TAF de Coimbra, o qual é por consequência nulo ou pelo menos anulável, seja nos termos já doutamente decididos em primeira instância, seja nos demais alegados na petição inicial do recurso jurisdicional apresentado no TAF de Coimbra.

Terminam pedindo a improcedência do recurso.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes:

«A sentença recorrida decidiu e bem, que mesmo que se verifiquem os pressupostos da derrogação administrativa do sigilo bancário prevista no artigo 63º-B da LGT, uma vez deduzida oposição por parte do contribuinte no acesso às suas contas bancárias com fundamento em sigilo profissional, a administração tributária só poderá aceder a tal informação após autorização judicial concedida nos termos do n.º 5 do artigo 61º da LGT.

Por sua vez a entidade recorrente alega que a pretensão da Administração não abrangia a devassa do segredo profissional visto que o que se visava esclarecer respeitava unicamente ao montante dos rendimentos obtidos pelo contribuinte relativamente ao exercício de 2007 e não às relações estabelecidas entre este e os seus clientes.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito resulta do art. 87º, n.º 1 da Lei 15/2005 de 26 de Janeiro (Estatuto da Ordem dos Advogados) o advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços, designadamente:

a) A factos referentes a assuntos profissionais conhecidos, exclusivamente, por revelação do cliente ou revelados por ordem deste;

b) A factos de que tenha tido conhecimento em virtude de cargo desempenhado na Ordem dos Advogados;

c) A factos referentes a assuntos profissionais comunicados por colega com o qual esteja associado ou ao qual preste colaboração;

d) A factos comunicados por co-autor, co-réu ou co-interessado do seu constituinte ou pelo respectivo representante;

e) A factos de que a parte contrária do cliente ou respectivos representantes lhe tenham dado conhecimento durante negociações para acordo que vise pôr termo ao diferendo ou litígio;

f) A factos de que tenha tido conhecimento no âmbito de quaisquer negociações malogradas, orais ou escritas, em que tenha intervindo.

E sublinha-se no n.º 3 do mesmo normativo que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo.

Esta parece-me ser a principal razão porque o presente recurso não pode proceder.

E que, como bem salientam os recorridos, as informações bancárias do advogado estarão igualmente abrangidas pelo segredo profissional, pois que, ainda que de forma indirecta, se poderão relacionar com informações bancárias dos clientes e movimentos financeiros em relação aos quais o advogado está obrigado a guardar sigilo.

Daí que se imponha, face aos interesses envolvidos, a necessidade de autorização judicial nos termos do n.º 5 do artigo 61º da LGT.

Ou seja a Administração Fiscal poderá ter acesso à conta bancária do contribuinte, mas mediante autorização judicial, não podendo, no caso subjudice, lançar mão da simples derrogação administrativa.

Acresce dizer que na jurisprudência se poderá ver, em abono desta tese, para além do Acórdão citado na decisão recorrida, o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20.08.2008, recurso 715/08, in www.dgsi.pt.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

1.5. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1). Por decisão de 20.05.2010, O Director Geral dos Impostos autorizou:

"que 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 sejam titulares os sujeitos passivos Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira (...) e Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus Ferreira (...) relativamente ao ano de 2007, conforme teor de fls. 3 do processo administrativo que aqui se dá por reproduzido.

2). Através do ofício n.º 8035, de 31.05.2010 a Equipa de Apoio à Inspecção Tributária (EAIT) que a Direcção de Finanças de Coimbra notificou, por carta registada com A/R, o requerente Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira da decisão proferida pelo Director-Geral dos Impostos referida em 1) que autorizou o acesso directo a funcionários da inspecção tributária devidamente credenciados a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas, conforme os termos constantes de fls. 1 do processo administrativo apenso e documento nº. 1 que aqui se dão por reproduzidos.

3). A petição inicial referente ao presente recurso da Decisão de Acesso Directo da Administração à Informação Bancária foi presencialmente apresentada em juízo em 09.06.2010, conforme resulta do teor de fls. 1 juntas aos autos e cujos termos se dão aqui por reproduzidos.

4). O requerente marido exerce a profissão de advogado.

5). No âmbito do procedimento tributário, a Administração Tributária não procedeu à notificação da requerente mulher nos termos e para os efeitos previstos no artigo 63º-B, n.º 5 da LGT.

6). O requerente Alcídio Mateus Ferreira após solicitação da Administração Tributária preencheu a lista que consta como anexo 1 à informação da Divisão de Inspecção Tributária II - Equipa G, da Direcção de Finanças de Coimbra que foi entregue em 10 de Novembro de 2009, conforme resulta da informação constante de fls. 29 a 34 dos autos que aqui se dá por reproduzida.

7). Em 10 de Novembro de 2009, o requerente foi pessoalmente notificado para identificar os processos e serviços prestados, mencionar de forma completa os nomes dos clientes e respectivos números de identificação fiscal nos recibos emitidos, conforme teor de fls. 31 da informação junta conjugada com fls. 35 e que aqui se dão por reproduzidas.

8). O requerente Alcídio Mateus Ferreira disponibilizou ao Inspector Tributário toda a documentação, designadamente, duplicados de todos os recibos emitidos, documentos de registos e de escrita, os livros de suporte referente ao período temporal compreendido entre 2004 até 2010, bem como, um espaço fisico para o desenvolvimento da investigação, nas instalações do seu escritório, conforme resulta do teor de fls. 36 a 99 cujo teor das mesmas se dá aqui por integralmente reproduzido.

9). Por ofício n.º 6237, datado de 22.04.2010, o Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspecção (SPGAI) da Direcção de Finanças de Coimbra informou o Director Geral dos Impostos que, quanto aos sujeitos passivos Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira e Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus Ferreira foram identificadas situações de falta de veracidade dos elementos declarados, acompanhado da devida informação com vista à prolação superior de despacho autorizando o acesso a todas as contas bancárias, conforme teor de fls. 4 cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

10). Em 14 de Maio de 2010, pela Divisão de Inspecção Tributária II - Equipa G da Direcção de Finanças de Coimbra foi elaborada a informação de fls. 6 a 17 do processo administrativo, que aqui se dá por inteiramente reproduzida e donde ressalta com interesse para a decisão que: "o sujeito passivo Alcídio Mateus Ferreira, no exercício da advocacia, código da tabela de actividade 6010, em sede de

IRS, inscrito no regime simplificado, desde 2001, estando enquadrado no regime normal trimestral desde 1997/09/01 em sede de IVA, no ano de 2007 declarou rendimentos no valor de € 37.128,81;

- o sujeito passivo Ana Paula Mateus, como …, a trabalhar por conta de outrem, em sede de IRS é tributado pela categoria A;

- e terem sido identificados rendimentos omitidos superiores aos declarados, designadamente, de € 78.958,34, de um único cliente em que foram emitidos 2 recibos no valor de € 9.500,00 e ainda omissão de uma indemnização no valor de € 50.000,00, no exercício de 2007.

- E, na qual se conclui pela seguinte proposta: "Assim, tais factos constituem falta de colaboração, ao que associado a actos e factos que originaram valores recebidos, não declarados, consubstanciados em falta de veracidade do declarado, solicitamos que, seja autorizado o levantamento do Sigilo Bancário, nos termos da alínea b) do artigo 63º-B da LGT, às contas bancárias do contribuinte Alcídio Manuel Martins, e sua esposa Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus, ou em que qualquer deles tenha poderes de movimentação, nomeadamente, as conhecidas, da CGD, (...), para o ano de 2007", conforme resulta de fls. 29 a 34 que aqui se dá por reproduzido.

11). A informação referida em 10), em 17.05.2010 foi objecto de parecer nos seguintes termos: "Face ao informado e dada a existência de factos identificadores da falta de veracidade dos valores declarados, relativamente ao exercício de 2007, solicita-se nos termos da alínea b) do n.º 1, do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o acesso a toda a informação bancária, dos titulares Alcídio Manuel Martins Ferreira e cônjuge Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus, designadamente, das contas que foram identificadas, na Caixa Geral de Depósitos, NIB (...) e conta n.º (...), do ano de 2007", conforme os termos constantes de fls. 29 e que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

12). A informação referida em 10), em 17.05.2010 foi ainda objecto de vários despachos nos seguintes termos:

- "Visto. Concordo com a presente proposta.";

- "Concordo, devendo manter-se o processo no Gabinete do Exmo. Senhor Director-Geral para decisão, nos termos do previsto no artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, por se encontrarem reunidos os fundamentos para o acesso às contas bancárias";

- "Concordo. Tendo em consideração o que vem relatado na informação da inspecção tributária, parece-me que se encontram preenchidos os pressupostos para a derrogação do sigilo bancário"; conforme teor de fls. 29 cujos termos se dão aqui integralmente por reproduzidos.

13). A inspecção externa aos rendimentos dos auferidos pelo sujeito passivo no ano de 2007, correspondente ao O1200901594 teve início em 29 de Outubro de 2009.

Mais resultou provado:

14). A declaração referente ao ano de 2007 e cuja veracidade se pretende comprovar é conjunta.

15). Isidro Costa Antunes, na qualidade de cliente, do requerente Alcídio Mateus Ferreira, no âmbito do procedimento tributário prestou declarações à Divisão de Inspecção Tributária II, Equipa G, da Direcção de Finanças de Coimbra, conforme teor de fls. 40 do processo administrativo cujo teor se dá aqui por reproduzido.

16). Ricardo Jorge Teixeira Neves, na qualidade de cliente, do requerente Alcídio Mateus Ferreira, no âmbito do procedimento tributário e na sua notificação para prestar esclarecimentos pronunciou-se por escrito, conforme os termos melhor expressos a fls. 54 dos autos que aqui se dão por reproduzidos.

17). Dulce Bera Antunes da Silva, na qualidade de cliente, do requerente Alcídio Mateus Ferreira, no âmbito do procedimento tributário e na sua notificação para prestar esclarecimentos pronunciou-se por escrito, conforme os termos melhor expressos a fls. 57 dos autos que aqui se dão por reproduzidos.

18). Isidro Costa Antunes, na qualidade de cliente, do requerente Alcídio Mateus Ferreira, no âmbito do procedimento tributário e na sua notificação para prestar esclarecimentos pronunciou-se por escrito, conforme os termos melhor expressos a fls. 61 dos autos que aqui se dão por reproduzidos.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente o recurso judicial e anulou o acto recorrido [a decisão do Director Geral dos Impostos que autorizou «que 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 sejam titulares os sujeitos passivos Alcídio Manuel Martins Mateus Ferreira (...) e Ana Paula Frazão Rodrigues Mateus Ferreira (...) relativamente ao ano de 2007»], com base, essencialmente, na seguinte argumentação:

Embora do regime constante no art. 63º-B da LGT resulte que o legislador entendeu atribuir à AT o poder administrativo de aceder directamente a todas as informações ou documentos bancários, derrogando o sigilo bancário, sempre quando existam os pressupostos mencionados no seu n.º 1 e embora ali se prevejam situações em que a AT acede directamente àqueles documentos sem dependência de consentimento do titular dos elementos protegidos, em todas as situações contempladas no mesmo preceito legal são comuns (nº 4) as exigências legais das correspondentes decisões deverem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, estando igualmente sujeitas

a estes três tipos de levantamento administrativo do sigilo bancário não apenas o contribuinte, mas também as entidades que com ele se encontrem numa relação de domínio.

Nos nºs. 1 e 2 do dito normativo legal estão previstas situações em que a AT tem acesso directo a determinados documentos cobertos pelo sigilo bancário, ou seja, aquelas situações em que, independentemente de autorização do tribunal ou do interessado, é a própria administração que decide aceder a esses documentos, limitando, porém, a sua actuação ao que for necessário para obtenção dos fins em vista, como impõe o princípio da proporcionalidade (cfr. arts. 266º, n.º 2 da CRP e 55º da LGT).

Mas, no caso concreto, coloca-se a questão de saber se, sendo o sujeito passivo advogado, a AT, tendo constatado factos concretamente indiciadores da falta de veracidade nos rendimentos declarados no ano de 2007 e que estando conexos com o exercício da advocacia, não teria que, previamente, solicitar autorização ao Tribunal para a derrogação do sigilo bancário.

Ora, apesar de não resultar dos autos que no decurso do procedimento tributário o requerente tivesse feito qualquer alusão a essa circunstância, o que é verdade é que na petição inicial, nomeadamente do alegado no seu n.º 25 e no demais de fls. 24 da mesma, o requerente referencia, de forma clara e expressa, tal segredo profissional e o acesso às contas bancárias de que o recorrente é titular deve ser enquadrado no previsto no n.º 2 do artigo 63ºda LGT, sendo, por isso, um acto passível de prévia sindicância judicial e, por consequência, o recurso ao procedimento de autorização judicial.

E tendo em conta o disposto neste art. 87º do EOA, aprovado pela Lei n.º 15/2005, de 26/1, é de concluir no sentido de que a AT só deveria e poderia aceder às informações e documentação bancária depois de obtida a devida autorização judicial, uma vez que, parte da matéria investigada poderia estar abrangida pelo segredo profissional porquanto os elementos factos verificados como sendo desconformes com a veracidade do declarado estavam relacionados com o exercício da advocacia.

Assim, no caso concreto, importava que a AT no decurso da inspecção externa tivesse dado cumprimento ao previsto nos nºs. 1, 2 e 4, alínea b) e 5 todos do art. 63º, conjugados com o art. 63º-B, n.º 1, alínea b), ambos da LGT, porquanto a excepção ou ressalva consagradas nos nºs. 2 e 4, alínea b) do art. 63º da LGT quanto à desnecessidade de autorização judicial para a derrogação do sigilo, apenas se reporta ao caso específico do sigilo bancário, aí se não englobando o sigilo profissional ou outro dever de sigilo.

Pelo que, não o tendo feito, se deve concluir que a decisão recorrida não cumpriu todas as formalidades exigidas por lei, enfermando do vício de forma decorrente da preterição de uma formalidade legal porquanto a derrogação do sigilo bancário, no caso vertente, era passível de prévia sindicância judicial, devendo a mesma ser anulada em conformidade com o previsto no art. 135º do CPA, ficando prejudicada a pronúncia quanto às demais questões suscitadas.

3.2. De acordo com o teor das Conclusões do recurso, podemos sintetizar a discordância do recorrente com o decidido em duas razões:

- A primeira [cfr. Conclusões a) a i) e ac)] tem que ver com o entendimento no sentido de que a exposição de motivos que antecede e fundamenta a decisão de acesso administrativo apenas analisa e pondera a factualidade que lhe é contemporânea, sendo que, no caso dos autos, inexistiu oposição por parte do contribuinte, sendo o Tribunal a presumir a susceptibilidade de violação do segredo profissional do advogado e com esse fundamento resolvendo a questão a título prévio.

Ora, visando o procedimento encetado o levantamento de sigilo bancário aos visados, não se alcança de que forma se poderia ter então reflectido e ponderado eventual violação de segredo profissional a que os então visados se encontram adstritos por força da profissão que exercem, sendo que estes participaram activamente no procedimento inspectivo sem nunca tal terem invocado, pelo que - tendo em atenção que o procedimento inspectivo visa apenas a comprovação dos rendimentos declarados pelos visados - a correcta leitura dos preceitos envolvidos (art. 63º nºs. l, 2, 4 e 5, 63º-B n.º l alínea b) da LGT), impõe interpretação no sentido de que só a recusa (oposição) por parte do visado fundamentada em segredo profissional imporia a necessidade de recurso, por parte da administração, a autorização judicial prévia de acesso a contas e elementos bancários.

- A segunda razão [cfr. Conclusões j) a ab)] prende-se com o entendimento de que, por um lado, se retira do n.º l do artigo 87º do EOA que só os factos, matérias e documentos que advenham ao conhecimento do advogado por força da relação profissional, que tenham ou devam ter carácter oculto, devem ser objecto de segredo, sendo que inexiste tal carácter perante a AT, no que respeita à relação económica que se estabelece entre advogado e cliente, nomeadamente quanto a pagamentos de honorários por este àquele efectivados e correspondente quitação e, por outro lado, o sigilo profissional, para além de um dever, é, simultaneamente, um direito do advogado, na medida em que lhe confere a possibilidade de negar a prestação de informações ou o acesso a elementos com a invocação de tal fundamento, direito este que, no caso, nunca foi exercido pelo contribuinte/advogado durante o procedimento tendente a, administrativamente, aceder a contas bancárias por si tituladas, aspecto que, definitivamente, deve relevar na apreciação do mérito da decisão impugnada.

Visando a actuação da Inspecção Tributária o «apuramento da situação tributária dos contribuintes» - art. 63º n.º l da LGT - não lhe cabe presumir, na falta de tal alegação, que os factos, matérias ou

elementos a que pretende aceder contendam com os deveres de sigilo a que os advogados, por força do exercício da profissão se encontram vinculados e, se assim fosse, tal entendimento contenderia com princípios constitucionais pelos quais a administração tributária deve pautar a sua actuação, nomeadamente com o princípio da igualdade, que implica tratamento igual de todos os contribuintes perante a lei - cf. art. 266º n.º 2 da CRP e art. 55º da LGT - que devem ser tomados em consideração em cada caso concreto.

Deste modo, as questões que cumpre apreciar e decidir neste recurso são as de saber se a sentença recorrida padece de erro de julgamento por violação, nomeadamente, dos arts. 55º, 63º nºs. l, 2, 4 e 5, 63º-B n.º 1 alínea b) da LGT e 266º, n.º 2 da CRP.

Vejamos.

4.1. No que aqui interessa, o art. 63º da LGT, na sua redacção originária, dispunha nos seus nºs. 1, 2 e 5 o seguinte:

«1 - Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais;

b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos susceptíveis de esclarecer a sua situação tributária;

c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;

d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;

e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;

f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da acção inspectiva.

2 - O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável.

(…)

4 - A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

a) (…);

b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvo consentimento do titular;

(…)

5 - Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas no número anterior, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

(…)».

4.2. Posteriormente, a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, alterou, além do mais, os nºs 2 e alínea b) do n.º 4 deste artigo 63º da LGT, os quais ficaram com a redacção seguinte:

«2 - O acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, excepto nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização.

(…)

4 - A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

a) (…);

b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária legalmente admitidos».

4.3. Por sua vez, o art. 63º-B da mesma LGT (que fora aditado pela referida Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 8/2001, de 13/3 e, posteriormente, alterado pelo DL n.º 320-A/2002, de 30/12, veio de novo a ser alterado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, que lhe introduziu a redacção seguinte, no que aqui interessa:

«Acesso a informações e documentos bancários»

«1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) …

b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.

2 …

3 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) …

c) …

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no número anterior dependem da audição prévia do contribuinte nos casos previstos no n.º 2 e no n.º 3 e são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo, excepto nas situações previstas no n.º 3, em que o recurso possui efeito suspensivo.

6 …

7 …

8 - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 4.

9 …

10 …»

4.4. Entretanto, a alínea b) do n.º 3 foi revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 e, posteriormente, o art. 2º da Lei n.º 94/2009, de 1/9, alterou a redacção dos nºs. 1, 2, 4 e 5 deste art. 63º-B, revogando, igualmente, os seus nºs. 3 e 8, ficando, o dito normativo, com a redacção seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 63.º-B (Lei 94/2009)

[...]

1 -...

a)...

b) Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;

c) …

d) …

e) …

f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta.

2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

3 - (Revogado.)

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no n.º 1 são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo e os previstos no n.º 2 dependem da audição prévia do familiar ou terceiro e são susceptíveis de recurso judicial com efeito suspensivo, por parte destes.

6 -...

7 -...

8 - (Revogado.)

9 -...

10 -...»

4.5. Posteriormente o mesmo art. 63º-B veio a ser objecto de nova alteração introduzida pela Lei n.º 37/2010, de 2/9, mas as mesmas não relevam para o presente caso.

5. Da conjugação e articulação de todo este regime jurídico, constata-se que a lei prevê um regime diferenciado, consoante a AT pretenda aceder a informação protegida pelo sigilo bancário ou pretenda aceder a informação protegida pelo sigilo profissional ou outro dever de sigilo legalmente protegido.

No caso de derrogação do sigilo bancário a utilização da via judicial, por parte da AT, é facultativa, desde que estejam reunidos os pressupostos previstos no art. 63º-B da LGT.

Mas, no caso de derrogação do sigilo profissional, é obrigatória a utilização da via judicial, dado que nos nºs. 2 e 4, alínea b) do citado art. 63º-B, apenas se reportam à desnecessidade de autorização judicial para o caso específico da derrogação do sigilo bancário, não se englobando nesses normativos nem o sigilo profissional nem outros deveres de sigilo (cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, n.º 10, pág. 21, citado nos acs. desta secção do STA, de 20/8/2008 e 2/12/2009, recs. nºs. 715/08 e 01116/09, respectivamente).

Não existindo, pois, uma total oponibilidade relativamente ao sigilo profissional, caberá, todavia, ao tribunal a apreciação dos fundamentos apresentados para a respectiva derrogação.

No caso vertente, os AA (ora recorridos) invocaram o sigilo profissional de advogado e a sentença recorrida veio a considerar que, apesar de não resultar dos autos que no decurso do procedimento tributário o requerente tivesse feito qualquer alusão a essa circunstância, invocou tal segredo profissional no recurso da decisão do Sr. Director-Geral dos Impostos, e, por isso, tendo em conta o disposto no art. 87º do EOA (aprovado pela Lei n.º 15/2005, de 26/1), é de concluir no sentido de que a AT só deveria e poderia aceder às informações e documentação bancária depois de obtida a devida autorização judicial, uma vez que, parte da matéria investigada poderia estar abrangida pelo segredo profissional porquanto os elementos factos verificados como sendo desconformes com a veracidade do declarado estavam relacionados com o exercício da advocacia. Ou seja, importava, no caso, que a AT no decurso da inspecção externa tivesse dado cumprimento ao previsto nos nºs. 1, 2 e 4, alínea b) e 5 todos do art. 63º, conjugados com o art. 63º-B, n.º 1, alínea b), ambos da LGT.

O recorrente sustenta, porém, que, inexistindo oposição por parte do contribuinte, e visando o procedimento, no caso, o levantamento de sigilo bancário aos visados, não se poderia ter então reflectido e ponderado eventual violação de segredo profissional a que os então visados se encontram adstritos por força da profissão que exercem, sendo que estes participaram activamente no procedimento inspectivo sem nunca tal terem invocado, pelo que, a correcta leitura dos arts. 63º e 63º-B da LGT, impõe interpretação no sentido de que só a recusa (oposição) por parte do visado fundamentada em segredo profissional imporia a necessidade de recurso, por parte da administração, a autorização judicial prévia de acesso a contas e elementos bancários.

Todavia, julgamos que a sentença decidiu de acordo com a lei.

Com efeito, sendo certo, como se disse, que no caso de derrogação do sigilo profissional, é obrigatória a utilização da via judicial, dado que nos nºs. 2 e 4, alínea b) do citado art. 63º-B, apenas se reportam à desnecessidade de autorização judicial para o caso específico da derrogação do sigilo bancário, não se englobando nesses normativos nem o sigilo profissional nem outros deveres de sigilo, a AT não poderia, a coberto da ressalva permitida, para o sigilo bancário, pelo art. 63º-B (derrogação deste quando estejam reunidos os pressupostos ali previstos) derrogar também o sigilo profissional, mesmo que o mesmo não tenha sido então invocado.

É que, embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no n.º 4, do art. 63º (LGT) podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspecção e só por via judicial podendo ser afastada tal oposição.

O que significa que, nos casos em que por via do acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha ou possa vir a ser invocado também o sigilo profissional, a AT, se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derrogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente, pois que o direito àquela oposição não é, nessa medida, afastado.

Até porque «o tribunal, em caso de oposição do contribuinte, não intervém para conceder dispensa do segredo, mas somente para certificar se o direito excepcionante do princípio geral de segredo de que goza a administração fiscal está a ser exercido no seu concreto campo, derrogando os princípios gerais da legalidade e da execução prévia dos actos administrativos» (cfr. Benjamim Rodrigues, in "O sigilo bancário e o sigilo fiscal", na colectânea "Sigilo bancário", Lisboa, 1997, pg. 113, citado por Lima Guerreiro, LGT anotada, Anotação 16 ao art. 63º).

Daí que careça de suporte legal a alegação, por parte do recorrente, no sentido de que, pelo facto de não se ter oposto no procedimento, o contribuinte não pode agora invocar tal ilegalidade. Por um lado, não é verdade que o contribuinte não se tenha oposto, já que, quando foi perguntado sobre a disponibilização das suas contas bancárias, respondeu negativamente (cfr. auto de fls. 22 do apenso administrativo); por outro lado, se entender que ocorreu alguma ilegalidade no procedimento, não está vedado ao contribuinte invocá-la na respectiva impugnação do acto. Até porque, exigindo a alínea b) do n.º 4 do citado art. 63º da LGT o consentimento do titular, ainda que se possa entender que ele pode ser tácito, a verdade é que não corresponde à falta de oposição: isto é, tal falta não significa, «a se», consentimento.

Aliás, como alegam os recorridos, o sigilo profissional do advogado, previsto no art. 87º do EOA, é um dever do advogado e é um direito daqueles que são os seus clientes, só podendo ser afastado nas

circunstâncias previstas na lei e dependente de procedimento próprio nos termos do respectivo regulamento - cfr. Regulamento n.º 94/2006, de 12/6, pelo que está ele, desde logo, legalmente impedido de consentir a derrogação de tal sigilo profissional. **([1])**

Daí que, ao invés do que sucede com o sigilo bancário (que, dentro dos referidos pressupostos, pode ser derrogado pela própria AT), para o sigilo profissional a autorização judicial seja, como acima se disse, a regra em termos da sua derrogação, não existindo, neste âmbito, qualquer excepção que permita essa derrogação pela AT.

E segundo o disposto naquele art. 87º o advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços, designadamente, quanto aos factos especificados nas als. a) a f) desse normativo, sublinhando-se no seu n.º 3 que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo.

Ora, como aponta o MP e os recorridos, as informações bancárias do advogado estarão igualmente abrangidas pelo segredo profissional, pois que, ainda que de forma indirecta, se poderão relacionar com informações bancárias dos clientes e movimentos financeiros em relação aos quais o advogado está obrigado a guardar sigilo. Daí que se imponha, face aos interesses envolvidos, a necessidade de autorização judicial nos termos do n.º 5 do art. 63º da LGT, podendo a AT ter acesso à conta bancária do contribuinte, mas mediante autorização judicial e não podendo, no caso vertente, lançar mão da simples derrogação administrativa.

Não pode, assim, proceder a alegação do recorrente, no sentido de que «a correcta leitura dos preceitos indicados, impõe interpretação no sentido de que só a recusa (oposição) por parte destes fundamentada em segredo profissional imporia a necessidade de recurso, por parte da administração a autorização judicial prévia de acesso a contas e elementos bancários» e no sentido de que «o sigilo profissional, para além de um dever é, simultaneamente, um direito do advogado, na medida em que lhe confere a possibilidade de negar a prestação de informações ou o acesso a elementos com a invocação de tal fundamento».

Como se refere na sentença recorrida, tendo em conta o disposto no art. 87º do EOA, é de concluir no sentido de que a AT só deveria e poderia aceder às informações e documentação bancária depois de obtida a devida autorização judicial, uma vez que, parte da matéria investigada poderia estar abrangida pelo segredo profissional porquanto os elementos fácticos verificados como sendo desconformes com a veracidade do declarado estavam relacionados com o exercício da advocacia. Pelo que, no caso, importava que a AT no decurso da inspecção externa tivesse dado cumprimento ao previsto nos nºs. 1, 2 e 4, alínea b) e 5 todos do art. 63º, conjugados com o art. 63º-B, n.º 1, alínea b), ambos da LGT, porquanto a excepção ou ressalva consagradas nos nºs. 2 e 4, alínea b) do art. 63º da LGT quanto à desnecessidade de autorização judicial para a derrogação do sigilo, apenas se reporta ao caso específico do sigilo bancário, não se englobando aí o sigilo profissional.

E nem se vê que esta interpretação viole o disposto nos arts. 266º, n.º 2 da CRP e 55º da LGT; antes pelo contrário: só o estrito cumprimento da lei é que pode assegurar a prossecução dos princípios ali referidos, o que, como vimos, não sucedeu no presente caso.

Improcedem, pois, as Conclusões a) a i) e ac).

6. Quanto à questão [cfr. Conclusões j) a ab)] que se prende com o entendimento de que, por um lado, se retira do n.º l do artigo 87º do EOA que só os factos, matérias e documentos que advenham ao conhecimento do advogado por força da relação profissional, que tenham ou devam ter carácter oculto, devem ser objecto de segredo, sendo que inexiste tal carácter perante a AT, no que respeita à relação económica que se estabelece entre advogado e cliente, também o recorrente carece de razão legal.

Com efeito, como se expressou no citado ac. deste STA, de 2/12/2009, rec. 01116/09, aceitando-se que «no caso do segredo profissional e, em especial, no que está em causa nos autos - segredo profissional de advogado - em que a ponderação dos interesses envolvidos reveste uma especial importância e relevo para a preservação da relação de confiança dos cidadãos na classe profissional dos advogados tendo em vista "o interesse da justiça na sua mais lata acepção" - cfr. Acórdão de 15/12/2004, rec. n.º 1862/03 (secção administrativa)», então, «perante a invocação do sigilo profissional, não se compreenderia que a administração tributária tivesse a possibilidade de derrogar administrativamente a protecção conferida por esse dever de sigilo sem prévia sindicância judicial» e «se estamos em face de recusa do contribuinte com fundamento em sigilo profissional, só podendo a derrogação do sigilo bancário ter lugar mediante autorização judicial, tal como resulta do n.º 5 do art. 63º citado, não pode simultaneamente aplicar-se a derrogação pela Administração Fiscal limitada a certos elementos das contas e informações bancárias».

Até porque, como se disse, prevendo-se no n.º 3 do art. 87º do EOA que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo, há que concluir que as informações bancárias do advogado estarão igualmente abrangidas pelo segredo profissional, pois que, ainda que de forma indirecta, se poderão relacionar com informações bancárias dos clientes e movimentos financeiros em relação aos quais o advogado

está obrigado a guardar sigilo. Daí que se imponha, face aos interesses envolvidos, a necessidade de autorização judicial nos termos do n.º 5 do art. 63º da LGT, podendo a AT ter acesso à conta bancária do contribuinte, mas mediante autorização judicial e não podendo, no caso vertente, lançar mão da simples derrogação administrativa.

Acresce, no que respeita à recorrida Ana Paula, que não existindo qualquer incorrecção apontada pela AT quanto aos rendimentos por si auferidos e declarados e sendo o acesso à informação questionada motivado apenas, de acordo com a fundamentação da decisão impugnada, pelo facto de aquela ser casada com o contribuinte cujos rendimentos e respectivas declarações fiscais a AT pretende comprovar, então não existe, consequentemente, motivo para que a mesma AT aceda à sua informação bancária. De todo o modo, sendo ela sujeito passivo (cfr. n.º 2 do art. 13º do CIRS), então, independentemente da sua consideração, ou não, como «familiar» e da alegada aplicação, ou não, do disposto no n.º 8 do art. 63º-B da LGT (na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12) - segundo o qual "O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte depende de autorização judicial expressa, após audição do visado, obedecendo aos requisitos previstos no n.º 4" - a não derrogação do sigilo bancário sempre resultaria de, quanto a ela, não haver dúvidas quanto à veracidade do declarado.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto — Alfredo Madureira.*

([1]) Sobre as questões atinentes à natureza jurídica do sigilo profissional do Advogado (dever de natureza puramente contratual, adveniente e baseado na relação estabelecida entre o advogado e o cliente, ou dever de natureza pública) cfr. Lebre de Freitas, Estudos sobre Direito Civil e Processo Civil, Coimbra Editora, 2002, pags. 337 e sgts..

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Prejuízo irreparável. Subida imediata e subida diferida da reclamação.

Sumário:

I — A subida imediata da reclamação prevista no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT deve ser estendida a todas as situações em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a subida diferida retiraria toda a utilidade à reclamação, porquanto essas situações também são susceptíveis de provocar um prejuízo irreparável.

II — Tem subida imediata a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal de indeferimento do pedido de redução da garantia prestada para obter a suspensão da execução fiscal.

Processo n.º 678/10-30.
Recorrente: Rino & Rino, L.[da]
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.[ma] Sr.[a] Cons.[a] Dr.[a] Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RINO & RINO, LD[a], com os demais sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que determinou a subida diferida da reclamação apresentada contra o acto do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, praticado no processo de execução fiscal n.º 1333 2009 01002775, de indeferimento do pedido de redução da garantia prestada (através de hipoteca voluntária) face à diminuição do montante da dívida exequenda.

Rematou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A) Vem o presente recurso interposto da Sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 28 de Julho de 2010, proferida nos autos do processo n.º 1118/10.7BELRA, a qual julgou ser de

rejeitar a reclamação deduzida pela ora Recorrente, RINO & RINO, LDª, com o fundamento de que não se verificam os pressupostos de subida e conhecimentos imediatos da reclamação deduzida, não "conhecendo do fundo da causa".

B) Com base e fundamento na factualidade dada como assente naquela Sentença, julgou o Tribunal a quo que *"a presente reclamação deve ser rejeitada, por não se verificarem os pressupostos da subida e conhecimento imediatos e urgentes (...)"*.

C) Entende a ora Recorrente, salvo o devido respeito, e melhor entendimento, que o Meritíssimo Juiz a quo fez na Sentença ora recorrida uma errada interpretação e aplicação do direito aos factos.

D) Havendo na douta Sentença recorrida quer normas jurídicas que foram violadas quer erro na subsunção dos factos ao direito, os quais impunham outra decisão, na qual se conferisse provimento à Reclamação deduzida.

E) Desde logo, e em primeiro lugar, há na douta Sentença recorrida erro de julgamento, já que o Meritíssimo Juiz a quo, fazendo uma errada subsunção dos factos ao direito, considerou "não se verificarem os pressupostos da subida e conhecimento imediatos e urgentes" da reclamação deduzida.

F) Ora, salvo o devido respeito, entende a ora Recorrente que a douta Sentença recorrida enferma de erro de julgamento, ao ter assim decidido, e com estes fundamentos, razão pela qual deve a mesma ser revogada por este Tribunal, e substituída por outra que faça uma correcta interpretação do direito aplicável.

G) Com efeito, a interpretação do Meritíssimo Juiz a quo é salvo o devido respeito, errada, por violação do disposto no n.º 3, do artigo 278.º do CPPT.

H) A reclamação terá subida imediata não só quando assente em prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades indicadas nas alíneas a) a d), do n.º 3, do artigo 278.º do CPPT, como nas situações em que a sua retenção determine a perda de utilidade.

I) Tudo isto porque a enumeração das ilegalidades previstas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, não tem carácter taxativo.

J) Aliás, quer no entender da doutrina, quer da jurisprudência, o n.º 3, do artigo 278.º do CPPT, deverá ser objecto de interpretação, de molde a abranger as reclamações em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a sua subida diferida lhes retiraria utilidade.

K) Por outro lado, ainda, o Tribunal a quo desconsiderou a factualidade, fazendo uma errada subsunção dos factos ao direito, desconsiderando o facto de se verificar um prejuízo irreparável.

L) Tudo, quando pretende a DGCI manter o valor da garantia prestada pela aqui Recorrente no âmbito do processo executivo com o número 1333200901002775 - a correr termos no Serviço de Finanças da Batalha - quando, actualmente, o montante do pagamento a garantir é bastante inferior àquele que se verificava no momento da constituição da garantia prestada.

M) Diminuição essa que foi determinada pela própria DGCI em virtude do deferimento parcial de recurso hierárquico deduzido pela aqui Recorrente.

N) Conforme consta da factualidade assente na Sentença recorrida, "A Administração Tributária (AT), em 2010.04.13, reduziu o valor da quantia exequenda e acrescido do presente PEF 1333200901002775, para € 130.975,41".

O) Nessa sequência, a aqui Recorrente requereu junto do competente Serviço de Finanças da Batalha, a redução da garantia prestada naqueles autos de execução fiscal, n.º 1333200901002775, pelo valor de € 339.209,62.

P) Requerimento esse que foi objecto de despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha, que indeferiu a redução requerida.

Q) Com efeito, o despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha considerou não se verificar qualquer fundamento que implicasse a redução da garantia prestada - tendo sido desse acto que a aqui Recorrente deduziu a competente reclamação.

R) Não pode aceitar-se como legal o despacho colocado em crise, que não reconhecendo a diminuição da garantia prestada pela Recorrente, terá como consequência a manutenção de uma garantia por um valor (claramente) excessivo, face ao pagamento da quantia exequenda.

S) Tudo isto, quando o raciocínio da DGCI se encontra viciado.

T) Apesar ter sido já reduzido o valor da quantia exequenda, o Serviço de Finanças indeferiu o pedido de redução da garantia, com fundamento no facto de o imóvel se encontrar onerado com outras garantias.

U) Ora - conforme demonstrado em sede de Reclamação - o referido despacho é manifestamente ilegal, uma vez que dispõe o artigo 50.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária (LGT), que o critério para que a DGCI possa constituir hipotecas sobre os bens imóveis que sejam propriedade dos sujeitos passivos é o da necessidade da garantia para a cobrança do crédito.

V) Por conseguinte, no caso concreto, e na sequência da redução da quantia exequenda, a DGCI deveria ter procedido automaticamente ao averbamento da redução do valor da garantia, nos termos dos artigos 718.º e seguintes, do Código Civil (CC), bem como nos termos do artigo 50.º da LGT, uma vez que não é necessária a manutenção do valor inicial da garantia para satisfação do crédito.

W) Sendo a redução da hipoteca registada por averbamento, nos termos previstos no artigo 100.º do Código do Registo Predial (CRP), uma vez que a redução da hipoteca reduz o ónus que incide sobre o prédio.

X) A redução do valor da hipoteca não prejudica o conteúdo da garantia de que goza a DGCI, nos termos dos artigos 1.0, do artigo 100.º, n.º 4 e do n.º 3, do artigo 91.º, todos do CRP, sendo por conseguinte irrelevante que o bem se encontre onerado com outros ónus ou encargos.

Y) Uma vez que a prioridade da hipoteca sobre as demais, designadamente por aplicação da regra da prioridade do registo prevista no artigo 6.º, do CRP, não é afectada pelo averbamento da redução da hipoteca.

Z) Ao não reduzir o valor da garantia, a DGCI determinou a manutenção de uma garantia num valor superior ao valor devido, nos termos da alínea d), do n.º 3, do artigo 278.º do CPPT, pelo que deveria ter sido atribuído carácter urgente à reclamação judicial apresentada.

AA) Do exposto decorre necessariamente que a decisão do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha é ilegal.

BB) Ao actuar do modo supra descrito, ignorando a alteração da quantia exequenda, violou a DGCI um dos princípios basilares aos quais se encontra vinculada - o princípio da legalidade.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, com a seguinte argumentação:

*«**1.** As ilegalidades praticadas no processo de execução fiscal constantes do catálogo legal são, na perspectiva do legislador, determinantes de prejuízo irreparável que justifica a subida imediata da reclamação para apreciação pelo tribunal tributário (art. 278º nº3 CPPT).*

Igualmente qualquer outra ilegalidade que seja causa de prejuízo irreparável pode ser objecto de reclamação com subida igualmente imediata, sob pena de violação do princípio constitucional da tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria tributária (art. 268º nº4 CRP; para desenvolvimento cf. Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado 2007 Volume II p. 667).

***2.** Para além destes casos de subida imediata ela deverá ocorrer sempre que a subida diferida determinar a inutilidade absoluta da apreciação da reclamação (art. 734º nº2 CPC).*

A jurisprudência do STA tem consolidado o entendimento de que a noção de efeito útil está intimamente associada à noção de prejuízo irreparável, pelo que aquele subsistirá enquanto a apreciação da reclamação, conquanto diferida, permitir a reparação do prejuízo causado pelo acto ilegal reclamado.

A argumentação subjacente a tal entendimento condensa-se nos seguintes tópicos:

a) a regra da subida imediata da reclamação justifica-se porque, processando-se a reclamação no próprio processo de execução fiscal (art. 97º n.º 1, alínea n) CPPT), a subida imediata da reclamação afecta a celeridade daquele processo desejada pelo legislador, em atenção à natureza pública dos créditos cuja cobrança coerciva se pretende;

b) os prejuízos irreparáveis relevantes para a subida imediata da reclamação não devem incluir os inevitavelmente associados a qualquer execução, traduzidos nos inconvenientes próprios de qualquer processo judicial executivo, pois eles são inerentes ao próprio funcionamento do regime judiciário global relativo à tutela dos direitos (ob. cit. p. 667).

c) a subida diferida da reclamação não determina a perda do efeito útil da sua apreciação, ainda que não evite o prejuízo que se pretende evitar, desde que seja possível repará-lo (acórdãos STA SCT 24.02.2010 processo n.º 102/10; 27.01.2010 processo n.º 1169/09; 20.01.2010 processo n.º 1258/09; 25.02.2009 processo n.º 1082/09; 21.01.2009 processo n.º 1017/08; 23.05.2007 processo n.º 374/07; 9.08.2006 processo n.º 229/06; 15.02.2006 processo n.º 41/06).

***3.** Aplicando estas considerações ao caso sob análise:*

a) a reclamação tem por objecto o acto do Órgão da execução fiscal que indeferiu o pedido de redução de garantia já prestada, constituída por hipoteca voluntária, incidente sobre um prédio misto com vários ónus e encargos registados (probatório alínea G);

b) a reclamante não alegou prejuízo irreparável resultante de fundamento inscrito no elenco legal, ou inutilidade completa da subida diferida (art. 278º n.º 3 CPPT, petição fls. 3/10);

c) a pretendida redução da garantia traduzir-se-ia num beneficio para o requerente, sem que a manutenção do seu valor represente um prejuízo irreparável;

d) em caso de subida diferida da reclamação (após realização da penhora) a sua apreciação não perde o efeito útil, podendo a recorrente extrair todas as vantagens económicas resultantes de uma eventual decisão favorável.».

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na decisão recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 2009.03.24, foi instaurado o presente PEF n.º 1333200901002775, por dívidas de IVA 2004/10 e 2004/12, no valor de € 258.196,07 e acrescido - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

B) Para garantia da dívida do PEF referido em "A", a ora reclamante constituiu hipoteca voluntária, pelo valor de € 339.209,62, sobre o prédio misto, pertencente à sociedade "NMOV - Indústria de Móveis, S.A", inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Pataias sob o artigo 6675 urbano e o rústico

8543, e inscrito na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça sob o n.º 6905, avaliado pelo perito avaliador dos Serviços de Finanças de Alcobaça em € 2.622.825,00 - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

C) O PEF referido em "A" foi suspenso por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Batalha, de 2009.09.17, por efeito de reclamação graciosa (RG), a qual foi indeferida por despacho do Director de Finanças - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

D) A ora reclamante interpôs recurso hierárquico (RH), o qual foi deferido parcialmente por despacho do Subdirector-Geral do IVA, de 2010.04.01, sendo anulada a liquidação, 2010.04.21, de 0410 LA 080333872, no valor de € 113.145,00 e 0410 JC 08333873 no valor de € 17.830,41 - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

E) O valor indeferido no RH, foi, na liquidação LA 08333874, no valor de € 110.550,28 e na 0412 JC 08333875, no valor de € 16.670,38, o que totaliza o valor de € 127.220,66 - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

F) A Administração Tributária (AT), em 2010.04.13, reduziu o valor da quantia exequenda e acrescido do presente PEF 1333200901002775, para € 130.975,41 - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

G) Conforme certidão da Conservatória do Registo Predial, o imóvel supra referido em "B", inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Pataias sob o artigo 6675 urbano e o rústico 8543, e inscrito na Conservatória do R. P. de Alcobaça sob o n.º 6905, tem os seguintes ónus e encargos registados:

a) AP 8 de 2007.02.28: Hipoteca Voluntária - Capital € 2.250.000,00 - máximo assegurado: € 3.285.000,00, a favor do Banco Popular Portugal, SA;

b) AP 114 de 2009.05.20: Hipoteca Voluntária - Capital € 339.209,23 - máximo assegurado: € 379.914,76, a favor do Serviço de Finanças (SF) da Batalha, para garantia do presente PEF n.º 1333200901002775;

c) AP 3477 de 2009.07.17: Hipoteca Voluntária - Capital € 478.409,23 - máximo assegurado: € 535.818,33, a favor do SF da Batalha, para garantia do PEF: 1333200901009818;

d) AP 4958 de 2009.12.02: Hipoteca Legal - Capital 105.668,64 - máximo assegurado: € 143.709,34, a favor do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP - garantia de pagamento de dividas à Segurança Social;

e) AP 4198 de 2009.12.21: Penhora - Quantia Exequenda de € 10.493,97, no Processo executivo nº. 2055/09.3 TBPMS - 1º Juízo;

f) AP 731 de 2010.04.12: Penhora - Quantia Exequenda de € 67.952,43, no Processo executivo nº. 564/10.0 T2OVR - Juízo de Execução - tudo cfr. fls. 13, 14 e articulados.

H) Uma vez que o valor máximo assegurado pela AP8, de 2007.02.08, é de € 3.285.000,00, tal valor é superior em € 662.000,00 ao valor da avaliação do imóvel;

I) A empresa proprietária do imóvel - a "NMOV - Indústria de Móveis, SA" – não tem a sua situação tributária regularizada, correndo PEFs, por intermédio do S.F. da Batalha no valor de € 10.088,08, nos quais já foi requerida em 2010.04.23, a penhora do imóvel referido em "B", em questão nos autos - cfr. fls. 13, 14 e articulados;

J) A executada solicitou ao OEF a redução do valor da garantia, pedindo a libertação do imóvel em € 130.975,41, correspondente ao vencimento que teve no RH - cfr. fls. 13, 14 e articulados, e fls. 15 e 16 que dou por reproduzidas;

K) Por despacho de 11/05/2010, foi indeferido o pedido de redução da garantia, referido em "J" - cfr. fls. 12, notificado a ora reclamante pelo ofício de fls. 11, de 18/05/2010;

L) A presente reclamação deu entrada no dia 01/01/2010 - cfr. carimbo aposto a fls. 3.

3. O presente recurso vem interposto da decisão que determinou a subida diferida da reclamação do acto de indeferimento do pedido de redução da garantia que a executada, ora Recorrente, prestou na execução fiscal n.º 1333 2009 01002775 (constituída por hipoteca voluntária pelo valor de € 339.209,62), pedido que se fundara na diminuição do montante da dívida exequenda para € 130.975,41 por anulação parcial da dívida e consequente desnecessidade de manutenção do valor inicial da garantia enquanto se discute o valor subsistente em processo de impugnação judicial – cfr. requerimento dirigido à execução e documentado a fls. 15/16.

Redução que se devia concretizar através do averbamento na Conservatória do Registo Predial do novo valor garantido pela hipoteca do imóvel, em conformidade com as normas contidas no artigo 100.º do Código do Registo Predial, nos artigos 718.º e seguintes do Código Civil e no artigo 50.º da LGT.

Segundo o julgador, a reclamação dirigida a tribunal desse acto de indeferimento só pode subir a final, por não se poder dar por verificado um *prejuízo irreparável* causado pela falta de apreciação imediata da reclamação. *«(...) o que está em causa é uma garantia já prestada, constituída por uma hipoteca voluntária a favor do PEF da AT, prestada pela ora reclamante, sobre um prédio com os ónus referidos no probatório supra.*

A sua redução não constitui um prejuízo irreparável, mas sim um benefício.

E, se os citados preceitos legais, aliás como aponta a Exma. RFP, no citado ponto 15º da petição, indicam que a «prestação» da garantia se deve reportar à dívida exequenda no processo em que foi prestada – tanto havendo lugar a reforço, como à possibilidade («pode») de redução, por aparente, manifesta, desproporção – nem por isso, salvo o devido respeito, o indeferimento do pedido de redução do valor da garantia, constitui inutilidade da subida a final da reclamação ou prejuízo irreparável.

Não se trata de indeferimento de isenção de prestação de garantia; nem se trata da garantia, em si mesma. A reclamante não põe em causa a manutenção da hipoteca como garantia, mas antes e apenas pretende a redução do valor que se encontra "assegurado" pela garantia; sendo que o valor da hipoteca ao Banco é superior ao valor atribuído ao prédio pelo avaliador. Assim, a presente reclamação deve ser rejeitada, por não se verificarem os pressupostos da subida e conhecimento imediatos e urgentes, não se conhecendo do fundo da causa.».

Neste cenário, e perante o teor das conclusões do recurso, a questão que se coloca é, tão só, a de saber se essa decisão se encontra inquinada por errada interpretação da norma contida no artigo 278.º do CPPT no que toca à questão do momento da subida da reclamação a tribunal.

Vejamos.

É certo que o artigo 278.º do CPTT somente autoriza a *subida imediata* da reclamação quando esteja em causa «*prejuízo irreparável*» derivado das vicissitudes da penhora e da prestação da garantia elencados no seu n.º 3. Todavia, é consensual, na doutrina e na jurisprudência, que esse elenco é meramente exemplificativo e não taxativo, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito por violação do princípio da tutela judicial efectiva contido no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa. Impondo-se uma interpretação do preceito conforme à Constituição, há que admitir outras ilegalidades para além das aí descritas, desde que de igual magnitude e susceptíveis de causar um prejuízo irreparável ao interessado.

E é neste contexto que a jurisprudência([1]) tem reiteradamente defendido que o «*prejuízo irreparável*» a que se refere o n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não deve restringir-se às situações aí enumeradas, devendo ser estendido a todos aqueles casos em que a regra da subida diferida faz perder toda e qualquer utilidade à reclamação, isto é, a todos os casos em que a reclamação fique sem finalidade alguma por força da sua subida diferida ou em que a sua apreciação e decisão pelo tribunal, ainda que favorável ao recorrente, já não lhe possa aproveitar, pois que essa situação acarreta, igualmente, um prejuízo irreparável.

«Na verdade, mal se entenderia que a lei, admitindo alguém a rebelar-se contra uma decisão, facultando o seu reexame por outra entidade, só propiciasse a avaliação da pretensão do interessado quando desta apreciação não pudesse resultar nenhum efeito útil. Seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra – além de assim se consagrar um meio de reacção inconsequente, porque de todo desprovido de proveito. Consequentemente, o artigo 278º do CPPT deve interpretar-se como excepcionado da regra do seu n.º 1, no seu n.º 3, aqueles casos em que a subida diferida da reclamação a tornaria absolutamente inútil. É o que acontece, tipicamente, com a reclamação de despachos que recusam a suspensão da execução» - cfr acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 9 de Janeiro de 2008, no Processo n.º 0738/07.

Ou, como também se deixou explicado no acórdão proferido por este mesmo Tribunal em 29 de Julho de 2009, no processo n.º 589/09, cuja doutrina professamos, deve «assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade. Pois nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação a imposição desse regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que seria incompatível com a Lei Geral Tributária e o referido sentido da lei de autorização legislativa (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), devendo, então, aceitar-se, em tais casos, a subida imediata. (…). A predita inutilidade não pode todavia deixar de se relacionar com a irreparabilidade do prejuízo.».

Por conseguinte, o n.º 3 do artigo 278.º do CPPT deve interpretar-se como abrangendo nos casos de subida imediata aqueles em que, independentemente da alegação e prova de prejuízo irreparável, a subida diferida retiraria toda a utilidade à reclamação.

No caso *sub judice*, a reclamação tem por objecto a decisão de indeferimento do pedido de redução da garantia prestada (hipoteca) com vista a assegurar a suspensão da execução enquanto se encontra em discussão a legalidade do acto de liquidação do imposto que constitui a dívida exequenda. Redução que se funda na anulação parcial da dívida exequenda entretanto ocorrida por força do deferimento parcial de recurso hierárquico, e no interesse da executada em adequar imediatamente a garantia prestada ao fim a que se destina nesta execução fiscal.

Esse indeferimento constitui, sem dúvida, uma decisão que é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos da executada, isto é, de uma decisão que tem a capacidade de se repercutir negativamente e de forma imediata na sua esfera jurídica, pois que a questão do montante caucionado pela hipoteca contende, além do mais, com o valor económico do imóvel hipotecado – na medida em que quanto mais e maiores forem os ónus que sobre ele incidirem menor será o seu valor de mercado – e a uma oneração excessiva é susceptível de causar prejuízo, tanto mais que poderá prolongar-se no tempo face à suspensão da execução enquanto se discute a legalidade da liquidação e a frequente demora na resolução definitiva desse tipo de litígios.

Ou seja, a manutenção do âmbito da hipoteca quanto ao valor ou quantia cujo pagamento assegura (€ 339.209,62), quando a dívida em cobrança na execução foi entretanto reduzida para € 130.975,41, constitui uma situação susceptível de causar prejuízos à Recorrente, traduzidos, designadamente, na

natural dificuldade ou impossibilidade de oferecer esse imóvel como garantia do pagamento de outros créditos durante o período em que a hipoteca permanecer registada por aquele valor inicial, período que se pode prolongar no tempo face à suspensão da execução fiscal.

Razão por que não colhe a argumentação tecida na decisão recorrida no sentido de que a pretendida redução da garantia traduziria um benefício para o requerente e que a manutenção do seu valor nunca poderia representar um prejuízo.

Acresce que esse prejuízo pode tornar-se irreparável se a reclamação só subir a final, depois de findar a suspensão e de ser realizada a penhora de bens, na medida em que a respectiva decisão pode deixar de poder produzir qualquer efeito útil para a Recorrente. Isto porque, tal como decorre do preceituado no n.º 2 do artigo 183.º do CPPT, a garantia subsiste enquanto não transitar em julgado a decisão favorável ao garantido ou enquanto não houver pagamento da dívida. Pelo que no caso de sobrevir essa decisão favorável, a garantia extinguir-se-á (tal como o processo executivo - artigo 270.º do CPPT), fazendo perder toda a utilidade à reclamação que nesse momento subisse a tribunal, tendo em conta que a pretensão formulada era, precisamente, a de adequar a garantia prestada ao fim a que se destinava na pendência do processo de execução fiscal.

Ou seja, subindo a final, o eventual deferimento da reclamação poderá revelar-se totalmente inócuo para o efeito pretendido, de adequação da garantia prestada ao fim a que se destina na execução, inviabilizando a devida defesa dos direitos e interesses da executada.

Pelo que a reclamação deve ser imediatamente apreciada, não podendo manter-se a decisão recorrida que em diferente entendimento laborou.

4. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, devendo os autos baixar ao tribunal "a quo" para que a reclamação seja apreciada de imediato, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Alfredo Madureira — Valente Torrão.*

([1]) Vejam-se, entre muitos, os acórdãos do STA de 21/07/2004, no processo n.º 0819/04; de 7/12/2004 no proc. n.º 1216/04; de 2/03/2005 no proc. n.º 10/05; de 18/01/2006, no proc. n.º 1202/05; de 15/02/2006 no proc. n.º 41/06; de 9/08/2006 no proc. n.º 229/06; de 16/08/2006 no proc. n.º 689/06; de 23/05/2007 no proc. n.º 374/07; de 9 de Janeiro de 2008, no proc. n.º 738/07, de 6 de Março de 2008, no proc. n.º 058/08.

Acórdão de 29 de Setembro de 2010.

Assunto:

Reclamação. Prescrição. Interrupção do prazo. Citação.

Sumário:

I — Nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, vigente à data da constituição das dívidas (IRC de 2000 e 2001), o prazo de prescrição, de 8 anos, conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, no caso de IRC relativo a 2000 e 2001, a partir do dia 1 de Janeiro de 2001 e de 2002, respectivamente (artigo 279.º, alínea b) do Código Civil).

II — A citação do responsável subsidiário determina a interrupção da prescrição nos termos previstos no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, com a consequente inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (artigo 326.º, n.º 1 do Código Civil).

III — Não havendo acto interruptivo da prescrição relativamente à devedora principal, não há que aplicar e interpretar o disposto nos números 2 e 3 do artigo 48.º da LGT sobre os efeitos desse acto relativamente ao responsável subsidiário.

Processo n.º 684/10-30.
Recorrente: M…
Recorrido: 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 – M…, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 8 de Julho de 2010, na parte em que julgou improcedente o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda relativa a IRC dos anos de 2000 e 2001, apresentando para tal as seguintes conclusões:

30. Face a todo o exposto nos articulados anteriores, dúvidas não haverá de que, salvo melhor opinião, a douta sentença que julgou improcedente o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda relativa a IRC dos anos de 2000 e 2001, não teve em linha de conta nenhum dos factos constantes da p.i., nem lhes fez qualquer alusão, porquanto:

a) Enquadrou a situação na hipótese prevista no artigo 48º, n.º 3 da LGT, sem que tal circunstância houvesse sido colocada na p.i.;

b) Aproveitou a revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT para "ligar" à data (1/6/2007), da citação da revertida, quando na data em que produziu efeitos aquela revogação (1/1/2007 data da entrada em vigor da Lei 53-A/2006, de 29/12), ainda não tinha sido feita aquela citação;

c) E em consequência, inutilizado todo o tempo decorrido até essa data e daí o início da contagem de novo prazo de prescrição;

d) Culminando na improcedência da invocada prescrição;

e) Quando, na p.i., a sua sustentação, uma vez verificadas (que estão) todas as condicionantes está, precisamente, no regime transitório consagrado no artigo 91º da Lei 53-A/2006, de 29/12 (A LOE para o ano de 2007 que entrou em vigor em 01/01/2007);

f) O qual determina, a título transitório, que a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, tem aplicação a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do Processo por facto não imputável ao SP;

g) O que significa que, tendo em conta as datas da citação da devedora originária - na data da sua entrada em vigor ainda a ora recorrente não tinha sido citada - que o n.º 2 do artigo 49.º da LGT (antes da revogação, como é obvio) tinha e tem que ser observado até à extinção dos processos;

h) Porque, a Lei 53-A/2006, de 29/12, tendo entrado em vigor em 1/1/2007, aquele regime transitório é para observar, sempre, para aquela dívida e para aquele processo até à sua cobrança ou à verificação da Prescrição;

i) E a situação que ditou a p.i., enquadra-se, inteiramente, naquele regime transitório;

j) Tal como se demonstrou nos artigos 32º a 41º da Reclamação e nos antecedentes desta peça, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais;

l) Não se descortinando as razões para que, na douta sentença, não fossem apreciadas as alegações, nem sequer aquele regime transitório, nem ainda, o facto de se tratarem de dívidas dos anos de 2000 e 2001, cujos processos datam de 2001 e 2005 onde, desde há muito, haviam sido feitas, já, as citações;

m) Realidades estas que, por força do regime transitório referido (artigo 91º da Lei 53-A/2006, de 29/12), fazem com que seja aplicada ainda (e sempre até à extinção dos processos), a redacção, embora revogada, do n.º 2 do artigo 49.º da LGT;

n) E em consequência, dado que o pedido de declaração da prescrição teve lugar em Janeiro de 2010 e ao que estatui o n.º 1 do artigo 48º da LGT (Prescrição no prazo de 8 anos), salvo o devido respeito por melhor opinião em contrário, a prescrição da dívida exequenda do IRC dos anos de 2000 e 2001, é inegável.

ASSIM, Nos melhores termos de direito e sempre com o muito douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser julgado procedente, por provado e, em consequência, ser revogada a douta sentença recorrida, na parte improcedente e proferida nova decisão de mérito, favorável à recorrente, que declare procedente a Reclamação quanto à Prescrição do IRC dos anos de 2000 e 2001.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: decisão declaratória da improcedência da reclamação apresentada contra despacho de não reconhecimento da prescrição de dívida exequenda proferido pelo órgão da execução fiscal

FUNDAMENTAÇÃO

As dívidas exequendas emergem de IRC (anos 2000 e 2001)

Os prazos de prescrição das dívidas tributárias (8 anos) iniciaram-se em 1.01.2001 e 1.01.2002, respectivamente (art. 48º n.º 1 LGT)

A devedora principal não foi citada (probatório als. F) e G)

A citação da responsável subsidiária em 1.06.2007 interrompeu o prazo de prescrição (art. 49º n.º 1 LGT; probatório alínea I)

A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (art. 326º n.º 1 CCivil)

O novo prazo de prescrição, idêntico ao prazo de prescrição primitiva, não começa a correr antes da decisão que extinguir o PEF ou declarar a execução em falhas (arts. 326º n.º 2 e 327º n.º 1 CCivil)

A paragem do processo de execução fiscal entre 17.07.2002 e 13.10.2006, por motivo não imputável ao contribuinte (PEF apenso fls. 3/5), é inconsequente para a cessação do efeito interruptivo, o qual apenas se produziu em consequência da citação da responsável subsidiária em 1.06.2007 (art. 49º n.º 2 LGT)

Qualquer paragem do PEF por período superior a 1 ano, posteriormente à data da citação da responsável subsidiária é igualmente inconsequente, em virtude da revogação do art. 49.º n.º 2 LGT pela Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro (Lei OGE 2007), com início de vigência em 1.01.2007 (art. 163.º)

Neste contexto não se verifica a prescrição das dívidas tributárias exequendas.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

Com dispensa dos vistos, dada a natureza urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como decidido, se não encontram prescritas as dívidas exequendas, relativas a IRC de 2000 e 2001.

5 – Matéria de facto

Na sentença do tribunal Tributário de Lisboa objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 4/4/2000 foi constituída a sociedade "Lar Avó Ivone, Lda", sendo nomeadas gerentes as duas sócias M… e MA… - cfr. fls. 6 do PEF;

B) Em 27/11/2001, M… renunciou às funções de gerente - cfr. fls. 7 vs do PEF;

C) Em 17/12/2001 foi registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa a cessão de quotas da Reclamante a MA…, e a transformação em "Lar Avó Ivone, Unipessoal, Lda" - cfr. fls. 7 do PEF;

D) Corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa - 7, contra "Lar Avó Ivone, Unipessoal, Lda", o processo de execução fiscal n.º 3232002015018 01 para cobrança da quantia de € 12 817,68, proveniente da liquidação oficiosa de IRC relativa ao exercício de 2000, 2001 a 2003 e coimas - cfr. certidão de dívida datada de 27/6/2002 de fls. 2 do PEF;

E) O processo supra referido, foi autuado em 2/6/2002 - cf. fls. 1 do PEF;

F) Através do ofício n.º 8883, datado de 17/7/2002, foi remetida carta de citação por meio de aviso postal registado dirigido à sociedade "Lar Avó Ivone Unipessoal, Lda" - cf. fls. 3 do PEF;

G) Tal expediente foi devolvido com a indicação "disseram não existir ninguém nesta morada" - cfr. fls. 4 do PEF;

H) A sociedade "Lar Avó Ivone Unipessoal, Lda" foi dissolvida, tendo a dissolução e encerramento da liquidação sido registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 7/11/2005 - cf. fls. 71 do PEF;

I) A Reclamante foi citada para a execução, na qualidade de revertida, através do ofício n.º 5395, datado de 23/4/2007, por carta registada com aviso de recepção, em 1/6/2007 - cf. fls. 31 e 31 verso do PEF;

J) Em 28/2/2008 foi penhorado 1/6 do vencimento da Reclamante, bem como o saldo de conta bancária à ordem e valores mobiliários (PPR) nº.. - cf. fls. 45-B do processo de execução fiscal;

K) A reclamante requereu o levantamento da penhora incidente sobre a conta bancária propondo-se efectuar pagamentos por conta no valor mínimo de € 200 por mês a partir de Novembro de 2008 - cf. fls. 58 do PEF;

L) Por despacho de 3/11/2008 foi aquele pedido deferido - cf. fls. 62;

M) A Reclamante efectuou pagamentos mensais com início em 4/11/2008 ocorrendo o último em 29/12/2009 - cf. fls. 63, 68, 77, 84, 85, 93, 94;

N) Em 21/1/2010, a Reclamante dirigiu pedido de extinção das execuções invocando morte do infractor, nos processos em que se cobrava coercivamente coimas, alegando a extinção da sociedade "Lar Avó Ivone Unipessoal, Lda", e a declaração de prescrição da dívida exequenda relativa ao ano 2000 - cf. fls. 95;

O) Tal requerimento foi indeferido por despacho de 9/2/2010 - cf. fls. 96;

P) A Reclamante deduziu a presente reclamação em 8/3/2010 - cf. Documento de fls. 2B dos autos.

6 – Apreciando

6.1 Da prescrição das dívidas exequendas

A sentença recorrida, a fls. 113 a 120 dos autos, julgou *improcedente o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda relativa a IRC dos anos de* 2000 e 2001.

Fundamenta-se o decidido no facto de ter ocorrido - antes de se ter completado o prazo de prescrição de 8 anos previsto no artigo 48.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), cuja contagem se iniciou no dia 1 de Janeiro de 2001 (o IRC de 2000) e no dia 1 de Janeiro de 2002 (para o IRC de 2001) -, a interrupção da prescrição, em virtude da citação da reclamante no processo executivo (ocorrida em 1/6/2007), facto interruptivo este, previsto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, que inutilizou todo o tempo decorrido anteriormente e determina o inicio de contagem de novo prazo, *ex vi* do disposto no n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil, pois que o n.º 2 do artigo 49.º da LGT foi revogado (cfr. sentença recorrida, a fls. 7 e 8 dos autos).

Discorda do decidido quanto à não verificação da prescrição a ora recorrente, alegando estarem prescritas as dívidas exequendas, pois que entende que a revogação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT não se lhe aplica em virtude da subsunção da sua situação no *regime transitório consagrado no artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12*, que a sentença alegadamente desconsiderou, considerando, por seu turno, o disposto no n.º 3 do artigo 48.º da LGT*, sem que tal circunstância houvesse sido colocada na p.i.*.

Vejamos, pois.

A dívida exequenda objecto dos presentes autos e em relação à qual importa determinar se ocorreu a prescrição respeita a IRC de 2000 e 2001.

Nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, o prazo de prescrição, de 8 anos, conta-se, nos impostos periódicos, a partir *do termo do ano em que se verificou o facto tributário,* ou seja, no caso dos autos a partir do dia 1 de Janeiro de 2001, o IRC relativo a 2000, e a partir do dia 1 de Janeiro de 2002, o IRC relativo a 2001 (artigo 279.º, alínea b) do Código Civil).

Assim, se não tivessem ocorrido interrupções dos prazos prescricionais, as dívidas em causa teriam prescrito, respectivamente, nos dias 1 de Janeiro de 2009 (a relativa a 2000) e no dia 1 de Janeiro 2010 (a relativa a 2001).

As causas de interrupção da prescrição atendíveis são as previstas na lei em vigor ao tempo em que tenham ocorrido, *ex vi* do disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil (cfr. neste sentido, entre muitos outros, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 10 de Fevereiro de 2010, rec. n.º 52/10).

Assim, atento o probatório fixado e o disposto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT - que atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, entre outros, à citação -, há-de concluir-se que:

- a tentativa de citação da devedora originária não logrou realizar-se (pois que a carta registada contendo a citação foi devolvida - cfr. as alíneas F) e G) do probatório fixado), pelo que não pode relevar para efeitos de interrupção do prazo prescricional (sem considerar sequer, como fez a sentença recorrida, e correctamente, que mesmo que houvesse tido lugar a interrupção da prescrição em virtude da citação da devedora originária - ou outro facto interruptivo a ela relativo -, tais interrupções seriam inoponíveis à ora recorrente, *ex vi* do disposto no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, pois que esta apenas foi citada já após o 5.º ano posterior ao da liquidação)

- a interrupção da prescrição ocorreu pois, apenas com a citação da revertida, que teve lugar em 1 de Junho de 2007 (cfr. a alínea I do probatório fixado).

Ora, à data em que a citação teve lugar, os prazos de prescrição das dívidas exequendas não se tinham ainda completado, pois que o prazo de prescrição da dívida mais antiga apenas se completaria no dia 1 de Janeiro de 2009 (e o da mais recente um ano depois).

Assim sendo, como bem julgou a sentença recorrida, a interrupção da prescrição inutilizou o prazo decorrido até à instauração da execução, *ex vi* do disposto no n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil, sendo que o novo prazo de prescrição de oito anos ainda nem sequer começou a correr, pois que o processo de execução fiscal está ainda em curso (cfr. o n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil).

Não tem razão a recorrente ao pretender ser-lhe aplicável o *regime transitório previsto no artigo 91.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12,* pois que apenas à data em que foi citada o prazo de prescrição foi interrompido, nenhum efeito havendo, pois, a salvaguardar. E nessa data a regra antes prevista no n.º 2 do artigo 49.º da LGT havia sido já revogada, não lhe sendo, pois, aplicável, pois que, como se disse já, os efeitos jurídicos dos factos são regulados pela lei em vigor à data em que estes ocorreram (cfr. a parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil).

Assim sendo, a paragem do processo de execução por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte - que no caso nem sequer se verifica posteriormente à citação da ora recorrente -, deixou de ter relevo no cômputo do prazo prescricional, que, atento ao exposto, se conclui que ainda nem sequer começou a correr.

Diga-se finalmente e em resposta à alegação sintetizada na conclusão a) das alegações de recurso, que embora a regra contida no n.º 3 do artigo 49.º da LGT não seja aplicável ao caso dos autos - pois inexiste interrupção da prescrição relativa ao devedor originário e esta é pressuposto necessário da aplicação daquela norma legal -, a sua aplicabilidade não está dependente da respectiva invocação pelo interessado, pois que *jus novit curia* e a prescrição tributária é de conhecimento oficioso (artigo 175.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), não dependente a aplicação do seu regime de invocação das partes, nem estando este na disponibilidade destas.

Improcedem, pelo exposto, as alegações da recorrente, sendo de confirmar o julgado recorrido, que julgou não prescritas as dívidas exequendas (IRC relativo a 2000 e 2001).

O recurso não merece provimento.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 29 de Setembro de 2010. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Alfredo Madureira* — *António Calhau*.

DIÁRIO DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25 495/89

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.