



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

4 de Janeiro de 2006

## APÊNDICE

---

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 3.<sup>o</sup> trimestre de 2005

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Revisão do acto tributário. Artigo 78.º da LGT. Revisão do acto tributário, com fundamento em erro imputável aos serviços. Prazo. Pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 78.º, n.º 1, segunda parte, da LGT, a administração tributária pode efectuar a revisão do acto tributário, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.*
- II — O contribuinte pode, no mesmo prazo, e com igual fundamento, pedir à administração tributária a revisão do acto tributário.*

Processo n.º 25/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Chargeurs Textiles.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CHARGEURS TEXTILES**, Sociedade Comercial, com sede em 5 Boulevard Maeshers, Paris, França, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação do imposto sobre sucessões e doação pago por avença.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou a impugnação procedente, anulou a liquidação impugnada e reconheceu à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este supremo Tribunal.

O Sr. Procurador da República formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Em 28/4/1999, por ocasião do pagamento de dividendos à impugnante, por parte da sua afiliada A Fiandeira, foi-lhe retido na fonte imposto sobre sucessões pago por avença, nos termos do art.ºs. 182.º e 184.º do CIMSISD, no montante de 11.222,67 €;

2. Em 24/4/2002, a impugnante deduziu um pedido de revisão do acto tributário, relativamente aquele imposto, fazendo-o ao abrigo dos art.ºs. 54.º, n.º 1 al. c), 56.º e 78.º, n.ºs. 1 e 6 da LGT, sendo que antes não apresentara qualquer reclamação;

3. Em 15/4/2002, com fundamento no indeferimento tácito daquele pedido, e ao abrigo dos art.ºs. 57.º, n.º 1 e n.º 5, da LGT e 102.º, n.º 1 al. d) do CPPT, a impugnante apresentou a petição inicial de impugnação judicial contra o já referido acto tributário;

4. A douda sentença recorrida considerou o pedido de revisão tempestivo, julgando improcedente a excepção de caducidade do direito de impugnar que fora suscitada, considerando que a revisão dos actos tributários pode ser desencadeada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de 4 anos a que se refere a 2.ª parte do n.º 1, do art.º 78.º da LGT;

5. Esta norma legal prevê dois prazos perfeitamente distintos e com fundamentos também diferentes: um mais curto para o sujeito passivo, igual ao prazo de reclamação administrativa; e outro mais longo para a administração tributária, de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago;

6. No caso dos autos, e de acordo com o disposto no art.º 152.º, n.ºs 3 e 4 do CPT, a reclamação graciosa (ou administrativa) poderia ter sido apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que ocorreu a retenção indevida, ou seja, até 31/12/2001. Idêntico regime se encontra estabelecido no art.º 132.º n.ºs 3 e 4 do CPPT;

7. O pedido de revisão do acto tributário aqui em causa podia ser apresentado pela impugnante apenas dentro do prazo de reclamação administrativa, isto é, até 31/12/2001, de acordo com o disposto no n.º 1, 1.ª parte, do art.º 78.º da LGT;

8. A tese defendida na douda sentença recorrida subverte a letra e o espírito desta norma legal, bem como os prazos da impugnação e da reclamação fixados pelo legislador, afectando gravemente a estabilidade e segurança das relações jurídico-tributárias;

9. Por isso, e salvo o devido respeito por melhor opinião, a Mm. Juiz *a quo* fez errada interpretação e aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Contra-alegou a impugnante, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. Permitindo a lei a revisão do acto tributário, não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados.

2. Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, como manifestamente sucede no caso em apreço.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Uma vez que a decisão sobre a matéria de facto não vem impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para os termos da decisão em 1ª instância da referida matéria – art.ºs. 713.º, n.º 6, e 726.º do CPC.

3. Está em causa a tempestividade do pedido de revisão do acto tributário.

Mais concretamente está em causa a interpretação do art.º 78.º, n.º 1, da LGT.

Dispõe este normativo:

“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

A interpretação do recorrente é esta: a 1ª parte deste preceito reporta-se ao contribuinte e a segunda à administração tributária.

O contribuinte pode assim, nesta tese, pedir a revisão do acto tributário no prazo da reclamação administrativa, que, na sua óptica, é de dois anos (vide art.º 152.º, n.ºs. 3 e 4 do CPT – hoje art.º 132.º, n.ºs. 3 e 4 do CPPT).

Diversamente, o prazo para a administração tributária proceder à revisão oficiosa do acto tributário, com fundamento em erro imputável

aos serviços, seria de 4 anos, a menos que o tributo não tivesse sido pago, caso em que a revisão poderia ser efectuada a todo o tempo.

Não concordamos com esta interpretação.

É certo que o contribuinte pode pedir a revisão do acto tributário, com fundamento em qualquer ilegalidade, no prazo da reclamação administrativa (prazo que não curamos aqui de saber com precisão qual é, mas seguramente muito inferior ao prazo referido na 2ª parte deste artigo (vide, a propósito, o art. 70º do CPPT).

Mas entendemos também que o contribuinte pode pedir, ele próprio, no prazo de 4 anos, a revisão do acto tributário, com o fundamento previsto na 2ª parte do citado preceito legal, a saber: erro imputável aos serviços, aí se incluindo o erro na autoliquidação (n. 2 do citado art. 78º). E a administração tributária está obrigada a decidir – art. 56º da LGT.

Não se vê porque razão o contribuinte não possa pedir à administração tributária a revisão do acto tributário com este fundamento, se é certo que a administração tributária o pode fazer por iniciativa própria.

E não sendo discricionário o poder da administração tributária de proceder à revisão oficiosa do acto tributário, então há-de pronunciar-se sobre o pedido que lhe é feito pelo contribuinte.

É sabido que a administração deve actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé – art. 266º, 2, da CRP.

Ou seja: se a administração tributária pode efectuar a revisão do acto tributário, também pode o contribuinte provocar essa decisão. Obviamente sujeita aos condicionalismos aí indicados (erro imputável aos serviços). E a administração é obrigada, como dissemos, a decidir.

Ora, discutindo-se nos autos apenas a questão de saber se o contribuinte pode ou não pedir a revisão do acto tributário no prazo de 4 anos (e não mais do que isso), a decisão que respondeu afirmativamente à questão não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Baeta de Queirós*.

## Acórdão de 6 Julho de 2005

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

*I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos, é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, e não o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*

*II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decismum.*

*III — Se a recorrente defende que a autarquia presta apenas determinados serviços, que descreve, com exclusão (implícita) de outros serviços, que não justificam, na tese da recorrente, a liquidação da «taxa de salubridade», estamos perante recurso que versa matéria de facto, se do probatório da sentença recorrida não constam quais os serviços prestados pela dita autarquia.*

Processo n.º 223/05.

Recorrente: GOLDTUR — Hotéis e Turismo, S. A.

Recorrida: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **GOLDTUR – Hotéis e Turismo, SA**, com sede em Chãs, São Pedro da Afurada, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação e cobrança da taxa de salubridade efectuada pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

O Mm. Juiz do TAF do Porto julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Estando em causa a eventual desconformidade da “taxa de salubridade”, importa proceder à qualificação da aludida figura;

2. A “taxa de salubridade” tem o seu fundamento legal no art. 20º da Lei das Finanças Locais e no art. 7º n. 2 do Regulamento de Saneamento Básico;

3. A questão suscitada perante este Tribunal é a de saber se o dito regulamento apenas concretizou a lei habilitante ou se, pelo contrário, criou um verdadeiro imposto;

4. Os Municípios têm competência legislativa para a criação de taxas em áreas do seu interesse específico;

5. As taxas revestem carácter sinalagmático, que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que não consiste na prestação de uma actividade pública especialmente dirigida ao respectivo particular ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;

6. O imposto é uma prestação pecuniária, singular e reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva;

7. O critério de diferenciação entre imposto e taxa, segundo a jurisprudência constitucional, consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa;

8. Sendo a ora recorrente utente do sistema público de saneamento básico, não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos es-

gotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da “taxa de salubridade”;

9. Fica assim precludido o vínculo de reciprocidade que caracteriza as taxas, uma vez que a ora recorrente não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara;

10. O tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de auto financiamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto;

11. Atenta a sua natureza jurídica, de verdadeiro imposto, só poderia ser criada pela Assembleia da República (já não por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim) o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal das respectivas normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de Saneamento Básico, nos termos dos artºs. 103º n. 3 e 165º n. 1 al. i) da Constituição.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso (por o recurso conter matéria de facto). A não se entender assim, defende que o julgado deve ser confirmado.

As partes nada disseram sobre a alegada questão prévia suscitada pelo MP.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Em 2002-10-31 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 1.448,28 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-11-11.

b) Em 2002-10-31 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 2.540,16 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-11-11.

c) Em 2002-10-31 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 565,38 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-11-11.

d) Em 2002-11-30 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 1.448,28 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-12-10.

e) Em 2002-11-30 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 2.540,16 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-12-10.

f) Em 2002-11-30 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 565,38 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2002-12-10.

g) Em 2002-12-31 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 2.540,16 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2003-01-10.

h) Em 2002-12-31 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim liquidou à impugnante € 565,38 de taxa de salubridade, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2003-01-10.

i) A impugnação foi remetida a tribunal pelo registo do correio em 2003-02-07.

2. Importa desde já apreciar a questão prévia suscitada pelo MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente,

a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do citado ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a) do mesmo ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“Nas conclusões 7ª e 8ª das suas alegações, a recorrente afirma factos, nos quais funda o seu direito, que o Mm. Juiz a quo não estabeleceu.

“Significa isto que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito ...”.

Que dizer?

A figura-se-nos patentemente que a conclusão 7ª não contém matéria de facto.

Não assim a conclusão 8ª (onde se descrevem os serviços prestado pela autarquia (serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos), com exclusão (implícita) de outros quaisquer; serviços que não justificam, na tese da recorrente, a liquidação da “taxa de salubridade”).

Ora, do probatório, não constam os serviços prestados pela autarquia.

E é destes factos (ou ausência deles) que a recorrente pretende extrair a necessária ilação jurídica: a denominada taxa de salubridade é um imposto e não uma taxa, porque são prestados aqueles serviços e não outros adicionais.

Vale isto por dizer que a recorrente suscita questões de facto que não obtêm tradução no probatório.

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo – Norte, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto. Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Baeta de Queirós*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Escritura de aumento de capital e alteração de pacto. Imposto do selo. Conformação com norma comunitária. Artigos 7.º, n.º 1, e 10.º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho. Reenvio prejudicial.*

### Sumário:

*Suscitando-se nos autos a não conformação ao direito comunitário de uma verba da tabela geral do imposto do selo, justifica-se o reenvio prejudicial da questão junto do TJCE, se não há notícia de que este Tribunal emitiu pronúncia sobre a questão.*

Processo n.º 225/05.

Recorrente: OPTIMUS — Telecomunicações, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **OPTIMUS – TELECOMUNICAÇÕES, S. A.**, com sede no Lugar do Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de imposto de selo, apurada através da aplicação verba 26.3 da Tabela Geral do Imposto de Selo, em consequência e por causa da realização de uma escritura de aumento de capital e alteração de pacto.

O Mm. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (que sucedeu ao dito Tribunal Tributário de 1ª Instância) julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. *O artigo 7º da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 impõe uma obrigação precisa, clara, incondicional e não dependente de qualquer desenvolvimento legislativo ou regulamentar, obrigando que um Estado membro que, à*

*data de 1 de Julho de 1984, isentasse (ou tributasse a uma taxa igual ou inferior a 0,50%) certas ou todas as operações de reuniões de capitais a que se aplica a Directiva, fique, desde 1 de Janeiro de 1986, obrigado a isentá-las.*

2. *Não existe na Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 ou em qualquer outro acto de Direito comunitário, originário ou derivado, contemporâneo ou posterior, nenhuma excepção dirigida ao Estado Português que lhe permitisse escusar-se ao escrupuloso respeito da regra constante do artigo 7º daquele normativo.*

3. *Em 1 de Julho de 1984, as operações de reforço ou aumento de capital das sociedades comerciais, quando realizadas em numerário, eram, em Portugal, isentas de tributação em sede do imposto do selo, por força do n. 2 do art. 145º da Tabela Geral do Imposto do Selo, em vigor àquela data, por força da aprovação do Decreto-Lei. n. 154/84, de 16 de Maio.*

4. *A decisão recorrida interpretou restritivamente o aludido artigo 7º, ao considerar que as operações que passam a ser obrigatoriamente isentas a partir de 1 de Janeiro de 1986 são não aquelas que, efectivamente, em 1 de Julho de 1984, conforme dispõe o texto da Directiva, “estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%” (artigo 7º, n. 1), mas tão-somente as que “nos termos da redacção da Directiva anterior a 1985 podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida – art. 4º, n. 2 e art. 8º - e que em 1 de Julho de 1984 estivessem nessa situação”.*

5. *A Directiva 69/335 destina-se a eliminar entraves e restrições à circulação de capitais no interior da União Europeia; a liberdade de circulação de capitais é, nos termos consistentemente reconhecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, uma liberdade fundamental.*

6. *No sistema jurídico comunitário está desde há muito assumido que as normas respeitantes à delimitação do âmbito de aplicação de uma liberdade fundamental se interpretam de modo tão lato quanto possível e que as normas que introduzem regimes de limitação àquelas liberdades são de interpretação restritiva.*

7. *O Meritíssimo Juiz a quo, ao ter interpretado restritivamente uma norma de uma directiva comunitária destinada a implementar uma liberdade fundamental do Tratado de Roma (no caso a livre circulação de capitais) decidiu contra os aludidos princípios hermenêuticos comunitários.*

8. *Mesmo os requisitos adicionais que o Meritíssimo Juiz a quo entende fazer valer, em rigor, encontravam-se verificados: (i) Portugal não estava sob a obrigação de sujeitar qualquer operação àquele imposto, pelo que as podia validamente isentar ou sujeitar a taxa reduzida e (ii) isentava efectivamente os actos de aumento de capital realizados por entradas em numerário, nos termos do Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de Maio.*

9. *Por outro lado, se o Conselho de Ministros da Comunidade Europeia pretendesse eleger aqueles dois critérios como pressupostos cumulativos da obrigação de isenção por certo que o teria formulado de forma clara e compreensível.*

10. *Com a interpretação do Meritíssimo Juiz a quo, um Estado-membro poder-se-ia furtar ao cumprimento de uma obrigação, alegando um seu*

próprio incumprimento anterior da legislação comunitária, i.e. teria o direito de introduzir o novo tributo, apesar de o não cobrar em 1 de Julho de 1984, na medida em que a ausência de cobrança na altura desrespeitasse o direito comunitário – comportamento abusivo que o ordenamento jurídico comunitário não tolera.

11. Um Estado, livre e soberano para tributar, em 1 de Julho de 1984, as entradas de capital – em particular os aumentos de capital por realização em numerário – à taxa que entendesse mais conveniente, que, não obstante a concomitante perda de receitas orçamentais, decidiu isentar aqueles actos, não pode, posteriormente, invocar a necessidade de obter receitas orçamentais (de que antes prescindira) para edificar entraves a uma liberdade de circulação que não preexistiam.

12. A expressão “operações com excepção das referidas no n. 1” no artigo 7º, n. 2, destina-se apenas a realçar que, em relação a estas, não se está perante uma faculdade concedida aos Estados membros, antes um verdadeiro dever.

13. À luz da interpretação defendida pelo Meritíssimo Juiz a quo, o último considerando da Directiva 85/303/CEE, na parte em que declara que “é conveniente prever a faculdade de introduzir tal imposto” na Grécia, perderia qualquer sentido.

14. Só com o entendimento sufragado pela Recorrente as disposições especiais relativas à República Helénica ganham sentido: porque a Grécia não havia instituído o imposto em causa, poderia ainda vir a fazê-lo, mantendo uma liberdade alargada (isto é desprovida dos limites fixados aos restantes Estados-membros pela nova redacção do artigo 4º, n. 2 e do artigo 7º, n. 1) de determinar quais as operações que a ele ficariam sujeitas, à taxa normal ou à taxa reduzida e quais as que dele poderiam ficar isentas.

15. O tratamento excepcional concedido à Grécia não pode ser estendido, na falta de uma previsão expressa, analogicamente, a outros Estados-membros que não haviam instituído, em 1 de Julho de 1984, um imposto sobre as entradas de capital ou tributações análogas.

16. Um argumento em sentido contrário nunca poderá tirar-se da mera remissão para o preâmbulo do Decreto-Lei n. 322-B/2001, pois que, no sistema institucional europeu, apenas os Tribunais de Justiça e de Primeira Instância têm competência para interpretar com força vinculativa os actos de direito derivado.

17. A limitação da soberania fiscal dos Estados-membros pode justificar-se pela eliminação de entraves à livre circulação de capitais.

18. Por último, o sistema estipulado pela Directiva a partir de 1986 consiste em permitir aos Estados-membros uma margem de escolha individual entre isentar ou manter a tributação, assim se preferindo o desarmamento à harmonização ou unificação.

19. O regime excepcional concedido à Grécia, discriminatório e, portanto, não igualitário, prova definitivamente que considerações referentes aos desvios de fluxos são despropositadas.

20. O artigo 234º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia prevê que sempre que uma questão de interpretação de actos adoptados pelas instituições da Comunidade seja suscitada em processo pendente perante um órgão nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

21. Como nunca o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a compatibilidade com as aludidas normas da Directiva do regime português de imposto de selo nascido do mencionado Decreto-Lei de 14 de Dezembro de 2001, importa suspender a instância e apresentar-lhe as necessárias questões prejudiciais.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, anular-se a liquidação de imposto de selo efectuada à recorrente, ordenando-se a restituição de € 400.000,00, acrescida dos juros desde 12 de Novembro de 2002 até ao seu integral reembolso, sugerindo-se, ainda, que a instância seja desde já suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formuladas ao TJCE as questões prejudiciais necessárias e pertinentes.

Apresentou ainda as questões prejudiciais que a seu ver se impõem.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o Exmº Procurador-Geral-Adjunto, em representação do Ministério Público, defende que na sentença recorrida se fez boa interpretação da lei. Sugere, porém, que se proceda ao reenvio prejudicial que, na sua óptica, se impõe.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumprir decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Em 2002-11-12 a impugnante pagou imposto de selo no valor de € 400.000 liquidada nos termos da verba n. 26.3 da tabela de imposto de selo, aquando da realização de uma escritura de aumento de capital e alteração de pacto – cfr. fls. 11.

3. Está em causa nos presentes autos a conformação ao direito comunitário da verba 26 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção do art. 3º do Dec.-Lei n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro.

Para tanto, e na tese da recorrente impõe-se a interpretação dos artºs. 7º, n. 1, e 10º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhes foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985.

E a recorrente pede, ao abrigo do art. 234º do Tratado da Comunidade Europeia (Tratado de Roma), o reenvio prejudicial da questão junto do TJCE, dado que não há notícia da pronúncia por parte deste Alto Tribunal Comunitário sobre tal questão.

E formula as questões que, a seu ver, justificam a pronúncia do TJCE.

Impõe-se submeter as questões formuladas ao TJCE.

São elas as seguintes:

**A. O artigo 7º n. 1, da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, deve ser interpretado restritivamente por forma a que se exija como condição para a obrigação aí imposta aos Estados-membros, de isentarem certas operações de reuniões de capitais que se trate de operações que nos termos da redacção da Directiva anterior a 1985 podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida – isto é apenas as previstas pelo artigo 4º n. 2 e artigo 8º – e que, adicionalmente, em 1 de Julho de 1984, estivessem nessa situação?**

**B. O artigo 7º n. 1 da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Direc-**

**tiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais e o artigo 10º daquela devem ser interpretados no sentido de que proíbem a tributação em imposto de selo, por força de uma norma nacional como a do Decreto-lei n. 322-B/2001 de 14 de Dezembro, que introduziu o n. 26 – Entradas de Capital – na Tabela Geral do Imposto de Selo, de uma sociedade anónima sujeita à lei portuguesa, aquando da realização de um aumento do seu capital social, por entradas em numerário, quando em 1 de Julho de 1984, tal operação era sujeita àquele imposto, mas dele se encontrava isenta?**

Solicita-se ao TJCE a resposta a estas questões.

Para o efeito, remetam-se ao TJCE fotocópias das seguintes peças processuais, que acompanharão o presente aresto:

- Petição inicial (fls. 2 a 4);
- Certidão notarial (fls. 7 a 9);
- Contestação da Fazenda Pública (fls. 19);
- Informação da DGRN (fls. 21 a 31);
- Parecer junto pela DGRN (fls. 32 a 65);
- Resposta da recorrente “Optimus – Telecomunicações, SA” (fls. 67 a 71);
- Parecer do Sr. Procurador da República (fls. 73 a 75);
- Sentença (fls. 81 a 89);
- Alegações de recurso (fls. 101 a 134);
- Parecer do Sr. Procurador-Geral-Adjunto (a dactilografar) (fls. 139, vº);

4. Face ao exposto, acorda-se em:

- a) Suscitar o reenvio prejudicial das questões colocadas nos autos, e que acima obtiveram formulação, junto do TJCE, solicitando a pronúncia desse Alto Tribunal Comunitário sobre as ditas questões;
  - b) Suspender a instância, nos termos dos artºs. 276º, 1, c), e 279º, 1, do Código de Processo Civil.
- Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Baeta de Queirós*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Grandes reparações e beneficiações. Amortizações.*

### Sumário:

*As grandes obras de construção civil e de remodelação que contribuem para aumentar o valor real do imóvel e para o aumento da duração do mesmo, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo, cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações a que se refere o artigo 5.º, n.º 2, alínea c), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.*

*A respectiva amortização deve ser determinada de acordo com o período de desgaste ou utilidade esperada do bem que elas visaram beneficiar no seu todo.*

Processo n.º 323/05.

Recorrente: Banco BPI, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Banco BPI, SA, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negou provimento ao recurso e manteve o acto do Sr. Secretário de estado dos Assuntos Fiscais relativo a correcção à matéria colectável de IRC, referente ao exercício de 1999.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O recorrente contabilizou indevidamente, numa rubrica do imobilizado incorpóreo, pequenas obras de recuperação e manutenção de algumas das suas agências, procedendo à respectiva amortização, nos três exercícios seguintes ao da aquisição, nos termos prescritos no Decreto - Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, para as despesas de instalação;

2. Entenderam os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção-Geral dos Impostos, no que foram secundados por Sua Excelência o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, que, consistindo os supra referidos activos em grandes reparações, a sua reintegração deveria ser efectuada a uma taxa calculada em função do período de utilidade esperada para os imóveis em que se inseriam, nos termos do n.º 2 do artigo 5º do citado Decreto - Regulamentar;

3. Para que determinada obra possa ser considerada como grande reparação ou beneficiação, para efeitos contabilísticos e fiscais, têm de lhe estar subjacente, no essencial, duas qualidades, a durabilidade e a inamovibilidade, e um dos seguintes efeitos: o aumento do período de vida útil do bem ou do seu valor;

4. Nenhuma das referidas características assiste, no entanto, às obras efectuadas pelo recorrente nas suas agências;

5. De igual modo também não se verifica nenhum dos aludidos efeitos;

6. Pelo que ao corrigir o valor das respectivas amortizações com fundamento na sua qualificação como “grandes reparações”, enfermam tais correcções do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto da aplicação do regime previsto no n.º 3 do artigo 5.º do Decreto - Regulamentar n.º 2/90;

7. Sendo ilegal pelas mesmas razões o acto tributário recorrido que, sem fundamento, indeferiu o recurso hierárquico deduzido contra as mesmas;

8. Mesmo que se entendesse como correcta aquela qualificação, ainda assim as referidas correcções se afigurariam ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos no uso da faculdade conferida pelo citado n.º 3 do artigo 5.º do Decreto - Regulamentar n.º 2/90;

9. Vício que se estende ao acórdão recorrido, o qual também qualifica as obras em apreço como “Grandes reparações e beneficiações” e considera a quantificação efectuada pela Administração Tributária como a única válida.

A autoridade recorrida apresentou alegações nas quais formula as seguintes conclusões:

1. Não podem ser dissociadas do imóvel em que são realizadas as obras diversas de remodelação de vários balcões de agências bancárias e que envolveram trabalhos de construção civil, alvenaria, betões, escavações para fundações, revestimentos, tectos, carpintarias, vidros estores, demolições e desmontagens, instalações eléctricas, candeeiros, escavações e aterros, revestimentos de paredes e tectos, alcatifas, instalação/reparação de ar condicionado;

2. Tais obras, independentemente da razão de ser para a sua ocorrência, conferem ao imóvel respectivo um aumento de valor e influenciam inevitavelmente o seu período de vida útil;

3. Como se decidiu no acórdão recorrido, tais obras contêm as qualidades de durabilidade e inamovibilidade porque passam a fazer parte incidível do imóvel,

4. Face ao que as mesmas constituem grandes reparações cujas amortizações seguem o regime aplicável ao imóvel onde são realizadas.

5. Perante esta conceituação, a DGCI considerou as amortizações pelas taxas que resultam do período de utilidade esperada, ou seja, as correspondentes à que são aplicadas aos próprios edifícios.

6. Não se verifica, portanto, o alegado vício de violação de lei porque a actuação da AF encontra apoio no Decreto - Regulamentar 2/90, como doutamente entendeu o acórdão recorrido.

7. O STA já se pronunciou sobre esta matéria, só que relativa a outro exercício, em que é recorrente o mesmo Banco, tendo o Acórdão mantido a decisão do TCA.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento nos termos do ac. já proferido neste STA.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

A) O recorrente, no período de tempo compreendido entre 1994 e 1998, realizou obras em diversas das suas agências bancárias (balcões), em distintas localidades do País — cfr. docs. 1 a 35, juntos pelo recorrente.

B) As referidas obras encontram-se identificados naqueles mesmos documentos (1 a 35) e abrangeram desde serviços de construção civil, seja de edificação, como construção de alvenarias ou de fundações, seja de demolição, v.g. de revestimentos de pavimentos, ao fornecimento e montagem de molas de portas ou de estores.

C) As despesas que suportou como realização de tais obras, fê-las contabilizar, a recorrente, como “despesas de estabelecimento” e, em consonância com tal contabilização procedeu à respectiva amortização pelo período de três anos.

D) A escrita do recorrente foi objecto de uma fiscalização levada a cabo pelo DSPIT, iniciada em 01 ABRIL e terminada em 01 AGO08, e em resultado da qual foi elaborado o relatório que constitui o doc. de fls. 196/222 que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

E) Ao que aqui releva e por referência a IRC, fez-se constar do ponto 3.1. de tal relatório, o seguinte:

«3.1.1 REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO.

Analisaram-se os mapas das reintegrações e amortizações (Mapas 32 e 33) validando-se o total das reintegrações/amortizações do exercício, constantes dos referidos mapas, com o valor contabilizado na conta 78 - “Amortizações do Exercício”, do balancete, para a actividade sujeita ao regime geral de IRC.

Igualmente validaram-se as taxas aplicadas, para o cálculo das reintegrações/amortizações do exercício, com as constantes do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/01, para os bens adquiridos no exercício de 1999. Para os bens adquiridos em exercícios anteriores, apenas se verificaram os bens nos quais tinham sido objecto de correcção

i) (...)

ii) O banco enquadrado incorrectamente, no código “2460 — Despesas de instalação”, da tabela II, anexa ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, custos com instalações eléctricas, ar condicionado e outras, e com a aquisição de diversos artigos de conforto e decoração, quando o deveria ter feito nos códigos próprios da tabela, pelo que se procedeu à respectiva reclassificação, tendo-se apurado reintegrações excessivas no montante de Esc. 18.822.968, (...), as quais resultaram da diferença entre a taxa praticada (33,33%) e as taxas permitidas para cada uma das situações acima descritas, pelo que infringiu a alínea c) do n.º 1 do art. 32º do CIRC, conjugado com o art. 3º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01.

iii) De referir, ainda, que o banco praticou uma taxa de 33,33%, devido a um enquadramento incorrecto no código “2460 — Despesas de instalação”, da tabela II, anexa ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, sobre os custos suportados com obras de beneficiação em edifícios próprios, as quais deveriam estar associadas aos respectivos edifícios e ser reintegradas em função da vida útil esperada dos mesmos, conforme dispõe o n.º 2 do art. 29º do CIRC, conjugado com a alínea c) do n.º 2 do art. 5º, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, pelo que resulta uma correcção a favor da Administração Fiscal, no montante de Esc. 30.604.932, nos termos do n.º 1 do art. 32º do CIRC, (...).».

F) Na sequência do referenciado no ponto 3.1.1 iii) e transcrito na alínea que antecede, foi corrigida aritmeticamente o lucro tributável relativo ao exercício de 1999, na quantia de Esc. 30.604.932\$, ali aludido — cfr. Mod. DC-22, no proc. apenso.

G) Através de carta registada com AR, o recorrente foi, em 01 NOV 02, notificado das correcções efectuadas à matéria colectável do exercício de 1999, entre as quais a mencionada na precedente alínea — cfr. fls. do proc. apenso.

H) De acordo com a notificação a que se alude em G), o banco BPI interpôs recurso hierárquico para S. Ex.ª o Ministro das Finanças, no essencial porque, apesar de não contestar a requalificação contabilística dos activos em causa efectuada pelos serviços de inspecção tributária, nem, consequentemente, o regime justributário preconizado, em abstracto, para a respectiva amortização, “[...] porém, com o montante das correcções efectuadas com aquele fundamento, decorrentes da amortização dos mesmos em função do período de vida útil estimado para os imóveis a que se encontram associados (50 anos). — cfr. fls. 234 a 240 destes autos, e, designadamente, os artigos 6º e 7º, a fls. 236.

I) Em ordem à instrução do recurso hierárquico interposto pelo recorrente, veio a ser prestada informação com a seguinte conclusão:

“A recorrente embora reconheça a errada classificação contabilística das obras como despesas de instalação e aceite a correcção como grandes reparações e beneficiações, segundo a previsto na al. e), do n.º 2, do artigo 5º, do Dec. Reg. N.º 2/90, discorda que a vida útil esperada de todas elas seja igual à dos imóveis.



Verificou objectivamente a inspecção, serem as referidas obras grandes reparações e beneficiações, acerca das quais não restavam dúvidas de uma vida útil igual à dos imóveis em que se efectuaram, cujos componentes não eram contabilisticamente individualizáveis à semelhança das demais obras de construção civil.

Face ao exposto consideram-se esclarecidas quaisquer dúvidas acerca do período de vida útil das obras e por conseguinte devidamente fundamentada a correcção de 30.604.932\$00, sendo de indeferir o presente recurso. “— cfr. fls. 250 dos autos.

J) Para assim concluir o subscritor da informação baseou-se na informação prestada pelo DSPIT, por referência aos exercícios de 1997/1998, com suporte na circunstância de, por referência a tais exercícios se ter colocado questão similar que veio a dar origem a solicitação daquela por forma a “que objectivamente permitisse esclarecer qual a natureza das obras: se, de facto, eram todas grandes reparações e beneficiações que aumentem o valor real ou a duração provável, que não possam constituir componentes específicas não integradas no próprio imóvel a que não seja atribuível um período de vida diferente, ou se, pelo contrário, algumas delas, eventualmente, podem ser diferenciadas, ou ainda, se podem constituir despesas de projecção económica plurianual, enquadráveis no art.º 17º do DR 2/90. “- cfr. fls. 245/246 destes autos.

K) Após sucessivos pareceres no sentido de ser negado provimento ao recurso hierárquico aqui em causa (pareceres de O2JUN07 e de O2JUN11) o SEAF proferiu, em O2JUN13, o despacho recorrido, exarado na primeira folha da informação a que se alude em I), do seguinte teor:

«Concordo, pelo que indefiro.»

3.1. O acórdão do Tribunal Central Administrativo em apreciação negou provimento ao recurso e manteve o acto do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, relativo à correcção da matéria colectável de IRC, referente ao exercício de 1999.

Questionavam-se no recurso as correcções técnicas operadas à matéria colectável do exercício de 1999 do recorrente considerando a AF que as obras realizadas pelo BPI em distintos balcões assumiam a natureza de “grandes reparações” e que, por isso, deviam ser reintegradas com o entendimento que o respectivo período de vida útil coincide com o dos imóveis em que foram levadas a cabo tendo o recorrente amortizado o custo de tais obras em três anos no entendimento de que se tratava de “despesas de estabelecimento”.

É ainda esta a questão que constitui o objecto do presente recurso.

3.2. Com efeito sustenta o recorrente, em síntese, nas conclusões das suas alegações, que tendo contabilizado indevidamente, numa rubrica do imobilizado incorpóreo, pequenas obras de recuperação e manutenção de algumas das suas agências, procedendo à respectiva amortização, nos três exercícios seguintes ao da aquisição, entendeu a AF que se estava perante grandes reparações pelo que a sua reintegração deveria ser efectuada a uma taxa calculada em função do período de utilidade esperada para os imóveis em que se inseriam, nos termos do n.º 2 do artigo 5º do citado Decreto – Regulamentar.

Que tais obras não têm a durabilidade e inamovibilidade e o aumento do período de vida útil do bem ou do seu valor pelo que ao corrigir o valor das respectivas amortizações com fundamento na sua qualificação como “grandes reparações”, enfermam tais correcções do vício de violação de

lei por erro nos pressupostos de facto da aplicação do regime previsto no n.º 3 do artigo 5º do Decreto - Regulamentar n.º 2/90.

Que, por isso, é ilegal, pelas mesmas razões, o acto tributário recorrido que, sem fundamento, indeferiu o recurso hierárquico deduzido contra as mesmas.

Acrescenta que, mesmo que se entendesse como correcta aquela qualificação, ainda assim as referidas correcções se afigurariam ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos no uso da faculdade conferida pelo citado n.º 3 do artigo 5º do Decreto - Regulamentar n.º 2/90 e que tal vício se estende ao acórdão recorrido, o qual também qualifica as obras em apreço como “Grandes reparações e beneficiações” e considera a quantificação efectuada pela Administração Tributária como a única válida.

Sobre questão em tudo semelhante à dos autos, ainda que referente a exercício anterior, pronunciou-se já este STA (cfr. Ac. de 02-02-2005, Rec. 917-04).

Acompanha-se o entendimento de tal acórdão que por isso se transcreve na parte relevante.

Com efeito nele se escreveu que:

“... dispõe o art.º 27º, n.º 1 do CIRC, que regula a determinação da matéria colectável das pessoa colectivas e outras entidades que exerçam, a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, que “são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os elementos do activo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofreram perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas”.

Por outro lado, estabelece o art.º 28º, n.º 1 do mesmo diploma legal que “o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes”.

E para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, “a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores... (art.º 29º, n.º 1 do mesmo diploma legal).

No seu n.º 2 estabelece este normativo que “relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração e de amortização serão aceites as que pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada”.

O diploma legal a que alude o predito art.º 29º n.º 1 é o Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1 que, no seu art.º 5º n.º 1 determina que “no caso de utilização do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2º as taxas fixadas nas tabelas anexas ao presente diploma, aplicando-se as taxas genéricas, mencionadas na tabela II apenas quando, para os elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas na tabela I”.

E no n.º 2, al. c) que “exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada,

o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado... grandes reparações e beneficiações”.

Por sua vez, define o n.º 5 do mesmo artigo que grandes reparações e beneficiações são “as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, as reparações de construção civil operadas nas agências bancárias do recorrente são, conforme facturas de fls. ..., obras de desmontagem, remodelações, demolições, alvenarias, revestimentos de pavimento, betões, escavações para fundações, tectos, carpintarias, vidros, estores, escavações e aterros, tubagens eléctricas, revestimento de paredes e tectos, fachadas, etc., ou seja, obras necessárias para o exercício da actividade bancária, que se integram, assim, nos próprios imóveis e que contribuem de forma clara não só para aumentar o valor real de cada uma das agências bancárias, mas também contribuem para um aumento provável da duração desses imóveis, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo.

Pelo que se trata, assim, de obras que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações, tal como vem definido no citado art.º 5º n.º 2, al. e), que se integram no activo corpóreo, tal como vem previsto na Tabela II anexa ao referido Decreto Regulamentar.

Assim, a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou de utilidade esperada do bem “que elas visaram beneficiar no seu todo”, tal como o fez a Administração Tributária.

Este critério, aliás e a nosso ver, encontra apoio legal no art.º 20º do predito Decreto Regulamentar. Aí se prescreve que “os elementos do activo imobilizado sujeitos a deperecimento cujos valores unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem 20.000\$ podem ser totalmente reintegrados ou amortizados num só exercício, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser reintegrado ou amortizado como um todo”.

Pelo que e nesta parte, improcede também o presente recurso.

5 - Por último e quanto à terceira daquelas questões, alega o recorrente que, mesmo admitindo aquela qualificação, ainda assim as correções efectuadas no acto tributário sub judice se afiguram ilegais, por erro grosseiro na aplicação do critério de determinação do período de vida útil dos mesmos activos, no uso da faculdade conferida pelo citado nº 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

Mais uma vez não tem razão.

Com efeito e como bem se anota no aresto recorrido, para chegar àquela conclusão o recorrente parte de exemplos que não colhem no caso concreto, já que os casos por si apontados na sua motivação do recurso e que são os que constam dos itens ..., “não foram tomados em conta na decisão recorrida, mas apenas as obras de construção civil reportadas aos edifícios”.

Por outro lado e como vimos, não se verifica qualquer erro na taxa aplicada pela Administração Tributária, na medida em que as obras de construção civil se integram no seu todo do edifício que visam beneficiar.

Pelo que também improcede, nesta parte, o recurso.”.

Daí que também no presente recurso improcedam todas as conclusões.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 450 € a taxa de justiça e em 60% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Redução da coima mínima.*

### Sumário:

*Se o pedido do pagamento do imposto for apresentado antes do levantamento de auto de notícia, recebimento de participação ou início do procedimento de inspecção tributária, haverá direito à redução de 50% do mínimo legal, sendo esse pedido apresentado mais de 30 dias após a infracção [artigo 29.º, n.º 1, alínea b) do RGIT].*

Processo n.º 384/05-30.

Recorrente: União Desportiva de Leiria Futebol, SAD.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“União Desportiva de Leiria Futebol, SAD”, não se conformando com a coima que lhe foi aplicada, interpôs recurso de tal condenação para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi o recurso julgado parcialmente procedente.

Continuando inconformado então para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação de tal decisão, tendo formulado as seguintes conclusões:

**A)** A decisão administrativa de aplicação de coima não especifica nem individualiza suficientemente as razões objectivas e subjectivas nem as dificuldades financeiras da recorrente, com vista à determinação da medida da coima.

**B)** Por sua vez, tendo sido o imposto em falta de € 43.952,00, a coima mínima ascenderia a € 4.395,25, ou seja, 50% do valor de 6.948,20, por força da redução prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29º do RGIT.

**C)** Na verdade, não só a recorrente regularizou a sua situação tributária antes do levantamento do auto de notícia, como nenhuma das sanções acessórias previstas no artigo 28º do RGIT são susceptíveis de aplicação à recorrente uma vez que os pressupostos previstos no artigo 21º-A do regime das contra-ordenações não permite a sua aplicabilidade à conduta de que a arguida vem acusada.

**D)** Assim, a sanção acessória da perda de objectos pertencente ao agente só ocorre se os mesmos serviram ou estavam destinados à infracção, situação que não ocorre no caso da conduta de que a recorrente vem acusada.

E) O mesmo se diga dos restantes pressupostos de aplicação das sanções acessórias.

F) Como a coima aplicada à recorrente na quantia de € 8.790,51, ou seja, é muito superior ao mínimo legal, a insuficiente indicação dos elementos objectivos e subjectivos conducentes à fixação da coima traduz-se uma nulidade insuprível do processo.

G) Porém, mesmo que assim não se entendesse, sempre se dirá que a coima mantida na douta decisão recorrida é muito superior ao mínimo legal.

H) Com efeito, por força da eliminação da alínea d) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT operada pelo artigo 42.º da L 55-B/04 de 30.12 e por força da aplicação da lei mais favorável vigente no Direito Penal, a coima a aplicar pelo mínimo não deverá ser superior a € 4.395,25.

I) A douta decisão recorrida fez errada aplicação e interpretação dos artigos 29.º, 1, b), 30.º, 1, d), 79.º, 1, c), todos do RGIT e o artigo 21.º-A do DL 433/82.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso, devendo revogar-se a sentença e substituí-la por acórdão condenatório em coima no montante de € 4.395,25.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) No dia 16 de Dezembro de 2003, foi levantado Auto de Notícia contra a ora recorrente, com o seguinte teor: "(...)verifiquei pessoalmente, por consulta aos elementos existentes no Serviço de Finanças de Leiria 1, nomeadamente a guia de mod. 41 — retenção na fonte em causa e a notificação, que o infractor citado, efectuou o pagamento da guia 41413346944, após ter terminado o prazo legal. A infracção acima descrita constitui infracção grave nos termos do Art.º 23.º do RGIT.

De acordo com o a Art.º 30.º n.º 1 alínea d) do RGIT não pode beneficiar da redução da coima prevista na alínea no n.º 1 do Art.º 29.º do mesmo Regime. (...)” - fls. 8.

B) A recorrente apresentou a guia mod. 41 em 11.11.2003, e o prazo para cumprimento da obrigação terminou em 20.08.2003, tendo deixado de ser atempadamente entregue nos cofres do Estado a quantia de 43.952,52 € - fls. 8 e 9.

C) Por despacho de 09.08.2004, a recorrente foi condenada na coima de 9.000€, pelos factos descritos em A), conforme documento de fls. 20 e 21 que se dá por integralmente reproduzido.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Pretende a recorrente que o facto de haver pago a obrigação antes da instauração do processo contra-ordenacional lhe dava o direito de ter redução no montante da coima em 50% do montante mínimo legal, nos termos do artigo 29.º n.º 1 alínea b) do RGIT. Tal norma preconiza que as coimas pagas a pedido do agente antes da instauração do processo contra-ordenacional são reduzidas a 50% do montante mínimo legal, se tal pedido for apresentado para além dos 30 dias posteriores ao da prática da infracção, mas antes de ter sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado processo de inspecção tributária. Um dos requisitos do direito à redução da coima era, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT, não ser aplicável sanção acessória. Tal requisito foi porém revogado pelo artigo 42.º da Lei 55-B/04 (O.E. 2005) pelo que já não pode ser tomado em consideração.

Para fixar a coima no montante em que o fez, entendeu a sentença que a infracção em causa era punível com coima variável entre 8.790,51 € e 43.952,52 €, nos termos conjugados dos artigos 114.º n.º 2 e 26.º n.º 4 do RGIT.

Como se vê do probatório da sentença, a infracção consistiu na entrega, para além do prazo legalmente previsto, do montante objecto de retenção na fonte, sendo o mesmo de 43.952,52 €. Nos termos do artigo 114.º n.º 2 do RGIT, em caso de negligência, a coima variará entre 10% e metade do imposto em falta, valor que duplicará se o infractor for uma pessoa colectiva, nos termos do artigo 26.º n.º 4 do RGIT. Da conjugação de tais normas extrai a sentença a conclusão de ser o valor mínimo da coima supra referido de 8.790,51 €.

Sendo pois este o montante mínimo da coima e tendo o pagamento sido efectuado para além dos 30 dias posteriores à prática da infracção mas antes do levantamento do auto de notícia, como se vê do probatório, nada impede que a coima seja reduzida a 50% do mínimo legal, nos termos do artigo 29.º n.º 1 alínea b) do RGIT.

Na alínea A) das suas conclusões referia ainda a recorrente a não especificação nem individualização suficiente das razões quanto à determinação da medida da coima. Todavia, não só tal questão foi devidamente apreciada na sentença, como a aplicação pelo mínimo e com redução torna desnecessário reapreciar o que aí foi decidido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente em parte o recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, fixar a coima em 4.395,25 €.

Custas pela recorrente apenas na 1.ª instância, fixando a taxa de justiça em 2 U.C.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Prazo. Rectificação de lapso material do recorrente.*

### Sumário:

- I — *Proferida decisão final num processo judicial, o prazo para dela recorrer conta-se, em regra, a partir da data da respectiva notificação.*
- II — *O requerimento em que o autor, notificado da sentença, requer a rectificação de um lapso material por si cometido na petição inicial, pedindo, do mesmo passo, que se corrija a sentença, que deve passar a ser-lhe favorável — quando o não foi —, não tem a virtualidade de alterar a data inicial daquele prazo.*

III — *Afirmando o autor, na petição inicial, determinado facto, por erro material, não pode dizer-se que a sentença foi induzida em lapso por esse erro, se ela deu por provado o facto, com base em documentos juntos aos autos, tanto mais que no processo judicial tributário não vigora o cominatório.*

IV — *Neste caso, o que pode haver é um erro de julgamento, insusceptível de correcção através do pedido de rectificação do lapso material do autor.*

Processo n.º 398/05-30.

Recorrente: João Manuel de Aguiar Pereira Delgado.

Recorrido: Director-geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1. JOÃO MANUEL DE AGUILAR PEREIRA DELGADO, residente em Lisboa, reclama para a conferência do despacho do relator que decidiu não tomar conhecimento do recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, o qual, negando provimento ao recurso que apreciou, manteve a decisão administrativa autorizando o acesso aos documentos existentes em instituição bancária.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

A questão dos presentes autos respeita ao facto de saber se o requerimento de fls. apresentado pelo reclamante em 17 de Dezembro de 2004, constituiu ou não um requerimento de rectificação de sentença nos termos do disposto no artigo 667.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do CPPT.

II.

Nesta medida considerou este tribunal que o referido requerimento apresentado mais não era do que uma errata ao requerimento inicial do reclamante e que por essa razão não consubstanciava um requerimento de rectificação de sentença.

III.

Salvo melhor opinião, não é essa a interpretação que deve retirar-se da apresentação do requerimento.

IV.

O facto de o reclamante ter remetido, no seu requerimento de rectificação para o articulado por si apresentado, não deixa de demonstrar que o que ele pretendia era a alteração dos factos descritos na sentença e não no seu requerimento.

V.

Na verdade, e estando o tribunal na posse e com conhecimento de todos os documentos apresentados, designadamente os cheques comprovativos dos montantes despendidos, objecto dos presentes autos, o erro existente aparentava ser um erro praticado pelo tribunal na redacção da sentença, ainda que originado inicialmente pelo lapso cometido pelo reclamante, como ele próprio afirmou.

VI.

O reclamante entendeu que o tribunal ao escrever “fotocópia dos cheques n.º 1757624825, 7657624840 e 1557624836, todos no valor de 39.903,83 € cada, sacados sobre o BBVA, em vez de escrever fotocópia do cheque n.º 1757624825, no valor de 199.519,10 € e fotocópia dos cheques n.º 7657624840 e 1557624836, ambos no valor de 39.903,83 € cada, sacados sobre o BBVA”, comete um erro de escrita, manifesto e que a própria sentença acaba por revelar, sendo por isso passível de rectificação.

VII.

Tendo entendido o reclamante que existia uma divergência na vontade real e na vontade declarada pelo juiz.

VIII.

Nesse sentido aplica-se ao requerimento de 17 de Dezembro de 2005 o disposto no n.º 1 do artigo 667.º do CPC, nos termos do qual é admitido às partes que requeram a rectificação da sentença.

IX.

Na verdade, “A possibilidade de rectificação de erros materiais contemplada no Código de Processo Civil é uma aplicação do princípio geral do direito consagrado no artigo 665.º do Código Civil, abrangendo os erros cometidos pelas partes e pela Secretaria.” — Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça datado de 28-04-1967.

X.

Por outro lado e seguindo Fernando Amâncio Ferreira a rectificação rege-se por um princípio de intangibilidade, e os casos que excepcionam esse princípio são exactamente os casos de erros materiais que implicam o ajustamento entre a vontade real e a vontade declarada.

XI.

Podendo ainda a parte requerente apresentar recurso da sentença que decidiu o mérito da causa.

XII.

Neste sentido, cabia ao reclamante a possibilidade de, notificado do despacho que apreciou o pedido de rectificação e, com aquele, da existência, na verdade de um erro de julgamento, apresentar no prazo de 10 dias contados dessa notificação, recurso da sentença que decidiu o mérito da causa.

XIII.

O despacho do relator deste tribunal violou assim o disposto nos artigos 667.º e 686.º do CPC, ao não admitir o recurso da sentença por intempetividade do mesmo.

XIV.

De facto, o reclamante ao ter apresentado requerimento de rectificação nos termos do n.º 1 do artigo 667.º do CPC beneficia do prazo de apresentação do recurso da sentença, nos termos do artigo 686.º do mesmo código.

## XV.

Ou seja, o recurso apresentado pelo reclamante, porque apresentado no prazo de 10 dias a contar da data da decisão que apreciou a rectificação da sentença, é tempestivo e por isso sujeito a apreciação por este tribunal.

## XVI.

Não se admitindo a interposição de recurso, permite-se que a administração desconsidere o direito fundamental ao sigilo bancário que assiste a qualquer cidadão, com base numa decisão judicial cujo próprio autor admite poder estar errada e ser merecedora de nova apreciação.

Nestes termos e nos melhores de Direito requer-se a VV. Exas. que sobre a matéria do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Doutor Juiz Relator recaia um acórdão, submetendo-se o caso a apreciação pela conferência, e concluindo-se pela aceitação do recurso apresentado, por ser tempestivo, revogando-se o despacho proferido, por violação do disposto nos artigos 667.º e 686.º do C.P.C., aplicáveis por remissão do artigo 2.º, alínea e) do CPPT».

2. O despacho reclamado é do teor que segue:

«No presente recurso, interposto por João Manuel de Aguiar Pereira Delgado, da decisão administrativa tributária que determinou o acesso directo à informação bancária que lhe diz respeito, consta-se (quis escrever-se constata-se) que

- a sentença foi-lhe notificada por carta que se presume recebida em 7 de Dezembro de 2004 (fls. 50);

- em 17 de Dezembro de 2004 apresentou o requerimento de fls. 53 e 54, cujo indeferimento lhe foi notificado por carta que se presume recebida em 28 de Janeiro de 2005 (fls. 66);

- em 7 de Fevereiro de 2005 entrou o requerimento de interposição de recurso de fls. 68.

No requerimento de fls. 53 e 54 o que se pede é a correcção de erros de escrita cometidos em documento produzido pelo próprio recorrente, «e a alteração do conteúdo da sentença no sentido de ser dado provimento ao recurso».

Não estamos, pois, perante caso previsto nos artigos 667º ou 669º nº 1 do Código de Processo Civil.

Assim, não é aplicável o artigo 686º nº 1 do mesmo diploma, que defere o início do prazo para interposição do recurso para a data da notificação da decisão do requerimento de rectificação, esclarecimento ou reforma da sentença.

Vale isto por dizer que o termo inicial deste prazo coincide com a data da notificação da sentença – 7 de Dezembro de 2004.

Tal prazo é de dez dias, em resultado da conjugação dos artigos 146º-B, 146º-D, nº 1, e 283º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E é contínuo, não se suspendendo, sequer, durante as férias judiciais, por força do disposto nos artigos 20º nº do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 144º nº 1 do Código de Processo Civil.

O prazo esgotou-se, consequentemente, em 17 de Dezembro de 2004.

Deste modo, o requerimento de interposição de recurso de 7 de Fevereiro de 2005 é intempestivo.

Pelo exposto, e de acordo com o parecer do Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, que de perto se seguiu, e visto, ainda, o disposto no artigo 687º nº 4 do Código de Processo Civil, não se conhecerá do objecto do recurso.

Custas do incidente a cargo do recorrente, com redução a metade da taxa de justiça».

3. A discordância do reclamante com o transcrito despacho radica nas razões expressas nas conclusões também reproduzidas acima, recortando ele, deste modo nítido, a questão que está em causa: ela «respeita ao facto de saber se o requerimento (...) apresentado pelo reclamante em 17 de Dezembro de 2004, constituiu ou não um requerimento de rectificação de sentença nos termos do disposto no artigo 667.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do CPPT».

Porque, se a conclusão for afirmativa, o despacho do relator não pode subsistir; ao invés, a resposta negativa implica que se mantenha esse despacho.

Entendeu-se no despacho sob reclamação que o falado requerimento era de «correcção de erros de escrita cometidos em documento produzido pelo próprio recorrente, «e (...) alteração do conteúdo da sentença no sentido de ser dado provimento ao recurso».

E foi por isso que se julgou inaplicável o artigo 686º nº 1 do Código de Processo Civil (CPC), o qual defere o início do prazo para interposição do recurso para a data da notificação da decisão do requerimento de rectificação, esclarecimento ou reforma da sentença: o requerimento do reclamante não visava nenhum desses fins, não cabendo o caso na previsão de qualquer dos artigos 667º ou 669º nº 1 do mesmo diploma.

O artigo 667º do CPC permite ao juiz que rectifique erros materiais que haja cometido na sentença,

- suprimindo a omissão do nome das partes;

- corrigindo erros de escrita ou de cálculo, e

- emendando inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto.

No caso que nos ocupa, o agora reclamante, notificado da decisão judicial que julgou a causa, deu-se conta de que cometera um lapso na petição inicial, e entendeu que tal se reflectira na sentença, a qual, sempre no seu entender, e não fora esse lapso, devia ser-lhe favorável, e não desfavorável, como na realidade foi.

Pediu, então, ao juiz, que (significativamente, «nos termos do artigo 249º do CC»), e não nos do artigo 667º nº 1 do CPC, como nota o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal) admitisse a correcção do seu próprio erro e, em consequência, rectificasse em conformidade a sentença, julgando a causa em seu favor, isto é, em sentido oposto à decisão proferida.

Deste modo, o que o reclamante pediu não foi a rectificação de qualquer erro ou omissão cometido pelo juiz ao proferir a sentença, mas a correcção de um lapso seu, considerando que, na sequência, corrigida havia de ser, também, a sentença, dando-se-lhe razão.

Mas à correcção do lapso em que caiu o reclamante não atribui a lei quaisquer consequências no que toca ao prazo para recorrer da sentença.

Por outro lado, se o juiz julgou provados determinados factos – mesmo que coincidentes com os alegados na petição inicial –, «com

base no teor dos documentos referidos em cada uma das alíneas» (aponte-se que no contencioso tributário não vigora o cominatório, ou seja, os factos alegados pelo autor não se têm por provados só por a Fazenda Pública os não impugna especificadamente), não cometeu nenhum erro material, nem erro de escrita, nem incorreu em erro ou lapso manifesto, não se desviou a sua mão do que estava na sua mente, não divergiu do que queria dizer. Ao contrário, quis escrever, e escreveu, o que entendeu, no seu livre juízo, que resultava provado em resultado do exame crítico dos documentos a que se referiu.

Nem o requerente imputa ao juiz erro material de escrita, ainda como nota o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal. É a si mesmo que atribui lapso cometido no requerimento inicial do recurso interposto da decisão da administração tributária, quanto ao valor de um dos cheques entregues para pagamento da fracção autónoma, pedindo a «alteração dos factos descritos na sentença»; e isto porque, além do mais, «estando o tribunal na posse e com conhecimento de todos os documentos apresentados, designadamente os cheques comprovativos dos montantes despendidos, objecto dos presentes autos», errara na apreciação dos factos. Erro que, para o reclamante, não é de julgamento, mas de «redacção da sentença, ainda que originado inicialmente pelo lapso cometido pelo reclamante»; tanto mais que o juiz escreveu «fotocópia dos cheques n.º 1757624825, 7657624840 e 1557624836, todos no valor de 39.903,83 € cada, sacados sobre o BBVA, em vez de escrever fotocópia do cheque n.º 1757624825, no valor de 199.519,10 € e fotocópia dos cheques n.º 7657624840 e 1557624836, ambos no valor de 39.903,83 € cada, sacados sobre o BBVA», não seria isso que resultava dos documentos do processo, ainda que constasse da petição.

Mas é patente que o erro da sentença, a existir, não é de escrita, mas de julgamento, pois, neste caso, o julgador terá interpretado mal os documentos sobre que alicerçou o seu julgamento sobre os factos, retirando daqueles documentos uma realidade diversa da que eles revelavam.

Ainda que o recorrente tenha cometido um erro de escrita na petição que dirigiu ao Tribunal recorrido, imputando a um cheque um valor diferente do real, esse erro não consequenciou o alegado erro da sentença, pois esta fundou-se, para fixar os factos provados, nos documentos de que o juiz dispunha, e não na alegação da parte.

Assim sendo, o que, verdadeiramente, foi imputado à sentença, no requerimento de rectificação, foi um erro de julgamento sobre a matéria de facto, e não um lapso induzido pelo próprio reclamante.

O recurso é, portanto, claramente intempestivo, pois a rectificação do erro da parte é ocorrência incapaz de alargar o prazo de interposição do recurso jurisdicional da sentença, pois não cabe na previsão do artigo 668º n.º 1 do CPC.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação, confirmando o despacho do relator.

Custas a cargo do reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 10 UCs (dez unidades de conta).

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

*I — Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

*II — Assim, é ilegal o artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais e seus trabalhadores.*

Processo n.º 448/05.

Recorrente: Ministério Público e A. A., Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A A Ferreira, SA, contribuinte com o n.º 500.068.372, com sede em Vila Nova de Gaia e o Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Mirandela que julgou improcedente a impugnação judicial que aquela deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, referente a contribuições para a Segurança Social do mês de Fevereiro de 1998, no montante de 1.329.739\$00 (€ 6.632,71), dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

#### RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO

- É ilegal o artigo único do Dec. Reg. N.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4.º, do Dec. Reg. n.º 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

#### RECURSO DA A A FERREIRA

1ª O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente pelos doutos Acórdãos de 16 de Junho de 2004 (Proc. 297/04 – 2ª Secção Tributária), de 13 de Outubro de 2004 (Proc. nº 311/04, Proc. nº 332/04 e Proc. nº 274/04 - 2ª Secção Tributária), de 15 de Dezembro de 2004 (Proc. nº 313/04 e Proc. nº 375/04) e de 16 de Fevereiro de 2005 (Proc. nº 1213/04), tem vindo, sem excepção, a reconhecer que a razão está com a ora Recorrente, embora estranhamente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela continue a considerar que não.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na motivação do recurso do Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 16 de Março de 1999, a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 6.632,71 Euros (Esc. 1.329.739\$00), referente ao mês de Fevereiro de 1998, aplicando a taxa social única: 34,75% - documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 15-06-1998 - fls. 1.

3 – Uma vez que os recursos em apreço têm, no fundo, o mesmo objecto, passaremos a deles tomar conhecimento em conjunto.

A questão que constitui esse objecto consiste em saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

Sobre esta questão se debruçou já esta Secção do STA nos acórdãos de 13/10/04, in recs. nºs 311/04 e 332/04 e de 15/12/04, in rec. nº 313/04, bem como no Acórdão de 16/6/04, in rec. nº 297/04, cujas conclusões são idênticas às do presente recurso e que vamos aqui seguir de perto, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação a aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósito refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura

e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”; e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que

prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa - ao tempo artigo 202º - permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, ma não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do



decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam - designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores - que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

...Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”. Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitoriamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março,

no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado”.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado, na parte em que a liquidação excede a taxa de 29% prevista no artº 5º do Decreto-lei nº 401/86 de 2/12, por se tratar de contribuições para a segurança social referentes a Fevereiro de 1998.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Decreto regulamentar.*

### Sumário:

*Não pode um decreto regulamentar excluir da previsão, contida no articulado do decreto-lei, que aquele visa regulamentar, certos sujeitos que, por força do referido decreto regulamentar, ficariam sujeitos a taxas para a segurança social diversas das consagradas naquele decreto-lei.*

Processo n.º 466-05.

Recorrente: Ministério Público e A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A. A. Ferreira, S.A., bem como o EMMP recorrem da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de Contribuições para a Segurança Social e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou a primeira formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401 /86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, por Acórdão de 16 de Junho de 2004, já veio reconhecer que a razão está com a ora Recorrente nomeadamente no Proc. 297/04 – 2ª Secção além de outros.

O EMMP alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. É ilegal o artigo único do Dcc. Reg. N.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4º, do Dcc. Reg. n.º 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2. Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3. A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos art.ºs 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

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

O EMMP entende que o recurso da impugnante merece provimento nos termos expendidos n recurso interposto pelo MP.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 15-05-1996 a impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 3.408,96 Euros (683.436\$00), referente ao mês de Abril de 1996, aplicando a taxa social única de 34,75% – documento de fls. 22.

2. A Impugnação foi deduzida em 26-07-1996 – fls. 1.

3.1. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação.

Sustentou, para tanto, que não ocorre falta de fundamentação pois que foi a impugnante que determinou o montante da contribuição a pagar pelo que não faz sentido a invocação da falta de fundamentação do acto tributário uma vez que nenhum foi praticado pela Segurança Social.

Acrescentou que não ocorre ilegalidade do DR 9/98 por não violar o disposto no n.º 2 do art.º 5º do Dec. Lei n.º 401/86, de 2-12, pois que aquele introduz alterações de carácter meramente interpretativas neste, em obediência aos ditames das normas habilitantes.

Concluiu que o despacho n.º 84/SESS/89 não sofre de ilegalidade nem inconstitucionalidade uma vez que o mesmo não tem aplicação à situação dos autos pois que as contribuições em causa não resultam da sua aplicação por serem posteriores ao DR 9/88.

3.2. E sobre a questão controvertida nos presentes autos pronunciou-se já este STA no Ac. de 16-06-2004, Rec. 297-04.

A jurisprudência deste STA acompanhou este acórdão nomeadamente em 13-10-2004, Rec. 311-04, 332-04 e 374-04.

Na situação concreta dos presentes autos importa apreciar a questão de saber qual a taxa devida à Segurança Social, relativamente a trabalhadores aos serviço da recorrente.

A tal questão respondeu o STA naquele primeiro acórdão pelo que, perfilhando a sua doutrina, transcrevemos a respectiva argumentação:

“... ”

3.2. A invocação dos vícios de forma por falta de fundamentação, e de caducidade parcial do direito à liquidação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola». E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º n.º 6 da Constituição (ao tempo, 115º n.º 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O decreto-lei n.º 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretende definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo «Diário da República». Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os tra-

balhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas – para além do que consta do já transcrito artigo 3º –, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o n.º 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei n.º 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2º n.º 2 se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente,

da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei n.º 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o n.º 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa – ao tempo, artigo 202º – permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei n.º 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar n.º 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei n.º 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam – designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores – que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa

contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6 do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e reparam o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles — os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas.

E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas — só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da hortofloricultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qual-

quer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacial idade ou secundária idade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma. Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.”

Do exposto resulta que merecem provimento os recursos em apreciação devendo anular-se, por isso, a liquidação em apreciação na parte em que entendeu aplicável à situação dos autos a taxa de 34,75% uma vez que a taxa legalmente devida era a de 29% por se tratar de contribuições para a segurança social referentes a Abril de 1996.

4. Termos em que se acorda em, conceder provimento aos recursos e, nos termos acabados de referir e em tal medida, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação e anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Emolumentos. Juros indemnizatórios. Taxa de juros.*

### Sumário:

*I — Na vigência do Código de Processo Tributário, aos juros indemnizatórios devidos em consequência de impugnação judicial que anulou acto de liquidação, por erro imputável aos serviços (artigo 24.º, n.º 1),*

*é aplicável, na falta de norma especial, a partir do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, e até à entrada em vigor da LGT, o regime de juros fixado no artigo 599.º do Código Civil e na Portaria n.º 1171/95 de 25 de Setembro.*

II — *Apenas às situações previstas no n.º 2 do citado artigo 24.º era aplicável o regime dos juros compensatórios, por ser apenas relativamente a elas que o n.º 3 do mesmo artigo o determinava.*

Processo n.º 470/05.

Recorrente: Director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: SPRED, SGPS, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - O Director-Geral dos Registos e Notariados, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, em sede de execução de julgado anulatório, intentada por Spred, S.A., pessoa colectiva com o n.º 500.277.680, com sede no lugar do Espido, Via Norte, Maia, deferiu a pretensão desta quanto à taxa a aplicar na liquidação dos juros indemnizatórios, que lhe são devidos até à entrada em vigor da LGT, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal *a quo* no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa até à entrada em vigor da L.G.T. e a proceder ao mecanismo da compensação antes de calculados os juros indemnizatórios e moratórios.

2. Ao contrário do que defende a “SPRED SGPS, SA”, e do que foi decidido na sentença de que ora se recorre no cálculo dos juros indemnizatórios dever-se-á atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos registrais, cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 10-05-2002, devem, nos termos do disposto nos artigos 83º, nº4 do Código de Processo Tributário e 35º, nº 10 da Lei Geral Tributária, ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- 11% - de 04-10-1997 a 25-02-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no D.R. n.º 104 (II série) de 06.05.1997);

- 10% - de 26-02-1998 a 06-11-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no D.R. n.º 47(1 série -B) de 25.02.1998);

- 9,25% - de 07-11-1998 a 19-12-1998 (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no D.R. n.º 257 (1 série -B) de 06.11.1998.);

- 8,25% - de 20-12-1998 a 31-12-1998 - (art.º 83.º, n.º 4 do C.P.T. e Aviso n.º 4/98, de 14.12.98, publicado do D.R. n.º 292 (1 série -B) de 19.12.1998);

- 10% - de 01-01-1999 a 16-04-1999 - (art.ºs 35.º n.º 10, 43.º, n.º 4 da L.G.T., n.º 1 do art.º 559º do C. Civil e Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

- 7% - de 17-04-1999 a 17-03-2003 - (art.ºs 35.º, n.º 10, 43.º, n.º 4 da L.G.T., n.º 1 do art.º 559º do C. Civil e Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril);

4. E de referir ainda que a presente questão da aplicação da lei no tempo das normas sobre juros indemnizatórios, em particular no período que medeia entre a data da entrada em vigor do Decreto-Lei 7/96, de 7 de Fevereiro -12.02.1996 - e a data da entrada em vigor da LGT - 01.01.1999 -, aguarda decisão a proferir pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito de vários recursos para uniformização de jurisprudência.

5. A compensação a efectuar nos termos da Lei 85/200 1, de 4 de Agosto opera-se a *posteriori* e não no momento da liquidação inicial. Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser concedido provimento parcial ao recurso, sufragando-se para o efeito na jurisprudência do Pleno desta Secção do STA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Por sentença, transitado em julgado, e proferido nos autos de impugnação judicial que correram termos na 1ª Secção do 2º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto com o n.º 9/98, foi determinada a anulação da liquidação versando sobre emolumentos, no valor de 5.626.500\$00 e condenou-se a entidade liquidadora a pagar à impugnante juros indemnizatórios sobre tal montante, contados desde 3 de Outubro de 1997 até integral reembolso.

- Em 23 de Julho de 2002, foi emitida a nota discriminativa do montante a restituir à impugnante, no valor de 39.289,35 €, correspondente à soma do montante da liquidação anulada (74.819,68 €) e dos juros indemnizatórios 10.410,25 €), e dos juros moratórios (841,72€), deduzida da quantia de 20,00€, cuja cópia se mostra junta a fls. 27 destes autos, e cujo teor foi notificado à exequente;

— O Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, em 6 de Janeiro de 2003, efectuou transferência bancária para a impugnante do valor de 40.972,77€;

— A impugnante apresentou em 7 de Junho de 2002, o presente processo de execução de sentença.

3 — No caso em apreço, a decisão recorrida decidiu que, uma vez que a exequente pagou o montante de emolumentos em 3/10/97, o primeiro dia de contagem dos juros ocorre em 4/10/97 e tendo em atenção o disposto no artº 83º, nº4 do CPT, na redacção dada pelo Decreto-lei nº 7/96 de 7/2, em vigor em 12/2/96, os juros indemnizatórios serão calculados à taxa de 11%, por força do disposto nos artºs 24º e 83º do CPT e do Aviso nº 180/97 de 6/5 do Banco de Portugal, até à entrada em vigor da LGT.

Posteriormente a essa entrada em vigor (1/1/99), a taxa de juros indemnizatórios é igual à taxa de juros compensatórios e esta equiva-

lente à taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art.º 559.º do CC — art.ºs 35.º, n.º 10 e 43.º, n.º4 da LGT.

Defende, porém, a recorrente que “no cálculo dos juros indemnizatórios dever-se-á atender às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669”.

Importa referir que este entendimento da recorrente, desde pelo menos o dia 8/10/03, não encontrou qualquer apoio na jurisprudência desta Secção, já que esta era, de forma pacífica e reiterada, no sentido de que os juros indemnizatórios contavam-se à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do imposto indevido, acrescida de cinco pontos percentuais, sem levar em consideração as sucessivas alterações que tal taxa experimentou.

Todavia e em recente Sessão do Pleno desta Secção, essa posição jurisprudencial veio a ser alterada, o que mereceu a nossa concordância, pelo que, revendo, assim, a posição anteriormente assumida e que apontava naquele sentido, vamos, agora, aqui seguir essa jurisprudência.

Escreveu-se, então, no Acórdão de 20/10/04, In rec. n.º 1.076/03, que aqui vamos seguir de perto, que “antes do mais importa precisar qual o regime de cálculo dos juros indemnizatórios antes da entrada em vigor do Decreto-lei n.º 7/96, que deu nova redacção ao art. 83.º do C.P.T., introduzindo-lhe o n.º 4...

O art. 24.º do C.P.T. reconheceu genericamente o direito do contribuinte a juros indemnizatórios, quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determinasse que houve erro imputável aos serviços.

No n.º 2 do mesmo artigo estabeleceu-se que haverá também direito aos juros indemnizatórios quando, por motivo imputável aos serviços, não fosse cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos.

No que concerne ao montante dos juros indemnizatórios, o n.º 3 deste art. 24.º, estabelece, apenas para as situações previstas no n.º 2 (“o montante dos juros referidos no número anterior”), que ele “será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias”...

Para as situações previstas no n.º 1, antes da entrada em vigor do Decreto - Lei n.º 7/96, na falta de norma especial que indicasse a taxa de juro aplicável, teria de se fazer apelo ao preceituado no art.º 559.º do Código Civil que estabelece que “os juros legais e os estipulados sem determinação de taxa ou quantitativo são os fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano”...

O n.º 4 do art. 83.º do C.P.T., introduzido pelo Decreto-Lei n.º 7/96, veio estabelecer que “a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais”.

No entanto, esta norma, como resulta do seu próprio texto, reporta-se directamente apenas ao cálculo dos juros compensatórios e não dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, como se referiu, a remissão feita no n.º 3 do art. 24.º para o regime dos juros compensatórios como aplicável ao cálculo do juros indemnizatórios restringe-se às situações previstas no seu n.º 2,

de atraso na restituição oficiosa dos impostos, pois a referência feita no n.º 3 aos “juros referidos no número anterior” tem forçosamente o alcance de excluir do seu âmbito de aplicação os casos de juros indemnizatórios previstos no n.º 1, derivados de anulação de liquidação de tributos pagos”.

Assim, tem de concluir-se que o referido n.º 4 do art. 83.º do CPT é inaplicável a qualquer dos casos.

“Por isso, o regime de contagem dos juros indemnizatórios, nas situações previstas no n.º 1 do art. 24.º do C.P.T., não foi alterado por este Decreto-Lei n.º 7/96, continuando, até à entrada em vigor da L.G.T., a ser aplicável o referido art. 559.º n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 1171/95.

Em todo o período anterior à entrada em vigor da L.G.T. relativamente ao qual está em causa nos autos o pagamento de juros indemnizatórios... não houve qualquer alteração da taxa de juros aplicáveis pois aquela Portaria vigorou até à entrada em vigor da Portaria n.º 262/99, de 12 de Abril”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, como não se está perante situação em que não houvesse sido cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos impostos, está afastada a possibilidade de, com base no n.º 3 do predito art.º 24.º e na sua remissão para os termos do cálculo dos juros compensatórios, se calcularem os juros indemnizatórios.

Por isso, temos de concluir que os juros indemnizatórios, que são devidos à recorrida desde 3/10/97, data de pagamento do emolumentos e até ao dia 31/12/98, devem ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada no art.º 599.º do CC e na Portaria n.º 1.171/95 de 25/9.

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se, ainda, os Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 20/10/04, in rec. n.º 1.041/03 e in rec. no 1.042/03; de 17/11/04, in recs. n.ºs 1.183/03 e 1.385/03 e da Secção de 6/4/05, in rec. n.º 135/05 e de 23/5/05, in rec. n.º 80/05.

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida na parte ora impugnada, decidindo-se que os juros indemnizatórios sejam calculados à taxa de 10% fixada no art.559.º do Código Civil e na Portaria n.º 1.171/95 de 25/9.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*IRC. Custos. Suprimento em moeda estrangeira. Actualização cambial. Juros de mora.*

### Sumário:

*I — Não constitui custo do exercício a actualização cambial de um suprimento obtido em moeda estrangeira, se nesse exercício não foi feita qualquer amortização do dito suprimento.*



II — *Também não constitui custo do exercício o montante escriturado a título de juros de mora, por não terem sido oportunamente pagos os juros contratuais relativos ao suprimento, se não consta do contrato a obrigação de juros de mora, e eles não foram exigidos nem, efectivamente, pagos.*

Processo n.º 472/05-30.  
 Recorrente: Jacob Rohner Têxteis, S. A.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. JACOB ROHNER TÊXTEIS, S.A., com sede em Souto de Lafões, Oliveira de Frades, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou parcialmente improcedente a impugnação do acto tributário de determinação da matéria colectável que não deu origem a qualquer liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativamente ao exercício do ano de 1993.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

Os encargos de natureza financeira, como diferenças de câmbio, resultantes de empréstimos em moeda estrangeira a que a Impugnante recorreu para fazer face à actividade corrente da sua empresa, não podem deixar de ser considerados como «custos» para efeitos fiscais — art. 23º, nº 1, c), do CIRC.

II.

Ao actualizar o valor dos suprimentos realizados pela sócia, com base nas diferenças de câmbio desfavoráveis verificadas no exercício, a Impugnante respeitou o princípio da especialização dos exercícios, o qual impõe que as contabilize como custo, ainda que não as pague, efectivamente, até ao termo do exercício.

III.

O montante dessas diferenças de câmbio atribuídas e contabilizadas não pode ser acrescido aos proveitos da sociedade, para efeitos de IRC, só porque não foi entregue à beneficiária no exercício em questão.

IV.

O princípio da especialização dos exercícios com assento no art. 18º do CIRC, impõe que os custos e os proveitos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

V.

Segundo o art. 805º, nº 2, a), do Cód. Civil, o devedor fica constituído em mora, independentemente de interpelação, se a obrigação tiver prazo certo.

VI.

Na obrigação pecuniária a indemnização corresponde aos juros a contar do dia da constituição em mora — art. 806º, nº 1, do Cód. Civil.

VII.

A presunção de danos causados pela mora nas obrigações pecuniárias é juri et de jure, não tendo o credor de provar nem a existência dos danos, nem onexo causal entre os danos indemnizáveis e o facto ilícito.

VIII.

Estando convencionado o pagamento de juros de suprimentos em certa data, a falta do pagamento implicou o vencimento de juros de mora, nos termos legais.

IX.

Estes juros não tinham que estar previstos no contrato de suprimento, pois resultam daquele art. 806º do Cód. Civil, que tem natureza supletiva.

X.

Por conseguinte, o encargo resultante do seu pagamento tem origem contratual, e como tal é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, por se encontrar excluído do âmbito da alínea d) do nº 1 do art. 41º do CIRC.

XI.

Ao decidir, como decidiu, a douda sentença recorrida violou as disposições legais acima citadas.

Termos em que, deve ser concedido provimento ao recurso e, em consequência, revogada parcialmente a sentença recorrida, a qual deve ser substituída por outra que julgue procedente a impugnação também relativamente às aludidas questões das diferenças de câmbio e dos juros de mora pelo atraso no reembolso de suprimentos (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz proferiu despacho mantendo a sentença recorrida.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, baseando-se nas disposições dos artigos 18º nº 1, 23º nº 1 alínea c), 34º nº 1 e 41º nº 1 alínea c), todos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) e 806º nº 2 do Código Civil (CC), é de parecer que o recurso não merece provimento.

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

2. A sentença fixou a matéria de facto seguinte:

«A)

A impugnante apresentou, em 31/05/1994, na Repartição de Finanças de Oliveira de Frades, a Declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 1993, na qual apurou um prejuízo para efeitos fiscais de 291.873\$00.

B)

A Administração Fiscal, entre 13/01/1997 e 28/02/1997, procedeu a exame à escrita relativa aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, com fundamento na rentabilidade fiscal negativa de todos os exercícios, cfr. relatório fls. 14 e segs. que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

C)

A sociedade JACOB ROHNER TÊXTEIS, S.A., possuía o capital social de 400.000\$, dividido em duas quotas, uma no valor de 380.000\$,

pertencente a Jacob Rohner Ag. e outra no valor 20.000\$, pertencente a Spitzen Ag. Rebstein, ambas com sede na Suíça, cfr. n.º 2 do relatório de inspecção — fls. 14 destes autos.

D)

Através de sucessivos aumentos de capital, em 1995 a quota da sociedade Jacob Rohner Ag. tem o valor de 130.000.000\$ e a quota da sociedade Spitzen Ag. Rebstein tem o valor de 20.000\$, cfr. n.º 2 do relatório de inspecção — fls. 14 destes autos.

E)

O objecto social da impugnante consiste na prestação de serviços no acabamento e tricotagem de meias sendo o seu principal e praticamente único cliente a sociedade Suíça Jacob Rohner Ag., que detém a quase totalidade do capital social, cfr. n.º 2.2 do relatório de inspecção — fls. 15 destes autos.

F)

Quanto ao regime fiscal da impugnante (cfr. n.º 2.4 do relatório de inspecção — fls. 15 destes autos):

— Está colectada na Repartição de Finanças do Concelho de Oliveira de Frades;

— Apresentou sempre as declarações de rendimentos;

— Está sujeita ao regime normal de IRC e IVA com periodicidade mensal;

— Tem declarado em todos os exercícios prejuízo fiscal com excepção de 1992 e em 1995 os prejuízos fiscais acumulados ascendem a 84.209 contos.

G)

Com data de 15/10/1990 entre a impugnante e a sociedade Jacob Rohner Ag. foi celebrado um contrato de suprimentos no valor de 1.100.000,00 francos suíços, a desembolsar em diversas prestações ao longo do ano de 1992, sendo o prazo de amortização do empréstimo incerto, mas foi, no entanto, fixado em pelo menos 5 anos, sendo a taxa de juro de 6% ao ano, tudo nos termos do contrato de fls. 62 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

H)

Em 01/05/1991, foi celebrado o contrato de consultadoria entre as mesmas sociedades, nos termos do qual, a título de compensação a primeira pagaria à segunda anualmente a quantia de Fr 60.000., conforme tradução do contrato de fls. 43, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

I)

Em 1994 a impugnante passou a ter uma nova secção de tricotagem, cuja preparação foi iniciada em 1993, da qual resultaram despesas adicionais.

J)

Do relatório dos serviços de inspecção, com interesse para a análise do caso em apreço, resulta (fls. 21 e segs. destes autos):

(...)

#### 5.4.1 — Consultadoria:

São facturados pela empresa Suíça custos com Consultadoria, cujo documento de suporte é uma nota de débito, essa nota de débito faz referência a um contrato que foi solicitado e cuja tradução para português se anexa a este relatório como n.º 3, este contrato, foi celebrado em 1 de Maio de 1991 e que se mantém em vigor até à presente data, pois os responsáveis pela empresa assim o indicaram, refere como valor anual para a prestação de serviços 60.000 francos suíços. No entanto em qualquer dos exercícios o valor facturado excede o montante contratado pelo que se propõe seja efectuada a correcção da diferença.

ANO	Montante Escriturado (CHF)	Valor escudos	Montante contratado	Diferença
1993	61.229	6.768.810	60.000	135.865\$
1994	62.119	7.528.312	60.000	256.806\$
1995	119.006	15.209.517	60.000	7.545.104\$

#### 5.4.2. — Diferenças cambiais:

Em todos os exercícios são escrituradas diferenças cambiais resultantes da actualização do valor dos empréstimos efectuados pelos sócios em moeda estrangeira (franco suíço) à data de 31 de Dezembro de cada ano, embora não fosse efectuada qualquer amortização dos referidos empréstimos.

Deste modo foi imputado a cada exercício (1993, 1994 e 1995) um custo que não se efectivou, ou seja, apenas um custo potencial.

Este custo não poderá ser considerado custo fiscal, pois efectivamente não ocorreu.

A empresa poderia contabilisticamente criar provisão para fazer face às diferenças cambiais, no entanto teriam de ser acrescidas no quadro 17 da declaração modelo 22 de cada exercício por não estarem previstas no artigo 33.º do CIRC.

O plano oficial de contabilidade prevê na conta 685 — diferenças cambiais desfavoráveis, o custo resultante da actualização das dívidas em moeda estrangeira, mas apenas as resultantes da actividade corrente da empresa.

Os empréstimos de sócios não são dívidas resultantes da actividade corrente da empresa deste modo e à luz do plano oficial de contabilidade a actualização cambial efectuada foi indevidamente escriturada.

ANO	Valor escriturado	Anexo nº
1993	28.166.694\$	4
1994	3.391.316\$	5
1995	12.769.945\$	6

#### 5.4.3 — Juros de mora e compensatórios:

Foram contabilizados no exercício de 1993, juros de mora e compensatórios (anexo 7), relativos ao atraso no pagamento dos juros dos empréstimos de sócios no valor de 1.013.552\$, que não podem ser

considerado custo fiscal nos termos do artigo 41º do CIRC, pois não estão previstos nos contratos de suprimento.

#### 5.4.5. — Resultados transitados:

No exercício de 1993, é efectuada a especialização dos exercícios, utilizando para o efeito a conta resultados transitados. A crédito dessa conta estão escriturados proveitos, que são proveitos fiscais, e que ao serem contabilizados nesta conta não afectaram o resultado fiscal, foram também escriturados como seguros que já afectaram o exercício de 1992, embora referentes ao exercício de 1993, deste modo e apesar de não se respeitar a especialização dos exercícios não serão considerados custo fiscal deste exercício acrescentando-se assim ao resultado fiscal declarado.

O total dos lançamentos a crédito desta conta e que serão acrescidos para determinação do resultado fiscal totalizam o montante de 7.116.308\$, deste valor 6.250.230\$ refere-se a proveitos, o restante são custos contabilizados em duplicado.

#### 6 — Conclusões e Propostas:

“A análise dos elementos da escrita revela uma dependência directa da empresa fiscalizada em relação à empresa mãe (Jacob Rohner Ag.), sendo esta que impõe todas as condições de mercado quer como cliente quer como fornecedor da quase totalidade das máquinas fabris. A produção é também controlada por essa empresa que conhece diariamente a quantidade produzida.

Esta influência directa só é possível porque detêm a quase totalidade do capital social (mais de 90%).

Existem efectivamente relações especiais entre as duas empresas, agora devidamente legislado através da alteração efectuada ao CIRC, pelo D.L. N.º 5/96 de 29/01, que adita o artigo 57.º-C ao referido código. Estas relações especiais provocam distorções na actividade exercida e declarada com prejuízo para a Administração Fiscal, nomeadamente na facturação com preços que não cobrem a totalidade dos custos da empresa pois tem apresentado sistematicamente prejuízos contabilísticos e fiscais, pelos seguintes factos:

1 — Não alteração do preço das tabelas para facturação dos serviços prestados desde o início de actividade, apesar do aumento constante no mercado nacional dos factores de produção (salários; combustíveis; energia eléctrica e outros fornecimentos) indispensáveis ao funcionamento da empresa.

2 — Transferência dos ganhos de produtividade para a empresa mãe, quer através do que foi referido no ponto anterior quer através da diminuição do preço das tabelas, como ocorreu no exercício de 1995.

3 — Não negociação inicial do preço a facturar em francos suíços, como é normal nas exportações em que se factura na moeda do cliente.

4 — Compras e outros serviços facturados pela empresa mãe em francos suíços, o que resulta um aumento originado pela constante valorização da moeda estrangeira.

5 — A empresa nacional suporta os direitos alfandegários e as despesas debitadas pelo despachante oficial e relacionadas com a importação e exportação de produtos acabados e das matérias-primas, apesar de apenas prestar um serviço e os bens importados e exportados não lhe pertencerem.

Existem assim fundamentos para nos termos do artigo 57.º do CIRC, efectuar correcções ao resultado fiscal declarado. Pois existe um constante degradar da situação económico e financeira da empresa.

Como não é possível determinar as condições de mercado em livre concorrência e consequentemente o valor da prestação de serviços, propõe-se que o resultado fiscal seja determinado através da aplicação da metodologia constante do artigo 52.º do CIRC, da seguinte forma:

Não aceitação das diferenças resultantes da actualização dos suprimentos, pelo que se referiu no ponto 5.4.2, mas também porque se o preço inicial fosse negociado na moeda estrangeira, ocorreria um ganho no preço, mesmo que este não se alterasse, originado pela constante subida da moeda, que certamente cobriria as diferenças cambiais escrituradas”.

L)

A Administração Fiscal efectuou correcções à matéria colectável e calculou o lucro tributável de 36.432.419\$00, cfr. mapa de fls. 26 destes autos que aqui se dá por reproduzido.

M)

Em 11/08/1997 a impugnante foi notificada da liquidação elaborada com base nas correcções à matéria colectável efectuadas, da qual não resultou qualquer imposto a pagar.

N)

A petição inicial da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças do Concelho de Oliveira de Frades em 10/11/1997, conforme carimbo aposto a fls. 2 destes autos».

3.1. A recorrente obteve da sua sócia maioritária, uma sociedade sediada na Suíça, em 1990, um suprimento em francos suíços, para amortização em prazo incerto, não inferior a cinco anos, à taxa de juros anual de 6%, sem que no contrato se prevejam juros de mora.

No exercício do ano de 1993, a recorrente, na sua contabilidade, actualizou o montante do suprimento de acordo com a diferença cambial verificada nesse ano, sem ter efectuado qualquer amortização.

E, não tendo pago os juros previstos no contrato, escriturou juros de mora a favor da sociedade Suíça, que também não se noticia que tenha pago no decurso desse exercício.

A Administração Fiscal não aceitou nenhuma destas actuações, corrigindo a matéria colectável da recorrente em conformidade.

3.2. No que toca à actualização do suprimento feito em francos suíços, não procedem os argumentos com que a recorrente ataca a sentença.

É verdade que a prudência aconselha quem contrai um empréstimo em moeda estrangeira a precaver-se contra a diferença cambial desfavorável que possa ocorrer no momento em que deva pagá-lo. Para isso as sociedades usam constituir provisões, ou seja, afectam parte dos lucros obtidos a uma despesa que, não sendo certa, temem ter de vir a suportar. No exercício em que procedam ao pagamento, se a diferença cambial provisionada se verificar, está-se perante um custo; senão, o montante provisionado é considerado proveito, já que a provisão não foi utilizada para satisfazer um encargo.

Mas, no caso, não é disso que se trata, pois o que a recorrente fez e a Administração Fiscal censurou não foi constituir uma provisão, mas inflacionar, na sua escrita, a dívida em moeda estrangeira de acordo com a valorização cambial dessa moeda no exercício.

Porém, não estando obrigada amortizar o empréstimo no exercício, e não o tendo, efectivamente, feito, nenhum custo real suportou, pois custos de um exercício são só as despesas nele efectivamente incorridas.

Podendo, ainda, observar-se que, sendo as variações cambiais incertas, quer na sua verificação, quer no seu sentido, quer na sua dimensão, nada nos diz que, quando a recorrente reembolsar, efectivamente, a sua sócia, o franco suíço se não tenha, em lugar de valorizado face ao euro, depreciado. Isto é, não pode afirmar-se, a não ser no momento do pagamento, qual será o montante em euro a despender pela recorrente para pagar a sua dívida em francos suíços.

3.3. Também quanto aos juros de mora a razão falece à recorrente.

É que não há notícia de que lhe tenham sido exigidos ou tenha pago esses juros.

Pouco importam as disposições dos artigos 805º e 806º do Código Civil, pois, em todo o caso, nada, na lei portuguesa (e não é seguro que esta seja a lei por que se rege o contrato em causa), obriga o credor a exigir juros de mora do devedor em atraso.

De acordo com a matéria de facto apurada, o contrato a que a recorrente está adstrita não refere esta obrigação de juros, ignorando-se se a credora os exigirá ou não, e quando.

Assim, a recorrente não incorreu, no exercício em causa, em qualquer custo atinente a juros de mora, que devesse contabilizar, por respeito para com o princípio da especialização dos exercícios; e, menos, suportou esse custo, por ter pago os ditos juros.

3.4. Em idêntico pendor decidiu, recentemente – 4 de Maio de 2005 –, este Tribunal o recurso 57/05, interposto pela mesma recorrente, no qual se colocavam algumas das questões aqui tratadas. Assim, às razões que se deixaram ditas, acresce o comando do artigo 8º nº 3 do CC, que manda ao juiz tratar de igual modo «casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

Pode ler-se no respectivo acórdão:

«(...) as diferenças cambiais podem ser consideradas custos ou perdas se comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. Posto é que reúnam tais condições.

A sentença recorrida considerou porém, em conformidade com o relatório da inspecção, que aquelas diferenças cambiais resultantes da actualização do valor dos empréstimos não se efectivou porque não foi efectuada qualquer amortização dos mesmos.

Na realidade só os custos efectivos podem ser considerados com tal e não os que só sejam meramente hipotéticos. Para os custos potenciais, previsíveis mas incertos, a solução que a lei dá é a criação de provisões. Se tais custos vierem a ocorrer serão como tal considerados, caso contrário os montantes provisionados serão considerados como proveitos do exercício. Tal situação em nada contende com o disposto no artigo 18º do CIRC, referido pela recorrente, relativo à especialização dos exercícios».

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

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

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcia Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Sumário:

*Se no recurso interposto de decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 534/05-30.

Recorrente: TELEMON — Telecomunicações S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a coima que lhe foi aplicada por não ter entregue com a declaração periódica de IVA o meio de pagamento respectivo, interpôs a “Telemon - Telecomunicações, S.A.” recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, o qual atenuou especialmente a pena de 18.000 €, fixando-a em 6044,87 €.

Continuando inconformada recorreu aquela empresa para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1) A matéria dada como provada na douta decisão recorrida sob o n.º 7 implica, necessariamente, a absolvição da Arguida, por inexistência de qualquer negligência, dolo ou culpa, e assim de qualquer responsabilidade contra-ordenacional que lhe seja imputável (Cfr. art. do RGIT);

2) A Arguida fez tudo quanto estava ao seu alcance: apresentou tempestivamente a declaração periódica de IVA, no escrupuloso cumprimento da legislação fiscal, apenas não tendo entregue de imediato o IVA liquidado por uma razão justificada e que afasta qualquer vislumbre de infracção: o montante do imposto ainda não lhe havia sido entregue;

3) Por fim, não tendo havido qualquer diminuição da receita fiscal, uma vez que foram pagos não só o IVA devido como todos os seus acréscimos legais, entende a Arguida que, face à redacção da norma aplicável (art. 32º, n.º 1, do RGIT), lhe deveria ter sido aplicada uma dispensa de coima.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Afigurando-se ao relator que as conclusões continham matéria de facto que poderia determinar a incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, foi a recorrente ouvida sobre tal questão prévia, tendo vindo dizer que não pretendia acrescentar novos factos nem alterar nessa parte a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1- Em 01.06.2003 foi elaborado o auto de notícia de fls. 2 e informação anexa àquele auto de notícia, de fls. 24, onde se refere que “Telemon-Telecomunicações, S.A”, tributada pelo Serviço de Finanças de Almeirim

e enquadrado em IVA no regime normal de periodicidade mensal, não entregou o meio de pagamento devido no valor de €60.448,75, no prazo legal, relativo ao período de Setembro de 2002.

2- Em 26.06.2003 foi a arguida notificada para os efeitos do artº 70º do RGIT tendo apresentado defesa. Junto a Informação constante de fls. 25 dos autos, foi proferido despacho de fixação da coima em 29.08.2003, devidamente notificado à arguida, o qual foi expressamente revogado por decisão proferida em 11.11.2003, o qual determinou a notificação da arguida para apresentar defesa (cfr fls. 8 a 57 dos autos)

3- Em 24.11.2003, a arguida foi notificada de que, com base no auto de notícia mencionado em 1 a qual seguia junto por fotocópia, fora instaurado processo de contra-ordenação nº 1945-03/600285.4 em que lhe era imputado a prática de uma infracção p. p. pelo artº 114º, nº2 e artº 26º, nº4, do RGIT e para apresentar defesa nos termos do artº 70º, do RGIT (cfr fls. 58 dos autos).

4- Tendo sido apresentado defesa e junto documentos em 9.12.2003, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, de fls. 61 a 63 dos autos, pela Chefe de Divisão de Justiça Tributária de Santarém no uso da delegação de competências do Director de Finanças de Santarém, foi elaborado o Despacho constante de fls. 65 a 67 dos autos, de fixação da coima em € 18.000,00, após a Informação dimanada do Serviço de Finanças de Almeirim, constante de fls. 59 dos autos.

5- Em 16.03.2004, foi enviado carta a notificar a arguida da decisão condenatória mencionada em 3 tendo aquela solicitado o pagamento voluntário da coima, nos termos do artº 78º do RGIT.(cfr fls. 68 e 68v. dos autos).

6- A arguida regularizou a sua situação tributária em 10.02.2003 (cfr fls. 5 dos autos).

7- O atraso no pagamento de imposto ficou-se a dever ao diferimento do pagamento dos serviços por si facturados, por parte do seu principal cliente, relativamente aos períodos de entrega de imposto autoliquidado.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 280º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 26º alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que apresentou tempestivamente a declaração periódica de IVA, que não houve diminuição da receita fiscal e que pagou, não só o IVA, como todos os acréscimos legais. Ora tais factos não constam do probatório da sentença recorrida que acima se transcreveu.

Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pela recorrente, fixando em 120 € a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Verificação e graduação de créditos. Contribuição autárquica devida até à data da venda ou adjudicação do imóvel penhorado. Privilégio imobiliário. Artigo 230.º, § 2.º, do Código da Contribuição Predial.*

### Sumário:

*I — Na sentença que verifica e gradua os créditos deve o juiz atender à contribuição autárquica respeitante ao imóvel penhorado relativa ao período de tempo decorrido até à sua venda ou adjudicação, e não apenas à inscrita para cobrança no ano da penhora e nos dois anteriores.*

*II — A restrição do artigo 669.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil, que limita a consideração dos juros do crédito hipotecário a três anos, não se aplica ao crédito exequendo, que beneficia da penhora.*

Processo n.º 559/05-30.

Recorrente: Ministério Público e Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública, Licínio Resende Marques Freire e Anabela de Almeida Pedro Marques Freire.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O MINISTÉRIO PÚBLICO e a CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A, esta com sede em Lisboa, recorrem da sentença proferida pela Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra no apenso de verificação e graduação de créditos à execução fiscal instaurada contra LICÍNIO RESENDE MARQUES FREIRE e ANABELA DE ALMEIDA PEDRO MARQUES FREIRE, residentes em Paço de Arcos, Oeiras, para cobrança de dívida à ora recorrente.

O Ministério Público formula as seguintes conclusões:

«1.

A contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial;

2.

Os créditos por contribuição predial inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição, nos termos do disposto no art. 744º, nº 1 do CCivil;

3.

Também gozam desse privilégio os créditos relativos a contribuições liquidadas até à data da venda ou da adjudicação do imóvel penhorado;

4.

Os reclamados créditos da contribuição autárquica relativos aos anos de 1992 a 1996, embora inscritos para cobrança em data posterior à da penhora, foram todos liquidados e inscritos para cobrança em data anterior à data da venda do imóvel;

5.

Gozavam, pois, de privilégio imobiliário especial, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 24º, nº 1 do CCA, art. 744º, nº 1 do CCivil e art. 230º, § 2º do C.C. Predial;

6.

Por isso, deviam tais créditos ter sido graduados antes da quantia exequenda;

7.

Ao assim não decidir violou a douta sentença recorrida, para além das normas mencionadas na concl. 5, o disposto no art. 686º, nº 1 do C. Civil e o disposto nos arts. 511º, nº 1 e 659º, nº2, ambos do CPCivil.

Nestes termos, julgando-se procedente o presente recurso, deverá ser revogada a douta sentença recorrida e substituída por outra que gradue todos os créditos relativos a Contribuição Autárquica antes da quantia exequenda».

Quanto à Caixa Geral de Depósitos, conclui deste modo as suas alegações:

«1º

Vem o presente recurso interposto da Douta Sentença graduação e verificação de créditos, na parte da graduação em que foi referido o crédito exequendo, acrescido de juros de mora “relativos a três anos”.

2º

Conforme decorre das alíneas d) e g) dos factos provados da douta sentença referida, tem a exequente Caixa Geral de Depósitos, S.A., a garantir o seu crédito, uma hipoteca voluntária e a penhora ordenada nos autos principais de execução fiscal.

3º

Tendo, também, sido considerado “procedente o crédito exequendo,” [V — Decisão, al. a) da douta sentença].

4º

No entanto, na graduação dos créditos, o crédito exequendo vem graduado apenas até três anos de juros, o que faria sentido se a exequente apenas tivesse a garantir o seu crédito hipoteca voluntária.

5º

Sucedem que, como ficou provado, a exequente tem também a seu favor penhora registada (ordenada nos autos de execução fiscal), vindo assim garantidos todos os juros vencidos para além dos referidos três anos.

6º

Tendo em atenção que a exequente tem a seu favor hipoteca e penhora, e tal ter sido expressamente reconhecido e considerado provado, sendo que inclusive foi feita a referência clara, a fls. 31, da douta sentença recorrida, à aludida penhora – “penhora confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior — artigo 822º, nº 1 do C. Civil”,

7º

E, tendo em consideração todo o teor da douta sentença de verificação e graduação de créditos, de facto, só por lapso manifesto é que o meritíssimo Juiz a quo quando graduou o crédito exequendo e os créditos reclamados, se referiu aos “três anos”.

8º

Acresce que, os créditos relativos a contribuição autárquica, que ficaram graduados em terceiro lugar, sempre ficariam graduados depois da totalidade do crédito exequendo, por não estarem abrangidos por qualquer garantia ou privilégio creditório (inscritos para cobrança em ano posterior à penhora).

9º

A alusão expressa na graduação a todo o crédito da Caixa Geral de Depósitos, acrescido dos juros de mora, apenas seria consequência natural tendo em consideração o teor da douta sentença recorrida e a “análise” jurídica que havia sido efectuada aquando da apreciação dos créditos e garantias em questão no presente processo de reclamação de créditos.

10º

Assim, tendo em consideração o supra exposto, sempre deveria ser “corrigida” a douta sentença recorrida, no sentido de ser eliminada a referência aos “três anos”, ou então, ser expressamente graduado em terceiro lugar (à parte) o remanescente dos juros de mora devidos à Caixa Geral de Depósitos garantidos pela penhora.

Nestes termos (...), deve ser dado provimento ao recurso, alterando-se a douta decisão na parte recorrida, com todas as consequências legais».

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

2. A sentença recorrida deu por provado o seguinte:

«a)

O presente processo de execução fiscal foi inicialmente instaurado, a pedido da Caixa Geral de Depósitos, com o nº 106291.3/92, a correr

termos na Repartição de Finanças de Cascais, para cobrança coerciva da quantia global de Esc.:8 911 496\$00, proveniente de um contrato de mútuo celebrado, em 11/01/85, entre a CGD e os executados Licínio Resende Marques Freire e Anabela Almeida Marques Freire (cfr. fls. 2 a 12 do processo de execução);

b)

O valor da dívida exequenda, foi posteriormente reduzido para Esc. 6 601 411\$00, em virtude de terem sido declarados prescritos os montantes referentes aos juros ocorridos no período entre 08/02/85 e 13/06/87, por sentença proferida nos autos de oposição fiscal nº 60/98 (cfr. fls. 70 e 71 dos autos de execução fiscal e fls. 44 a 49 dos autos de oposição fiscal, apensos por linha);

c)

O contrato de mútuo referido no parágrafo precedente foi formalizado por instrumento notarial avulso, conforme cópia certificada junta aos autos de execução, a fls. 7 a 11, a qual se dá por integralmente reproduzida para os devidos e legais efeitos;

d)

Tal como decorre do teor da cópia certificada do instrumento notarial avulso, junto aos autos e já referido, para garantia do capital mutuado, respectivos juros e despesas foi constituída hipoteca sobre a fracção autónoma designada pela letra B, correspondente ao 2º piso, primeiro andar, do prédio urbano sito na Quinta da Torre, lote vinte e seis, freguesia e concelho de Cascais, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o nº 26541, a folhas 62 do livro B- 96, da qual foi feito o registo provisório, pela inscrição 13210, em 29/11/84;

e)

Através da apresentação 13, de 22 de Maio de 1985, foi a hipoteca convertida em definitiva, conforme resulta da nota de registo (inscrições) emitida pela Conservatória do Registo Predial de Cascais, a fls. 55 dos autos de execução;

f)

Em 17/06/96, no âmbito da execução movida pela Fazenda Pública por dívida à CGD, foi lavrado o auto de penhora relativamente à fracção descrita em d), que antecede (cfr. documento de fls. 55, dos autos de execução);

g)

Conforme decorre do teor da certidão emitida pela CRP de Cascais foi, através, da Ap. 46/190796, registada a penhora referida no parágrafo precedente (Exequente: Fazenda Nacional; Data: 17/06/96; Quantia exequenda: 8 911 496\$00), cfr. fls. 55 dos autos de execução;

h)

Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos relativos a Contribuição Autárquica, da importância de Esc. 11.663\$00, do ano de 1991, liquidada em 1995, e posta à cobrança em 1996, referente à

fracção autónoma designada pela letra “B” do prédio urbano sito em Torre – Cascais, inscrito na matriz urbana sob o artigo 0 5767, da freguesia de Cascais, acrescida de juros de mora e demais encargos (cfr. certidão de fls. 1 e 2);

i)

Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos relativos a Contribuição Autárquica, da importância de Esc. 44.857\$00, proveniente de contribuição autárquica, dos anos de 1992, 1993, 1994 e 1995, liquidada em 1996, e colocada à cobrança no ano de 1997, a que acrescem juros de mora e custas, referente à fracção autónoma designada pela letra “B” do prédio urbano sito em Torre – Cascais, inscrito na matriz urbana sob o artigo nº 5767, da freguesia de Cascais (cfr. certidão de fls. 1 e 2);

j)

Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos relativos a Contribuição Autárquica, da importância de Esc. 11.663\$00, proveniente de contribuição autárquica, do ano de 1996, cujo prazo para cobrança voluntária terminou em 30 de Abril de 1997, a que acrescem juros de mora e custas, referente à fracção autónoma designada pela letra “B” do prédio urbano sito em Torre – Cascais, inscrito na matriz urbana sob o artigo nº 5767, da freguesia de Cascais (cfr. certidão de fls. 1 e 2)».

3.1. Quanto ao recurso do Ministério Público:

A questão que coloca é a de saber se os créditos emergentes de contribuição autárquica, inscritos para cobrança antes da venda do imóvel penhorado, mas depois da penhora, gozam, ou não, do privilégio imobiliário especial conferido pelo artigo 744º nº 1 do Código Civil (CC).

Sobre a matéria é uniforme a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Sem preocupações de exaustão apontam-se os acórdãos de 26 de Junho de 1998, 17 de Dezembro de 2003, 10 de Março de 2004, 29 de Abril de 2004, 19 de Maio de 2004, e 10 de Novembro de 2004, nos processos nºs. 22143, 1249/03, 117/04, 113/04, 690/03 e 780/04, respectivamente.

Transcrevemos o que pode ler-se no último dos apontados arestos: «Disponha o artigo 230º do Código da Contribuição Predial (CCP) que «nas transmissões de bens a que se refere o artigo anterior e que venham a realizar-se por venda judicial ou administrativa, o juiz da execução fará notificar oportunamente o chefe da respectiva repartição de finanças para que proceda, com vista à graduação de créditos, à liquidação da contribuição predial devida pelo executado e lhe remeta certidão do seu quantitativo (...)». O seu § 2º, na redacção do Decreto-Lei nº 764/75, de 31 de Dezembro, acrescentava que «na verificação e graduação dos créditos atender-se-á não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que deva ser liquidada pelos meses decorrentes até à data da venda ou da adjudicação do prédio».

O CC estabelece, no seu artigo 744º nº1, que «os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição».

No acórdão de 25 de Junho de 1998, citado, partindo das transcritas normas do CCP e do CC, escreveu-se que «a reclamação de créditos de contribuição predial por parte do Estado se deve reportar ao inscrito

para cobrança na data da penhora e nos dois anos anteriores mas que na graduação se deverá atender não só a estes mas também aos que vierem a ser liquidados após a penhora e até à venda ou adjudicação. As normas dos dois diplomas legais aplicáveis não são contraditórias entre si mas antes se completam. A reclamação de créditos apenas se pode reportar a créditos já liquidados e inscritos para cobrança mas, continuando a contribuição predial a não ser paga, o legislador veio a permitir, no diploma específico desse imposto, que a contribuição liquidada após a penhora e até à venda ou adjudicação seja considerada na verificação e graduação dos créditos».

Merece a nossa concordância esta jurisprudência, quer quando afirma que as normas dos artigos 744º nº 1 do CC e 230º § 2º do CCP estão entre si numa relação de complementaridade e não de colisão, quer quando conclui que a lei impõe ao juiz que atenda, na verificação e graduação de créditos, à contribuição predial «que deva ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio».

Mas, sendo assim no que concerne à contribuição predial, de que tratou o acórdão parcialmente transcrito, já não se apresenta com igual segurança que também o seja no que respeita à contribuição autárquica, que é a que aqui nos interessa.

É certo que o artigo 24º nº 1 do Código da Contribuição Autárquica (CCA) dispõe que «a contribuição autárquica goza das garantias especiais revistas no Código Civil para a contribuição predial». E que o CC continua a estabelecer, no seu artigo 744º nº 1, que «os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição».

Mas a dúvida sobre se a contribuição autárquica goza do mesmo integral estatuto que estava atribuído à contribuição predial coloca-se, pertinentemente, porque, com a entrada em vigor do CCA, parece ter ficado revogado, pelo artigo 24º nº 1, o § 2º do artigo 230º do CCP, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 764/75, de 31 de Dezembro.

E era este § 2º do artigo 230º do CCP, e não o 714º do CC, que mandava atender a toda a contribuição predial que devesse ser liquidada até à data da venda ou da adjudicação do prédio, e não apenas à inscrita para cobrança no ano da penhora e nos dois anteriores.

Por isso nos não parece decisivo, só por si, o argumento que a jurisprudência tem retirado da remessa que, à semelhança do que fazia o CCP, também o CCA faz para o Código Civil, e da qual resultaria a identidade de regimes para as duas contribuições que se sucederam no tempo.

Há, porém, na jurisprudência, outra linha argumentativa, assim exposta no acórdão deste Tribunal proferido no recurso 113/04 em 29 de Abril de 2004:

«Compreende-se que, sendo a contribuição autárquica de trato sucessivo, não se entenderia que a mesma ficasse desprovida da respectiva garantia (privilégio imobiliário), só pelo facto de haver dilação na venda do imóvel. Por outro lado, o que se compreende no limite fixado a montante (crédito inscrito para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos antecedentes) já não teria a mesma compreensão nesse limite fixado a jusante (créditos posteriores à penhora).

É certo que a referida disposição do CCP (art. 230º) parece estar revogada. Na verdade, o CCA, que ressalva expressamente algumas disposições do CCP, não ressalva aquela.

Porém, parece-nos que o legislador do CCA disse menos do que queria. Pelas razões atrás apontadas, que estiveram por certo na génese daquele § 2º do art. 230º do CCP, afigura-se-nos evidente que o legislador não quis deixar de fora as situações já referidas, a saber: os créditos por contribuição autárquica posteriores à penhora mas anteriores à data da venda ou adjudicação do prédio.

É pois a esta luz que há-de ser interpretado o predo art. 24º, 1, do CCA, devendo pois entender-se que os referidos créditos por contribuição autárquica beneficiam do privilégio imobiliário previsto no art. 744º, 1, do CC.

A revogação do § 2º do art. 230º do CCP, não pode pois ter o alcance e a dimensão que o recorrente lhe dá».

Ora, este acórdão, além de recente, e inserido em corrente jurisprudencial com precedentes, foi tirado num caso em que era recorrente, como agora, o Ministério Público, e em que as alegações de recurso assentavam nos mesmos fundamentos que também neste processo são formulados.

Acresce que a mesma jurisprudência veio a ser reforçada em 19 de Maio de 2004 pelo acórdão proferido no recurso nº 630/03 que, aliás, e no essencial, remete para o de 29 de Abril de 2004.

Assim, e para que se cumpra a injunção do artigo 8º nº 3 do CC, que manda atender, nas decisões judiciais, aos «casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito», importa que nos não nos afastemos da orientação consagrada.

Acrescentaremos, apenas, que não se encontra, no CCA, nem em outro diploma, nenhuma disposição expressa que, revogando o CCP, mantenha em vigor alguns dos seus artigos, sem incluir neles o 230º § 2º. Os diplomas de 1988 que instituíram os novos impostos sobre o rendimento aboliram a contribuição predial, mas sem se referirem ao respectivo Código. Em sùmula, não é absolutamente seguro que o legislador, nomeadamente, o do CCA, quisesse afastar a sobrevivência desse § 2º do artigo 230º do CCP.

Por outro lado, há razões para admitir que o legislador do CCA não quis restringir as «garantias especiais» a que se refere no artigo 24º nº 1, relativamente àquelas de que gozava a contribuição predial, pretendendo, antes, manter a dimensão que lhes emprestava o artigo 230º, § 2º, do CCP, ao remeter para o artigo 744º nº 1 do CC; ou seja, que a remissão feita por aquele artigo 24º nº 1 foi querida como valendo para todo o regime que era aplicável à contribuição predial – o do CC, complementado pelo do CCP –; e que, nesta medida, o legislador não disse tanto quanto pretendeu dizer ou, pelo menos, expressou de forma exígua o seu pensamento.

Com efeito, se no CCA não há disposição inteiramente equivalente à do § 2º do artigo 230º do CCP (...), existe uma que vai além do corpo desse artigo 230º, aproximando-se da do seu § 2º. É o artigo 19º, deste teor: «quando um prédio possa vir a ser objecto de transmissão em processo onde deva haver lugar a graduação de créditos, a entidade responsável pelo processo notificará a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos para esta lhe certificar o montante total em dívida e ainda o que deverá ser liquidado com referência ao ano em curso, por aplicação das taxas em vigor, caso a transmissão presumivelmente venha a acontecer após o termo desse ano».



Ora, não faria sentido que, para efeito de graduação de créditos (o transcrito artigo 19º é expresso na afirmação de que esse é o efeito visado), o legislador mandasse certificar o montante de contribuição autárquica a liquidar «com referência ao ano em curso, por aplicação das taxas em vigor, caso a transmissão presumivelmente venha a acontecer após o termo desse ano», se o mesmo legislador quisesse que na graduação de créditos fosse atendida, só, a contribuição correspondente ao ano da penhora e aos dois anteriores – como apertis verbis, resulta da remissão do artigo 24º nº 1 do CCA para o artigo 744º nº 1 do CC.

O que, tudo, aponta no sentido de que se mantém em vigor o § 2º do artigo 230º do CCP.

Acresce que, devendo o imóvel ser transmitido livre de ónus ou encargos, como ordena o artigo 888º do Código de Processo Civil, e constituindo a contribuição autárquica um ónus que incide sobre ele, gozando, ademais, de hipoteca legal – artigo 705º alínea a) do CC – não se compreende como poderia a transmissão decorrente da venda ou adjudicação ocorrer sem que estivesse paga toda a contribuição autárquica devida até esse momento – e não apenas a relativa ao ano da penhora.

Por último, sendo a contribuição autárquica, como a antecedente contribuição predial, um encargo do prédio, que o fiel depositário deve satisfazer, enquanto estiver na administração dele, apresentando contas – vd. os artigos 843º n.ºs. 1 e 2 e 844º n.º 2 do Código de Processo Civil –, parece claro que o encargo não pode deixar de ser tido em conta na execução. Nem para tanto seria preciso que gozasse de privilégio imobiliário especial, bastando-lhe ser uma despesa ocasionada pelo bem durante o período em que esteve subtraído à guarda e administração do seu proprietário, a satisfazer pelo depositário e a ser suportada pelos rendimentos do bem e/ou pelo produto da sua venda. Neste caso, a figura a invocar não será, rigorosamente, a do privilégio, mas a da precipuidade, ou pré-dedutibilidade, em consequência do que o ressarcimento da contribuição se processaria sem necessidade de passar pelo concurso de credores; mas também não é de rejeitar, nesta linha, que o legislador o mande considerar pelo juiz na sentença em que determina o que, e por que ordem, deve pagar-se pelo montante apurado na execução.

Por uma ou outra via, sempre a contribuição autárquica referente ao tempo decorrido entre o ano da penhora e o da venda constitui um crédito a ser satisfeito, com preferência, pelo produto da venda do imóvel que a originou».

Ora, sendo assim, não há razão para distinguir, como se fez na sentença recorrida, entre o crédito de contribuição autárquica relativo ao ano de 1991, por um lado, graduando-o antes da quantia exequenda, e o relativo aos anos de 1992 a 1996, relegando para posição inferior (recorde-se que a penhora teve lugar em 17 de Junho de 1996, conforme a sentença fixou, e a venda ocorreu em 11 de Maio de 2000, como revela o processo executivo a que o presente está apensado).

Daí a procedência das conclusões das alegações deste recorrente.

3.2. Quanto ao recurso da Caixa Geral de Depósitos:

Estabelece o artigo 693º n.ºs 1 e 2 do Código Civil que a hipoteca nunca abrange juros relativos a mais do que três anos.

Esta restrição não se encontra nas disposições legais respeitantes à penhora – cfr. os artigos 817º e seguintes do mesmo diploma.

A penhora garante a quantia exequenda, ou seja, o crédito do exequente e seus acessórios, sem limites temporais.

Aliás, o crédito exequendo não carece de ser admitido ao concurso de credores para aí ser verificado, havendo, apenas, que considerá-lo na respectiva sentença para o graduar relativamente aos créditos reclamados.

Procedem, pois, também, as alegações desta recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento aos recursos, revogar a sentença impugnada, na parte em que o é, ficando a graduação dos créditos como segue:

1º Os créditos reclamados pela Fazenda Pública, de contribuição autárquica relativa aos anos de 1991 a 1996, e juros de mora;

2º O crédito exequendo, e juros de mora.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Revisão do acto tributário. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

*A revisão do acto tributário, ainda que impulsionada por pedido do contribuinte, dentro do prazo de revisão, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, conduz à abertura da via contenciosa.*

*Nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida.*

Processo n.º 560-05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Quinta and Vineyard Bottlers – Vinhos, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O ERF recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A sociedade recorrida deduziu impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos supra identificado na sequência do indeferimento de um pedido de revisão oficiosa daquele mesmo acto, formulado ao abrigo do disposto no artigo 78º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT).

2. Alicerceou o seu pedido na ilegalidade da liquidação de emolumentos, consubstanciada na inconstitucionalidade da norma da Tabela de

Emolumentos do Notariado ao abrigo da qual aquela foi efectuada, bem como na sua desconformidade com o disposto no artigo 10º, alínea c) da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho.

3. A sentença recorrida omitindo por completo o pedido de revisão oficiosa formulado julgou o pedido procedente anulando a liquidação de emolumentos impugnada, com fundamento na violação do citado normativo comunitário, e condenou a Administração na restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios desde a data do seu pagamento até à emissão da respectiva nota de crédito.

4. A anulação judicial da liquidação dos emolumentos em causa não poderia ser determinada sem a prévia análise da verificação dos pressupostos de que a lei faz depender a revisão oficiosa dos actos tributários prevista no artigo 78º da LGT, incorrendo a sentença, desse modo, em erro de julgamento.

5. Para se colocar em causa os actos de liquidação, correm os prazos constantes na alínea a) do nº 1 do artigo 102º do C.P.P.T., ou seja, 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos emolumentos em causa.

6. Pois, se o que a autora pretende é impugnar os actos de liquidação, então os únicos meios serão a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dos actos de liquidação. E tais procedimentos deveriam ter sido desencadeados em tempo útil, tendo em consideração o efeito directo da Directiva em causa.

7. De facto, de acordo com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento dos emolumentos em causa.

8. Por seu turno o artigo 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no nº 1 do artigo 102º”.

9. Ora o prazo de 90 dias previsto no nº 1 do artigo 102º do CPPT não ofende o direito comunitário. De facto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por acórdão proferido em 17 de Junho de 2004, no processo C-30/02 (Recheio - Cash & Carry vs Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas), e que se junta como doc. nº 2, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, decidiu que: 10. «o princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto.»

11. Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78º da Lei Geral Tributária, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

12. O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do nº 1 do artigo 78º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: “(...) qualquer ilegalidade”.

13. Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade

verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no nº 1 do artigo 102º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo nº 026774).

14. Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos, pois, a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da Administração praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

15. Por seu lado, de acordo com a segunda parte do nº 1 do artigo 78º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

16. O procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

17. De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativo, enquanto subespécie dos actos modificativos, tendencialmente semelhante ao dispositivo normativo que consta do artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) nos termos do qual englobam-se na rectificação dos actos administrativos «os erros de cálculo e os erros materiais na expressão da vontade do órgão administrativo, quando manifestos», os quais «podem ser rectificadados, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

18. Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do artigo 78º da L.G.T. às situações de erro de direito não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra — nem poderia integrar — o elenco das causas de rectificação dos actos administrativos previstas no artigo 148º do CPA e rectius no artigo 78º da LGT.

19. Veja-se os termos restritos com que os nºs 3 e 4 do artigo 78º, estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço na revisão da matéria tributável — erro muito manifesto e de correcção muito mais simplificada e justificada, que o erro alegado no caso sub judice. Neste caso, o dirigente máximo pode autorizar no prazo de 3 anos, excepcionalmente, a revisão, com fundamento em injustiça grave e notória. Não satisfeito com os termos restritos previstos no nº 3 o legislador sentiu a necessidade de restringir ainda mais os termos enquadrantes da decisão definindo que “[...] apenas se considera notória, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade [...]”.

20. Como refere Lima Guerreiro, o nº 3 do artigo 78.º “visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou

impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes”. (Lei Geral Tributária Anotada, cit. pág. 346).

21. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o n.º 5 do artigo 78.º. Nesse número refere-se que “a revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta (causada por erro material, na esmagadora maioria das situações) pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”. Citando, novamente, Lima Guerreiro (ob. Cit. pág. 347), esta norma é justificada atendendo o “carácter escandaloso desse vício da liquidação, que justifica poder sempre ser conhecido até ao termo do prazo de caducidade da liquidação e, mesmo, invocado como fundamento da oposição à execução (...)”.

22. Assim, e atendendo ao carácter excepcional das referidas situações, não fará sentido qualquer interpretação que advogue uma solução mais atentatória da estabilidade do acto tributário — logo do princípio da segurança jurídica — noutras situações do que nestes casos denominados excepcionais face à injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

23. Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado. Como refere ALBERTO XAVIER, o processo de impugnação é «um processo de anulação do acto tributário que tem por objecto necessário demonstrar a sua desconformidade com a lei. Esgotados os prazos que a lei lhe assinala, caduca o direito processual do contribuinte de obter a invalidação do acto, que adquire a sua eficácia preclusiva plena» (in Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 587).

24. Defender que o erro de direito está englobado no conceito de «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT seria atribuir mais poder à Administração Tributária em sede de revisão oficiosa do acto tributário, do que aquele que decorre do regime geral de revogação administrativa regulada no artigo 141º do CPA nos termos do qual “os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida”.

25. Segundo Freitas do Amaral: “se a revogação tem por fundamento a invalidade do acto anterior, só tem sentido que ela possa ter lugar enquanto essa invalidade puder ser invocada; ora, decorrido o prazo de recurso contencioso sem que do acto inválido haja sido interposto o recurso adequado, a invalidade fica sanada, e portanto deixa de poder ser alegada; o órgão administrativo deixa, consequentemente, de poder invocar o fundamento do exercício da sua competência revogatória, que é a invalidade.” (Curso, cit. pág. 450-451).

26. A expressão «erro imputável aos serviços» encontra-se directamente relacionada com a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito.

27. A Administração Tributária não pode actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência sistemática.

28. Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT — que regula a revogação

provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade - e a segunda parte do mesmo número - que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço — que não a ilegalidade.

29. Actos de revogação supervenientes ao decurso do prazo de impugnação contenciosa só podem ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade. Daí que, ultrapassado o prazo para o recurso contencioso, o acto tributário só possa ser revogado com fundamento em “injustiça grave ou notória”.

30. Conclui-se, assim que, o artigo 78º, n.º 1, 2ª parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

31. Sem conceder quanto a todo o exposto anteriormente, não pode o Representante da Fazenda Pública concordar com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos anulada (19 de Novembro de 2001) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.

32. De facto, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida. Incorre, assim, a sentença, também nesta parte, em erro de julgamento.

33. A sentença recorrida violou assim, o preceituado nos art.ºs 43º e 78º da LGT, 141º do CPA e 70º e 102º do CPPT.

A recorrida apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1. Permitindo a lei a revisão do acto tributário, não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados.

2. Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, como manifestamente sucede no caso em apreço.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento devendo a sentença recorrida ser confirmada.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 14 de Novembro de 2001, no 1º Cartório Notarial de Competência Especializada de Matosinhos, a impugnante outorgou numa escritura pública que tituló, para além do mais, uma alteração do pacto social.

2. Pelo referido Cartório, foi debitada à impugnante a quantia de 3.492,83€ correspondente a “Alteração do Pacto Social”, por aplicação do n.º 1 do art. 4º, art. 5º, art. 14º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção dada pela Portaria n.º 996/98, de 25.11 e art. 74º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.04.

3. A impugnante pagou tal montante na mesma data.

3.1. A sentença recorrida (cfr. fls. 125) identificou como questões a decidir a da ilegalidade decorrente da inconstitucionalidade orgânica e material da norma ao abrigo da qual se processou a liquidação e a violação da Directiva n.º 69/335/CEE e, em caso de procedência destas, do direito da impugnante à restituição da quantia paga e respectivos juros indemnizatórios.

E apreciando tais questões entendeu (cfr. fls. 133) que atentos os índices adoptados para os escalões das diversas alíneas do art.º 1º n.º 3, conjugado com o art.º 14º da Portaria n.º 99698, não se vê que exista uma desproporção insuportável ou excessiva para os diversos utilizadores, pelo que não colhe tal fundamento de impugnação, que (cfr. fls. 139) os emolumentos impugnados não têm carácter remuneratório, na acepção do art.º 12º 1 e) da Directiva 69/335, que são proibidos pela alínea c) do seu art.º 10º e que deve ser devolvida a quantia liquidada acompanhada de juros indemnizatórios calculados nos termos do art.º 24º do CPT e 61º do CPPT e 43º da LGT.

3.2. A recorrente FP não questiona a sentença enquanto defende a violação pelo acto tributário da liquidação da referida norma comunitária pelo que se encontra tal questão fora do âmbito do presente recurso.

Insurge-se, contudo, contra o assim decidido sustentando, em síntese, que a anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos com fundamento na sua ilegalidade, para além do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do C.P.P.T., depende da verificação in casu dos pressupostos de aplicação do artigo 78º n.º 1 da LGT, na parte em que prevê a revisão oficiosa de actos tributários com fundamento em «erro imputável aos serviços».

Que o legislador foi coerente a este respeito pois que o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: “(...) qualquer ilegalidade” o que é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n.º 1 do artigo 102º do CPPT ou seja 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas.

Que, de acordo com a segunda parte do n.º 1 do artigo 78º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço, o procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

Que, o artigo 78º n.º 1, 2ª parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

É esta a primeira questão que cabe apreciar.

Resultado do art.º 78º 1 da LGT que o contribuinte pode requerer à administração a revisão dos actos tributários, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade.

Acrescenta, ainda, o mesmo preceito legal que a revisão dos actos tributários pode resultar da iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação.

Nos termos do art.º 94º 1 b) do CPT tal prazo de revisão oficiosa era de cinco anos.

Segundo o n.º 2 do mesmo preceito legal considera-se imputável aos serviços, para efeitos de revisão dos actos tributários, o erro na autoliquidação.

Entende a doutrina que “o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a administração tributária a pode efectuar, previstos no art.º 78º da LGT. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas erro imputável aos serviços (parte final do n.º 1 deste art.º 78.º),... injustiça grave e notória (n.º 3) ou duplicação de colecta (n.º 5)” (Diogo Leite de Campos /Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa LGT comentada e anotada 3ª edição 2003 p. 410, nota 14).

Neste mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência deste STA (cfr. STA 20-3-2002, Rec. 26.580) ao afirmar que mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsorada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais ou ainda ao referir (cfr. STA 2-4-2003, Rec. 1771-02) que os contribuintes podem pedir à Administração a revisão oficiosa dos actos tributários dentro do prazo para essa revisão oficiosa abrindo o indeferimento desse pedido a via contenciosa.

Do exposto resulta que o prazo para a revisão oficiosa ou para que o contribuinte a impulse é de quatro ou cinco anos como anteriormente se referiu e consoante o facto tributário tenha ocorrido em data anterior ou posterior a 1.01.98 (art.5º n.º 6 DL n.º 398/98, de 17 Dezembro).

Da matéria factual assente resulta que a recorrida pagou a quantia referida a título de emolumentos em 14 de Novembro de 2001.

Requeru a revisão oficiosa do acto de liquidação, em 5-8-2002 (cfr. art.º 20º da petição fls. 7) e sobre tal pedido não foi proferido qualquer despacho (art.º 23º e 24º da mesma petição – fls. 7).

Por isso o facto tributário gerador da liquidação emolumentar ocorreu posteriormente a 1.01.98 sendo, por isso, tempestivo o pedido de revisão oficiosa da indicada liquidação de emolumentos

E assim sendo é tempestiva a impugnação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa interposto nos termos dos art.ºs 95º n.º 1, 2 al. d) LGT e art.102º n.º 1 al. e) CPPT).

Improcede, por isso, a questão suscitada.

3.3. Defende, ainda, a recorrente FP que não pode concordar com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos anulados até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante pois que, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida.

Diversamente defende a sentença recorrida que as regras do art. 43º da Lei Geral Tributária nada dispõem sobre a medida do direito a juros compensatórios e que, nos termos do artº 61º do CPPT, existindo um direito a juros indemnizatórios (por estarem preenchidos os respectivos pressupostos), eles contam-se desde a data do pagamento do imposto até à data da emissão da respectiva nota de crédito (cfr. n.º 3 do art. 61º daquele diploma).

A norma em questão, art.º 43º da LGT, afirma no seu n.º 1 que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O n.º 2 acrescenta:

“considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

O n.º 3 refere, ainda, que “são também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

...  
c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

O sentido deste preceito é aquele que a FP lhe atribui quando admite que os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida.

E entende-se que assim seja pois que se podia o contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços questionar a liquidação, nos termos do n.º 1 do mencionado art.º 43º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do n.º 3 do art.º 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.

Neste sentido pode consultar-se Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, 2003, notas 2 e 10 quando afirma que no art.º 61º se prevê que sejam pagos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectue mais de um ano após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária sendo o termo inicial de contagem de tais juros indemnizatórios, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de reclamação graciosa enquadráveis no n.º 1 do mesmo art.º 43º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

E tal interpretação conduz a que a opção pela via da revisão que tem este regime e não pelo regime do n.º 1 do art.º 43º apenas é imputável ao particular que escolheu aquele caminho e não este.

Daí que os juros indemnizatórios sejam devidos decorrido um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada.

4. Nos termos expostos concede-se parcial provimento ao recurso e revoga-se a sentença recorrida na parte em que entendeu serem devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento quando apenas são devidos, decorrido um ano, após o pedido de revisão.

Custas pela recorrida a incidirem sobre a quantia de juros indemnizatórios pedidos desde a data do pagamento da quantia liquidada até decorrido um ano, após o pedido de revisão, fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 6 de Julho de 2005.

**Assunto:**

*Impugnação judicial. Prazo de educação. Termo em férias.*

**Sumário:**

I — *O prazo para deduzir impugnação judicial é de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, conforme se estabelece no artigo 20.º do CPPT.*

II — *O prazo de impugnação judicial, se terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o 1.º dia útil subsequente a estas.*

Processo n.º 585/05-30.

Recorrente: João António Fonseca Batista.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — João António Fonseca Batista, contribuinte n.º 125691823, residente na Rua Alberto Vasconcelos, n.º 44, Bairro da Gândara, Mangualde, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que rejeitou, por extemporânea, a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de imposto de sisa e juros compensatórios, referente ao ano de 2001, no valor de 701.865\$00 e 179.986\$00, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

— O recorrente vem deduzir a sua impugnação judicial, alegando, em termos gerais (artigos 39º a 41º da impugnação), o vício, por nulidade, do acto de liquidação do imposto por falta de fundamento resultante da não existência de um negócio simulado entre João Batista e Alberto Bernardo. Desta forma a impugnação poderia ser apresentada a todo o tempo, ao contrário do que é referido na sentença recorrida.

— Por outro lado, no caso em apreço, o prazo de apresentação da impugnação judicial terminava em 16 de Agosto de 2001, ou seja, em pleno decurso das férias judiciais, pelo que o seu termo se deveria transferir para o primeiro dia útil seguinte, o que, no ano de 2001, era o dia 17 de Setembro (e não dia 17 de Agosto como, por lapso, refere). Em face do exposto, tendo a impugnação judicial dado entrada em 17 de Setembro de 2001 (e não em 17 de Agosto como também, por lapso, refere), foram respeitadas as disposições legais que regem esta matéria não havendo fundamento, salvo melhor opinião, para, através da sentença proferida, ser rejeitada, por extemporaneidade, a impugnação judicial apresentada pelo recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido da procedência do segundo fundamento do recurso, pelo que o mesmo merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Nos presentes autos é impugnada a liquidação do Imposto Municipal de Sisa e de Juros Compensatórios, respectivamente de 701.865\$00 e 179.986\$00, no total de 881.851\$00, a que procedeu o Serviço de Finanças de Mangualde (conforme fls. 42 do processo administrativo apenso aos autos);

b) O impugnante foi notificado em 07.05.01 para no prazo de 10 dias efectuar o pagamento da importância liquidada (conf. fls. 40 e 41 do processo administrativo apenso);

c) Da notificação referida em b) constava os meios e prazos respectivos de que o contribuinte poderia utilizar para reclamar ou impugnar a liquidação;

d) A petição inicial da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Mangualde no dia 17.09.2001.

3 – Como vimos, são dois os fundamentos invocados pelo recorrente para demonstrar que a impugnação judicial é tempestiva.

Começamos pela apreciação do segundo dos referidos fundamentos, por que, a nosso ver, é prejudicial.

De acordo com a matéria fáctica supra referida, o Mmº Juiz “a quo” considerou intempestiva a presente impugnação judicial, uma vez que, tendo sido o recorrente notificado, em 7/5/01, para solicitar o pagamento do imposto em causa no prazo de dez dias, a presente impugnação judicial apenas deu entrada na Repartição de Finanças de Mangualde em 17/9/01, portanto, quando já se encontrava largamente decorrido o prazo de 90 dias a que alude o artº 102º, nº 1, al. a) do CPPT, já que este prazo é contínuo, contado nos termos do artº 20º do CPPT, que remete para o artº 279º do CC.

É contra o assim decidido que se insurge o recorrente, nos termos supra expostos.

E com razão.

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 peremptório e conta-se nos termos do artº 279º do CC, como estabelece o artº 20º do CPPT e se terminar em período de férias, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acórdãos de 3/5/00, in rec. nº 24.562; de 23/5/01, in rec. nº 25.778; de 30/5/01, in rec. nº 26.138 e de 13/3/02, in rec. nº 28/02.

Por outro lado, determina o artº 102º, nº 1, al. a) do CPPT que o prazo de impugnação judicial é de 90 dias, contados do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

No caso dos autos, ficou provado que o recorrente foi notificado em 7/5/01 para, no prazo de dez dias, efectuar o pagamento da importância liquidada (vide al. b) do probatório).

Deste modo, aquele prazo para deduzir a impugnação terminou em 17/8/01, ou seja, durante as férias judiciais.

Mas, sendo assim, o termo desse prazo transferiu-se, de acordo com aquele preceito do Código Civil, para o primeiro dia útil após essas férias e esse dia foi precisamente aquele em que o impugnante apresentou, na repartição de finanças onde foi praticado o acto, de acordo com o disposto no artº 103º, nº 1 do CPPT, a impugnação judicial, ou seja, 17/9/01, já que os dias 15 e 16 ocorreram a um sábado e a um domingo (vide al. d) do probatório).

Pelo que, a presente impugnação é tempestiva, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do primeiro daqueles fundamentos, também objecto do presente recurso.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos ao tribunal de 1ª instância a fim de conhecer dos fundamentos da impugnação judicial, se outra razão a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 6 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Caso julgado na execução.*

### Sumário:

*Contendo a sentença proferida em 1.ª instância duas decisões distintas — uma de mandar restituir uma verba e outra a mandar pagar juros — e tendo-se recorrido apenas da decisão que mandou pagar juros, a outra decisão que mandou restituir a verba transitou em julgado.*

Processo n.º 1916/03 – 30.

Recorrente: Modelo Continente, SGPS, S. A.

Recorrida: Fazenda Publica

Relator: Ex.º Sr. Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

### ACÓRDÃO

Com fundamento em inconstitucionalidade e em violação do direito comunitário, MODELO CONTINENTE, S.A., com sede na Rua João Mendonça, 529, Senhora da Hora, Matosinhos, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de “participação emolumentar”, no montante de 75.572.69 Euros, correspondente ao abatimento feito pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado na quantia a restituir em consequência da execução de anterior julgado anulatório.

Por sentença de fls. 53 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto – entretanto extinto – julgou a impugnação improcedente e manteve o acto de liquidação.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 67 e seguintes, nas quais concluiu que a sentença violou o direito comunitário e violou o caso julgado anterior.

A Fazenda não contra-alegou.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual a DGRN deve ser absolvida da instância por se verificar a excepção de caso julgado.

Ouvida sobre esta questão prévia, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>. Por sentença do extinto Tribunal Tributário do Porto, de 15 de Novembro de 2001 (fls. 7 a 16), transitada em julgado, foi anulada a liquidação de emolumentos notariais no montante de 150.009.548\$00, onde se incluía a parcela de 75 572,69 Euros, correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos serviços do notariado, cuja anulação se pediu novamente neste processo.

Por falta de execução voluntária daquele julgado anulatório, foi requerida a execução judicial do julgado, vindo a ser proferida a sentença, cuja fotocópia consta de fls. 91 a 100, na qual se declarou não existir causa legítima de inexecução do julgado anulatório e ordenando ao Estado o pagamento da quantia de 75.572,69 Euros, acrescida de juros indemnizatórios e moratórios, a calcular nos termos aí descritos.

Esta sentença foi impugnada por meio de recurso interposto por ambas as partes, mas impugnaram somente a decisão de condenação no pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, não atacando a decisão que mandou restituir a quantia de 75 572,69 Euros.

Nos termos do art<sup>o</sup> 684<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 4, do CPC, se uma parte da sentença não tiver sido recorrida, o caso julgado formado com o não recurso dessa parte não pode ser prejudicado com o recurso interposto da outra parte da sentença.

Como as partes recorreram apenas da decisão sobre juros indemnizatórios e moratórios, a parte não recorrida – 75 572, 69 Euros, correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos serviços do notariado – transitou em julgado.

Ora, tendo transitado em julgado a decisão que, num processo de execução de julgado, mandou restituir certa quantia, não pode, depois, o interessado deduzir nova impugnação judicial. De contrário, aceitar uma nova impugnação judicial, equivalia a repetir uma causa que já estava julgada. A ser possível uma nova impugnação judicial, o tribunal fiscal ficaria colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir a sentença anterior. Logo, há caso julgado para efeitos do disposto no art<sup>o</sup> 497<sup>o</sup> do CPC.

O caso julgado é uma excepção dilatória (art<sup>o</sup> 494<sup>o</sup>, al. i), do CPC) e as excepções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância (art<sup>o</sup> 493<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2, do CPC).

De qualquer modo, se não existisse o caso julgado formado no processo de execução de julgado, sempre teríamos de admitir que existia o caso julgado formado no primeiro processo de impugnação.

De facto, quando o tribunal anulou a liquidação da quantia de 150.009.548\$00, na qual se incluía a participação emolumentar dos funcionários dos serviços do notariado, esse julgado estendeu-se a esta quantia. Logo, não podia proferir-se nova sentença anulatória dessa quantia.

Por estas razões, a sentença não se pode manter.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em revogar a sentença recorrida, em julgar procedente a questão prévia posta pelo M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> neste STA, com a procedência da excepção dilatória do caso julgado e em absolver a DGRN da instância.

Custas na 1<sup>a</sup> instância e neste STA a cargo da recorrente, sendo aqui a procuradoria fixada em 50%.

Lisboa, 6 de Julho de 2005. — Almeida Lopes (relator) — Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

Processo n.º 101/05-30.

Recorrente: José Ramos Patrão.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

José Ramos Patrão veio interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão de fls. 88 a 91, invocando oposição entre tal acórdão e outro do Tribunal Central Administrativo de 30/11/2004 proferido no recurso n<sup>o</sup> 6739/02.

Tal recurso não foi admitido por despacho do relator.

Inconformado, vem o recorrente reclamar de tal despacho para a conferência, formulando as seguintes conclusões:

a) O regime aplicável à situação em apreço consta expressamente do artigo 284<sup>o</sup> do CPPT.

b) Quer quanto à sua possibilidade de interposição quer quanto ao seu rito processual.

c) Não existe qualquer lacuna que implique o repriminar de um ETAF já revogado.

d) De acordo com o artigo 284<sup>o</sup> do CPPT o recurso por oposição de acórdãos é possível ainda que o acórdão fundamento seja proferido pelo TCA e o acórdão colocado em crise tenha sido prolatado pelo STA, pois que aquele tem igual dignidade técnico - jurídica.

e) Mal se compreenderia que, caso se desse a alvitada lacuna referida no despacho, fosse o recorrente/interessado o lesado por uma absolutamente reprovável omissão do legislador.

Cumpre decidir.

Pretende o reclamante que o regime aplicável é o do art. 284<sup>o</sup> do CPPT. De facto assim é quanto à respectiva tramitação. Mas tal norma não diz, nem tinha que dizer, quais os acórdãos que podem estar em oposição, sendo certo que nem todos darão lugar a recurso para o Pleno. Por isso haverá que procurar no ETAF então vigente a competência do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, para saber quais os recursos que a mesma poderá apreciar.

Nos termos do artigo 30<sup>o</sup> deste diploma, com a redacção que foi dada ao artigo 30<sup>o</sup> pelo DL 229/96, compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

- dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo pleno (alínea b));

- dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno (alínea b')).

Como se vê destas disposições não está nelas contemplado qualquer recurso por oposição entre um acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como acórdão recorrido, e outro do Tribunal Central Administrativo, como acórdão fundamento, o que bem se compreende por este ser um tribunal situado hierarquicamente

camente abaixo do Supremo Tribunal Administrativo que conhece em recurso das suas decisões.

Pelo exposto e sem necessidade de maiores considerações, acorda-se em conferência neste STA em indeferir a reclamação.

Custas pelo requerente, fixando em 99 euros a taxa de justiça.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Emolumentos registrais. Revisão oficiosa da liquidação emolumentar. Pedido do contribuinte. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

- I — *Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser solicitada pelo contribuinte, cumprindo à administração tributária efectua-la, desde que se verifiquem os seus pressupostos legais, como resulta do disposto nos artigos 78.º, n.º 6, da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, atentos os princípios referidos no artigo 266.º, n.º 2, da CRP.*
- II — *O «erro imputável aos serviços» a que alude o artigo 78.º, n.º 1, da LGT compreende não só o erro directamente relacionado com a actividade da Administração (o erro de facto, operacional ou material), mas também o erro de direito.*
- III — *Nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.*

Processo n.º 320/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Hozar Portugal, SGPS, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que concedeu provimento à impugnação judicial que a firma Hozar Portugal - SGPS, S.A., pessoa colectiva n.º 505188287, deduziu contra o indeferimento tácito do pedido de revisão de um acto de liquidação de emolumentos registrais, no montante de 1.449.735\$00 (€ 7.231,25), “tendo a impugnante direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º da LGT”, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.ª A sociedade “HOZAR PORTUGAL, SGPS, S.A.” interpôs, em 9 de Janeiro de 2003, recurso contencioso de anulação do acto de in-

deferimento tácito do de revisão oficiosa recebido na Conservatória do Registo Comercial do Porto em 13 de Maio de 2002.

2.ª Alicerçou o seu pedido na ilegalidade da liquidação de emolumentos, consubstanciada na desconformidade da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, com o disposto no artigo 10.º, alínea c) da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, bem como na ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

3.ª Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes ao registo de aumento de capital, foram cobrados pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, em 16 de Janeiro de 2001 (Ap. 13), e resultam da aplicação do artigo 1., n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro.

4.ª Por despacho do Meritíssimo Juiz de Direito do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, Unidade Orgânica 1, datado de 22 de Abril de 2004, foi o recurso contencioso convalidado em impugnação judicial.

5.ª A douda sentença recorrida julgou o pedido procedente anulando a liquidação de emolumentos impugnada, com fundamento na violação do citado normativo comunitário, e condenou a Administração na restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios desde a data do seu pagamento até à emissão da respectiva nota de crédito.

6.ª Ora, a anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos com fundamento na sua ilegalidade, para além do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do C.P.P.T., depende da verificação in casu dos pressupostos de aplicação do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, na parte em que prevê a revisão oficiosa de actos tributários com fundamento em «erro imputável aos serviços».

7.ª Para se colocar em causa os actos de liquidação, correm os prazos constantes na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do C.P.P.T., ou seja, 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos emolumentos.

8.ª Pois, se o que a autora pretende é impugnar o acto de liquidação, então os únicos meios serão a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dos actos de liquidação. E tais procedimentos deveriam ter sido desencadeados em tempo útil, tendo em consideração o efeito directo da referida Directiva.

9.ª De facto, de acordo com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento dos emolumentos em causa.

10.ª Por seu turno o artigo 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no n.º 1 do artigo 102.º”.

11.ª Ora o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT não ofende o direito comunitário. De facto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por acórdão proferido em 17 de Junho de 2004, no processo C-30/02 (Recheio - Cash & Carry vs Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas), e que se junta como doc. n.º 2, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, decidiu que:

12.ª «O princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do



pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto.»

13.<sup>a</sup> Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78.<sup>o</sup> da Lei Geral Tributária, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

14.<sup>a</sup> O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.<sup>o</sup> 1 do artigo 78.<sup>o</sup> da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: “(...) qualquer ilegalidade”.

15.<sup>a</sup> Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n.<sup>o</sup> 1 do artigo 102.<sup>o</sup> do CPPT: 90 dia a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo n.<sup>o</sup> 026774).

16.<sup>a</sup> Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos, pois, a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da Administração praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

17.<sup>a</sup> Por seu lado, de acordo com a segunda parte do n.<sup>o</sup> 1 do artigo 78.<sup>o</sup>, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

18.<sup>a</sup> O procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

19.<sup>a</sup> De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativo, enquanto subespécie dos actos modificativos, tendencialmente semelhante ao dispositivo normativo que consta do artigo 148.<sup>o</sup> do Código do Procedimento Administrativo (CPA) nos termos do qual englobam-se na rectificação dos actos administrativos «os erros de cálculo e os erros materiais na expressão da vontade do órgão administrativo, quando manifestos», os quais «podem ser rectificandos, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

20.<sup>a</sup> Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do artigo 78.<sup>o</sup> da L.G.T. às situações de erro de direito não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra - nem poderia integrar - o elenco das causas de rectificação dos actos administrativos previstas no artigo 148.<sup>o</sup> do CPA e *rectius* no artigo 78.<sup>o</sup> da LGT.

21.<sup>a</sup> Veja-se os termos restritos com que os n.<sup>os</sup> 3 e 4 do artigo 78.<sup>o</sup>, estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço na revisão

da matéria tributável - erro muito manifesto e de correcção muito mais simplificada e justificada, que o erro alegado no caso sub judice. Neste caso, o dirigente máximo *pode* autorizar no prazo de 3 anos, excepcionalmente, a revisão, com fundamento em injustiça grave e notória. Não satisfeito com os termos restritos previstos no n.<sup>o</sup> 3 o legislador sentiu a necessidade de restringir ainda mais os termos enquadrantes da decisão definindo que “[...] apenas se considera notória, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante - de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade [...]”.

22.<sup>a</sup> O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o n.<sup>o</sup> 5 do artigo 78.<sup>o</sup>. Nesse número refere-se que “a revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta (causada por erro material, na esmagadora maioria das situações) pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”.

23.<sup>a</sup> Assim, e atendendo ao carácter excepcional das referidas situações, não fará sentido qualquer interpretação que advogue uma solução mais atentatória da estabilidade do acto tributário - logo do princípio da segurança jurídica - noutras situações do que nestes casos denominados excepcionais face à injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

24.<sup>a</sup> Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

25.8 Defender que o erro de direito está englobado no conceito de «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n.<sup>o</sup> 1 do artigo 78.<sup>o</sup> da LGT seria atribuir mais poder à Administração Tributária em sede de revisão oficiosa do acto tributário, do que aquele que decorre do regime geral de revogação administrativa regulada no artigo 141.<sup>o</sup> do CPA nos termos do qual “os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida”.

26.<sup>a</sup> A expressão «erro imputável aos serviços» encontra-se directamente relacionada com a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito.

27.<sup>a</sup> A Administração Tributária não pode actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência sistemática.

28.<sup>a</sup> Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.<sup>o</sup> 1 do artigo 78.<sup>o</sup> da LGT - que regula a revogação provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade - e a segunda parte do mesmo número - que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço - que não a ilegalidade.

29.<sup>a</sup> Actos de revogação supervenientes ao decurso do prazo de impugnação contenciosa só podem ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade. Daí que, ultrapassado o prazo para o recurso contencioso, o acto tributário só possa ser revogado com fundamento em “injustiça grave ou notória”.

30.<sup>a</sup> Conclui-se, assim que, o artigo 78.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, 2.<sup>a</sup> parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações

emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

31.<sup>a</sup> Sem conceder quanto a todo o exposto anteriormente, não pode o Representante da Fazenda Pública concordar com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos anulada (16 de Janeiro de 2001) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.

32.<sup>a</sup> De facto, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida. Incorre, assim, a sentença, também nesta parte, em erro de julgamento.

A impugnante contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1. Atento o disposto no art. 95º, n.º 2, al. d), da LGT não poderão restar dúvidas que o acto de indeferimento em causa nos presentes autos é um acto lesivo do contribuinte.

2. Recaindo sobre a Administração o dever legal de rever o acto de liquidação emolumentar em crise, em benefício da requerente, agora Recorrida, é óbvio que a recusa em fazê-lo constitui acto lesivo.

3. O objecto deste processo e a respectiva causa de pedir consistem na ilegalidade (por omissão do dever legal de revisão oficiosa) do acto de indeferimento do pedido de revisão.

4. O pedido consiste na anulação do dito acto de indeferimento (pois se é ilegal deve ser anulado) e na consequência jurídica que da mesma anulação resulta, i.e., a Administração deverá proceder à revisão oficiosa requerida e, em consequência, deverá restituir a quantia anulada acrescida dos competentes juros legais, acto esse absolutamente vinculado, e cujo conteúdo pode ser determinado antecipadamente.

5. A revisão oficiosa de um acto tributário pode ser desencadeada por um pedido do contribuinte: existindo um erro imputável aos serviços, fica a administração constituída num dever legal de rever o acto.

6. A HOZAR podia pedir a revisão oficiosa do acto tributário em causa - tal resulta da letra da lei (arts. 78.º, n.º 6, da LGT, 86.º, n.º 4, al. a), do CPPT, e 93.º do CPT), da sua história (comparação face ao instituto da reclamação extraordinária, previsto no CPCJ), bem como do princípio da legalidade da Administração (art. 266.º, n.º 2, da CRP) e do correlativo poder-dever de decisão ou pronúncia (art. 9.º do CPA).

7. Pelo que o pedido de revisão oficiosa, tendo sido interposto no prazo legal, é totalmente tempestivo.

8. A tabela de emolumentos em causa é contrária ao direito comunitário, designadamente à Directiva 69/335/CEE (de 17 de Julho de 1969), sendo inaplicável pelas autoridades nacionais, administrativas ou judiciais.

9. É ilegal o indeferimento do tempestivo pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar calculada em violação de normas do Direito Comunitário.

10. No caso vertente, existiu um «erro imputável aos serviços» na liquidação de emolumentos: uma vez que, desde logo, e face ao direito comunitário, tal liquidação não poderia ter tido lugar; e, por outro lado, a mesma não é da responsabilidade da HOZAR, mas da Administração.

11. O conceito de «erro imputável aos serviços» não se restringe aos chamados erros materiais, ou erros de facto, mas abrange também os erros de direito, tal como vem sendo afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, na interpretação do conceito referido, quer ao art. 43.º, n.º 1 quer ao art. 78.º, n.º 1, ambos da LGT.

12. Incumbe sobre a Administração o dever de, verificada a ilegalidade da liquidação efectuada por erro imputável aos serviços, rever a mesma e restituir as quantias indevidamente recebidas.

13. Nessa circunstância não cabe à Administração um qualquer poder discricionário, mas um poder absolutamente vinculado.

14. O indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por o seu conteúdo ser lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos, é susceptível de impugnação contenciosa.

15. Como sobre a Administração recai o dever legal de rever o acto de liquidação emolumentar em causa, e daí resultam benefícios patrimoniais para a requerente, ora Recorrida, é óbvio que a recusa em fazê-lo constitui acto lesivo, pois o impede de gozar dessas vantagens.

16. O que se pede é que o Tribunal ordene à Administração o cumprimento de actos exigíveis por força da respectiva decisão de anulação — actos, note-se, não discricionários, mas absolutamente vinculados, e cujo conteúdo pode ser determinado antecipadamente.

17. Que o Tribunal goza desse poder tomou-se indiscutível com a reformulação, pela revisão constitucional de 1997, do art. 268.º da CRP, que prevê a condenação na prática de actos administrativos legalmente devidos.

18. Pelo que a HOZAR tem direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados.

19. A eventual negação do meio processual que tem vindo a ser afirmado pelo STA como legítimo e adequado, tendo em vista o cumprimento do princípio da efectividade, equivale a uma violação da ordem jurídica comunitária, pois que os tribunais nacionais têm a obrigação de interpretar e aplicar a lei interna por forma a garantir, em toda a medida do possível, a vigência efectiva do direito comunitário.

20. Subsistindo quaisquer dúvidas quanto à determinação e alcance dos princípios de direito comunitário do primado, da efectividade e da protecção da confiança legítima cabe questionar o TJCE quanto à correcta interpretação de tais princípios no contexto da situação *sub judice*.

21. Para além do direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados, a HOZAR tem ainda direitos aos juros respectivos, como resulta claramente do art. 100.º, e também do art. 43.º, n.º 1, ambos da LGT.

22. O fundamento legal da obrigatoriedade do pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte quando - verificadas as demais condições legais - se demonstre que um tributo foi indevidamente pago, radica na teoria da responsabilidade civil extracontratual da Administração por actos ilícitos, ademais, com expressa tradução no art. 22º da Constituição da República Portuguesa.

23. Enquanto esteve em vigor o CPT, o reconhecimento do direito aos juros compensatórios dependia apenas de, em sede de reclamação graciosa ou de processo judicial (cfr. o n.º 1 do art. 24º daquele diploma), se determinar a existência de um erro imputável aos serviços na cobrança do tributo. Verificado este pressuposto, havia então lugar à aplicação da regra prevista no n.º 6 daquele art. 24º, nos termos da qual os juros eram contados desde a data do pagamento do imposto até à data da missão da respectiva nota de crédito.

24. A entrada em vigor da LGT veio alterar este regime, dispondo o n.º 1 do seu art. 43º que o direito a juros indemnizatórios depende de, em sede de reclamação graciosa ou de *impugnação judicial* (e já não, simplesmente, em sede de *processo judicial*), se verificar a existência de um erro imputável aos serviços na cobrança do tributo.

25. Esta **regra geral de atribuição do direito aos juros** é alvo de uma extensão, prevista no n.º 3 do mesmo artigo: aí se diz que ao contribuinte é ainda reconhecido aquele direito, quando a revisão do acto tributário por sua iniciativa se efectuar mais de um ano após o seu pedido

26. As regras do art. 43º da Lei Geral Tributária nada dispõem sobre a **medida do direito** a juros compensatórios (ou seja, sobre o período pelo qual se vencem). Através delas, o legislador apenas pretendeu **fixar os pressupostos de que depende a atribuição do direito**.

27. Quanto à questão de saber qual a extensão do direito aos juros, ou seja, quais são as regras que determinam a contagem dos juros (quando se reconheça que o contribuinte a eles tem direito) está este aspecto regulado hoje em dia pelo Código de Procedimento e Processo Tributário, no seu art. 61º, onde a letra da lei é clara e não admite excepções: existindo um direito a juros indemnizatórios (por estarem preenchidos os respectivos pressupostos), eles contam-se desde a data do pagamento do imposto até à data da emissão da respectiva nota de crédito (cfr. n.º 3 do art. 61.º daquele diploma).

28. O art. 43º da Lei Geral Tributária nada dispõe sobre a forma como devem ser contados os juros, limitando-se a regular as condições em que o direito deve ser reconhecido.

29. Tratando-se de uma revisão do acto, o direito ao juros só nasce quando essa revisão tenha lugar mais de um ano depois da iniciativa do contribuinte. Caso a Administração mostre celeridade na sua decisão — ou caso o atraso não lhe seja imputável - e o acto venha a ser revisto antes de decorrer aquele prazo (de um ano sobre o respectivo pedido), não se chega a formar o direito a juros, pelo que o contribuinte apenas tem direito a ser reembolsado da quantia indevidamente paga.

30. Uma vez nascido o direito - por a revisão do acto ter ocorrido mais de um ano depois do pedido - a sua medida rege-se pela regra geral (de resto a única que versa sobre a matéria): os juros contam-se desde a data do pagamento indevido até ao respectivo reembolso (cfr. n.º 6 do art. 24º do Código de Processo Tributário, a que sucedeu o n.º 3 do art. 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

31. Uma interpretação da al. c) do n.º 3 do art. 43º da Lei Geral Tributária no sentido de que os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte em caso de revisão do acto de liquidação se contam apenas a partir do momento em que decorra um ano sobre o seu pedido feriria tal norma de inconstitucionalidade.

32. O art. 22º da Constituição da República Portuguesa estabelece uma responsabilidade patrimonial directa do Estado por danos causados aos particulares no exercício das suas funções, quer esses danos decorram de actos lícitos ou ilícitos.

33. Ao dever geral de ressarcir os particulares dos danos provocados por entidades públicas, configurado como um *dever fundamental*, corresponde naturalmente o **direito fundamental à reparação dos danos provocados pelos actos estaduais** lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

34. No âmbito do direito tributário, o legislador optou por modelar o direito à reparação dos danos causados pela liquidação ilegal de um tributo através da figura *dos juros indemnizatórios*.

35. Quando a anulação da liquidação do tributo ocorra por via de um pedido de revisão desencadeado pelo contribuinte, tendo decerto em atenção os alargados prazos de que dispõe, o legislador só lhe reconheceu

o direito aos juros quando, independentemente do tempo que decorreu desde o pagamento do tributo, a anulação do acto ocorra mais de um ano depois do momento em que o pedido foi efectuado.

36. Foi por essa via - e não pela via da contagem dos juros - que o legislador “puniu” a inércia do contribuinte, considerando todavia que, decorrendo mais de um ano sobre o pedido sem que o acto seja anulado, é já a inércia da Administração que deve ser “punida”, nascendo, nesse momento, um direito a juros indemnizatórios que se contam desde a data do pagamento.

37. O entendimento segundo o qual a norma da al. c) do n.º 3 do art. 43º da Lei Geral Tributária determinaria que, em caso de revisão do acto tributário, os juros indemnizatórios se contariam apenas a partir do fim do primeiro ano após o pedido de revisão, por limitar de forma desproporcionada e injustificável o direito fundamental dos particulares a serem integralmente ressarcidos pelos danos causados pelos actos estaduais ilícitos, viola frontalmente os arts. 2º e 22º da Constituição da República Portuguesa - o que aqui se invoca para todos os efeitos - pelo que não deve aquela norma ser aplicada ao caso, com fundamento em inconstitucionalidade.

Por outro lado, sugeriu, ainda, que, se porventura dúvidas subsistirem em como a interpretação dada pelo TJCE aos aludidos artigo 10º CE e aos princípios comunitários do primado, da efectividade e da confiança legítima, impõe o acesso à via da revisão oficiosa para efeito de recuperar quantias indevidamente cobradas por violação do direito comunitário, a instância poderá ser suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, nomeadamente o princípio da efectividade, o princípio da protecção da confiança legítima, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impõem que o meio da revisão oficiosa previsto no sistema procedimental e processual tributário português - tido pelo próprio STA em inúmeras decisões como forma adequada de protecção dos direitos dos particulares em sede de restituição de quantias emolumentares indevidamente liquidadas por violação do direito comunitário (e não impugnadas judicialmente no prazo de noventa dias) - não possa ser precludido com o mero argumento de não ser o meio processual nacional mais adequado?

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Em 2001-01-16 a Recorrente pagou na Conservatória do Registo Comercial do Porto a quantia de Esc. 1.449.735\$00 liquidada nos termos do art.º 1º n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial lido pela inscrição do aumento de capital — cfr. proc. adm. apenso -.

b) Em 2002-05-13 a recorrente requereu ao Director-Geral dos Registos e Notariado a revisão oficiosa do acto de liquidação não tendo aquela Direcção-Geral emitido qualquer pronuncia — cfr. proc. adm. apenso —

c) Em 2003-01-13 foi apresentada o presente Recurso Contencioso — cfr. fls.2-.

3 — A primeira questão suscitada nas conclusões da sua motivação do recurso, prende-se desde logo, com a interpretação do artº 78º, nº 1 da LGT, concretamente, se a revisão oficiosa do acto de liquidação pode ser requerida pelo contribuinte no prazo de quatro anos.

Na verdade, dispõe o preedito artº 78º, nº 1 que “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Ora quer a doutrina quer a jurisprudência desta Secção do STA se têm vindo a pronunciar em sentido afirmativo.

Assim e a este propósito, escrevem Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, in LGT anotada, 3ª ed., pág. 407 que “é competente para proceder à revisão oficiosa a entidade que praticou o acto tributário.

Mesmo nos casos em que neste art. 78.º se refere que a revisão é da iniciativa dos serviços, nada impede que os interessados requeiram à administração tributária a revisão dos actos tributários, uma vez que tudo o que pode ser feito officiosamente pode ser feito a pedido dos interessados.

Aliás, os termos utilizados no n.º 6 deste art. 78.º, em que se refere que “interrompe o prazo de revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”, deixam perceber claramente esta possibilidade do contribuinte pedir a realização da revisão oficiosa”.

Em rodapé, dizem ainda aqueles doutrinadores que “uma confirmação de que a revisão oficiosa pode ser pedida pelo contribuinte encontra-se na alínea a) do n. 4 do art. 86.º do C.P.P.T., em que expressamente se alude à a apresentação de “pedido de revisão oficiosa da liquidação”.

Por outro lado, acrescentam ainda que “no caso de se verificarem os pressupostos da revisão, a administração tributária terá de proceder à mesma, por imposição dos princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, que devem nortear a sua actividade (arts. 266.º, n. 2, e 55º da L.G.T.). Na verdade, mesmo que se entenda que, em geral, a administração não tem o dever de revogar actos anteriores ilegais, depois do decurso do prazo para a sua impugnação contenciosa com fundamento em vícios geradores de anulabilidade essa revogação não pode deixar de ser obrigatória quando for imposta por um específico dever de eliminação de uma situação criada pelo acto ilegal. E isso que sucede no caso de ter havido a cobrança de um tributo ilegal, pois a devolução da quantia indevidamente paga corresponde a um dever de justiça e a administração tem um genérico dever de actuar em conformidade com os princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos (art. 266.º, n. 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.).

Por outro lado, as decisões da administração tributária proferidas na sequência de um pedido de revisão formulado por um interessado são contenciosamente controláveis (arts. 95.º, n. 1, alínea d), da L.G.T. e 97.º, nº 1, alínea d), do C.P.P.T.)...

Por último, “o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a administração tributária a pode efectuar, previstos no art. 78.º da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas erro

imputável aos serviços (parte final do n. 1 deste art. 78.º)...injustiça grave e notória (n.º 3) ou duplicação de colecta (n.º 5)” (ob. cit., pág. 410, nota 14).

Ainda, o 10º, nº 1, al. b) do CPPT faz competir aos serviços da administração tributária “proceder à revisão oficiosa dos actos tributários”, abrangendo-se, pois, nesta designação - ainda que porventura inadequada (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 94, nota 4) — a própria revisão por iniciativa dos interessados, como refere o artº 54º, nº 1, al. c) da LGT.

Neste mesmo sentido se tem vindo a pronunciar a jurisprudência desta Secção do STA, ao afirmar que mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido do contribuinte, tendo a administração tributária o dever de proceder a elas, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais (Ac. de 20/3/02, in rec. nº 26.580) ou ainda que os contribuintes podem pedir à administração a revisão oficiosa dos actos tributários dentro do prazo para essa revisão abrindo o indeferimento desse pedido a via contenciosa (Ac. de 2/4/03, in rec. nº 1.771/02).

Neste mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acs. de 16/10/02, in rec. nº 834/02; de 23/10/02, in rec. nº 899/02; de 4/12/02, in rec. nº 1.261/02 e de 26/3/03, in rec. nº 1.770/02.

Pelo que falece, nesta parte, a motivação do recurso.

4 — Todavia e como vimos, o preedito artº 78º, nº 1 só prevê a revisão oficiosa, mesmo a requerimento do contribuinte, “com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Entende, porém, a recorrente Fazenda Pública que este “erro imputável aos serviços” encontra-se directamente relacionado com “a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito”.

Mas sem razão.

Como recentemente se decidiu no Acórdão desta Secção do STA de 11/5/05, in rec. nº 319/05, tirado em situação idêntica, “é que este pode ser corrigido ou rectificado a todo o tempo.

Desde logo, se for praticado pelo contribuinte — art. 79º, nº 2 da LGT.

Mas também pela Administração - art. 148º do CPA.

Ora, o “erro” referido na parte final do n.º 1 do dito art. 78º só é relevante no prazo ali referido.

O “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie — art. 78º, nº 2 in fine.

É o que este STA tem uniforme e reiteradamente afirmado, a propósito do art. 43º da LGT.

Como se refere no Ac. de 12/12/2001, rec. 26.233: “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, nº 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer

das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”...

Nem contrariam o exposto nos n.ºs 3 e 4 daquele art. 78º, uma vez que ressalva “o disposto nos números anteriores”.

Ou seja: pode ser efectuada essa revisão, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo que não exista erro imputável aos serviços”.

Neste sentido, pode ver-se Leite de Campos e outros, in LGT Anotada, 2ª edição, pág. 346, nota 7 e Lima Guerreiro, ibidem, pág. 346, nota 7, ali citados.

5 — Finalmente e quanto aos juros indemnizatórios, decidiu-se no aresto recorrido que “não há lugar à aplicação do disposto no art. 43º, n.º 3, al. c) da LGT, uma vez que não teve lugar, no caso, qualquer revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte mas, antes, do n.º 1 já que o erro imputável aos serviços foi determinado na presente impugnação judicial”.

Entendimento em sentido contrário tem a recorrente Fazenda Pública, pugnano pela aplicação do citado preceito e não do disposto no artº 61º, nº 3 do CPPT.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 43, nº 1 da LGT que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

“Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na liquidação do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas administração tributária, devidamente publicadas” (nº 2).

E o seu nº 3 estabelece que “são devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

...c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

“O sentido deste preceito é aquele que a FP lhe atribui quando admite que os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida.

E entende-se que assim seja pois que se podia o contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços questionar a liquidação, nos termos do nº 1 do mencionado artº 43º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do nº 3 do artº 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.

Neste sentido pode consultar-se Jorge Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, 2003, notas 2 e 10 quando afirma que no artº 61º se prevê que sejam pagos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectue mais de um ano depois após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária sendo o termos inicial de contagem de tais juros indemnizatórios, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de

reclamação graciosa enquadráveis no nº 1 do mesmo artº 43º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

E não se descortina qualquer inconstitucionalidade em tal preceito legal, na interpretação que se deixa exposta, pois que a opção pela via da revisão que tem este regime e não pelo regime do nº 1 do artº 43º apenas é imputável ao particular que escolheu aquele caminho e não este pelo que não ocorre a inconstitucionalidade defendida da alínea c) do nº 2 do mesmo artº 43º da LGT.

Daí que os juros indemnizatórios sejam devidos decorrido um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada” (Acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. nº 322/05, tirado em caso idêntico).

No mesmo sentido e também tirado em caso idêntico, pode ver-se o Acórdão do STA de 29/6/05, in rec. nº 321/05.

6 — Do que fica exposto, evidente se torna a dispensabilidade do pedido de reenvio prejudicial pretendido pela impugnante.

7 — Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao presente recurso e revogar o aresto recorrido na parte em que entendeu serem devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento, quando apenas são devidos, decorrido um ano, após o pedido de revisão.

Custas pela recorrida a incidirem sobre a quantia de juros indemnizatórios pedido desde a data do pagamento da quantia liquidada até decorrido um ano, após o pedido de revisão, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Prazo. Férias judiciais.*

### Sumário:

*Caindo o termo do prazo para interpor um recurso jurisdicional num sábado e decorrendo desde o domingo seguinte férias judiciais, é tempestivo o apresentado por telecópia e enviado por via postal nos últimos dias do período de férias.*

Processo n.º 324/05-30.

Recorrente: António Peixoto, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

**ANTÓNIO PEIXOTO, LDA.**, com sede em Braga, reclama para a conferência do despacho do relator que se transcreve:

«O acórdão recorrido foi proferido em 17 de Março de 2004 (fls. 149 a 153) e notificado, por via postal, em 19 seguinte (fls. 156), presumindo-se a notificação efectuada em 24 de Março de 2004.

Em 12 seguinte a recorrente arguiu nulidades do mesmo acórdão (fls. 157 a 161), recaído sobre o respectivo requerimento despacho que não admitiu a arguição, com data de 1 de Junho de 2004, notificado em 3 seguinte, por via postal, do que reclamou para a conferência em 9 de Junho de 2004.

Por acórdão de 16 de Dezembro de 2004 aquele requerimento de arguição de nulidades foi convalidado para recurso para este Supremo Tribunal Administrativo (fls. 185 a 187).

Ora, o 10º dia, contado da notificação do acórdão recorrido, recai em 3 de Abril de 2004, pelo que o requerimento entrado em 12 seguinte é extemporâneo.

A tanto não obsta o facto de a recorrente ter pago a multa cominada no artigo 145º do Código de Processo Civil, pois que, mesmo com multa, o aludido requerimento está fora de tempo, já que o referido artigo limita o alargamento do prazo a três dias.

E também não invalida o que se acaba de afirmar o facto de a recorrente ter arguido nulidades do acórdão, pois tanto não faz dilatar o prazo para interposição de recurso jurisdicional ordinário para tribunal superior.

O acórdão de 16 de Dezembro de 2004, na medida em que houve o recurso por tempestivo, não vincula este Tribunal, como dispõe o artigo 687º n.º 4 do Código de Processo Civil.

Termos em que, visto, ainda, o disposto nos artigos 726º e 700º n.º 1 alínea e) do Código de Processo Civil, se decide não tomar conhecimento do objecto do recurso».

Contrapõe a reclamante que o dia 3 de Abril de 2004 foi sábado, e que as férias judiciais de Páscoa decorreram desde 4 a 12 de Abril, inclusive. Por isso, ao contrário do que entendeu o relator, o seu requerimento de interposição de recurso, enviado por telecópia em 10 e por via postal em 12, é tempestivo.

É patente a razão da reclamante.

Na verdade, no despacho reclamado não se atendeu a que, no período assinalado pelo reclamante, decorreram as férias judiciais de Páscoa. Pena é que, quando notificada de que o relator propendia a considerar o recurso intempestivo, a reclamante não tenha, logo, num gesto de colaboração, e evitando delongas desnecessárias, alertado para o facto que só agora aponta.

Assim, visto o disposto no artigo 144º n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 20º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, defere-se a reclamação, revogando-se o despacho reclamado para ser substituído por outro que determine os convenientes termos do prosseguimento do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cf. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT].*
- II — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 431/05-30.

Recorrente: AMT — Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — AMT — Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, SA, pessoa colectiva com o n.º 501859969, com sede em Lezírias do Ribatejo, Vila França de Xira, não se conformando com as decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que lhe indeferiram os requerimentos de fls. 133 segs. e de fls. 138, que aqui se dão como integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, delas vem interpor os presentes recursos, formulando as seguintes conclusões:

QUANTO AO RECURSO (A FLS. 145) DO DESPACHO DE FLS. 139 QUE INDEFERIU O REQUERIMENTO DE FLS. 138:

A. Resulta de recurso actualmente em apreciação que a sentença proferida nos presentes autos ainda não terá transitado em julgado;

B. Nestes termos, deverá a actual conta de custas ser revogada sob pena da violação do art. 677º do CPC e do art. 50º do CCJ;

C. Sobrestando-se na decisão, se assim se entender, até haver decisão sobre o recurso referido na precedente conclusão A.

QUANTO AO RECURSO (A FLS. 151) DO DESPACHO QUE INDEFERIU O REQUERIMENTO DE FLS. 133:

A. O despacho ora recorrido desconsiderou totalmente o requerimento da mandatária da recorrente endereçado ao processo e comprovadamente entregue na secção onde este corria os seus termos, com referência de que o mesmo “*não constava do presente processo*”

B. Se o requerimento em causa não “*constava do presente processo*” e sendo certo que foi entregue pela mandatária da recorrente, as consequências de tal apenas à secção e, em última instância ao Tribunal, podem e devem ser imputadas;

C. Ao desconsiderar o requerimento *sub judice*, o despacho recorrido violou de forma clara os arts.º 125.º n.º 1 e 128.º n.º 1 da LOFTJ, os arts. 150.º n.º 1, 166.º n.º 2, 253.º e 254.º do CPC e o art.º 280.º do CPPT,

este último que confere às partes o direito a recorrer das decisões que lhes sejam desfavoráveis;

D. Por tudo isto, o despacho recorrido violou também o princípio da administração da justiça consagrado no art.º 202.º da CRP, o que é objectivamente grave e inadmissível num Estado de Direito.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência hierárquica deste STA, uma vez que “resulta das conclusões A) e B) do recurso de fls. 151-157 não versar ele exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA (artºs 21-4, 32-1-b) e 41-1-a) do ETAF.

(E sendo o TCA competente para o recurso de fls. 151, também o é para o de fls. 145 (cfr., v.g., o Ac. De 2.12.1998, r. 22.888))”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. art.º 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos seguintes termos:

A matéria das conclusões A) e B) refere-se à tramitação processual ocorrida no processo e relevada nos autos.

Esta tramitação, nos precisos termos em que se encontra relevada nos autos, constitui matéria factual objectiva e indisputada.

Da referida tramitação, mister é que se retirem as conclusões jurídicas adequadas, sendo apenas esse o objecto do presente recurso.

Nestes termos e pelo exposto, entende a recorrente que o recurso apresentado versa exclusivamente sobre questões de direito e que, por tal, será competente para dele conhecer esse Venerando Tribunal, nos termos da alínea b) do art.º 26.º do ETAF.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

2— Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decismum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 310, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeito da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o Tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o Tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta questão cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da

matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. nº 22.470).

3 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente refere que:

“A. O despacho ora recorrido desconsiderou totalmente o requerimento da mandatária da recorrente endereçado ao processo e comprovadamente entregue na secção onde este corria os seus termos, com referência de que o mesmo “*não constava do presente processo*”

B. Se o requerimento em causa não “*constava do presente processo*” e sendo certo que foi entregue pela mandatária da recorrente, as consequências de tal apenas à secção e, em última instância ao Tribunal, podem e devem ser imputadas...”.

Alega, porém, a recorrente que a matéria das citadas conclusões “refere-se à tramitação processual ocorrida no processo e relevada nos autos”.

Ora, da leitura desta conclusões facilmente se conclui que as mesmas nada têm a ver com a tramitação processual, mas sim com a atitude da recorrente para tentar suprir unia possível omissão.

Saber se a mandatária da recorrente entregou ou não o requerimento em causa no tribunal implica assim julgamento de questão de facto que, nessa perspectiva, não foi dada como provada ou não provada no despacho recorrido, nem foi tomada em consideração pelo tribunal recorrido, já que nem alegada foi.

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito e contém factos novos que este STA não pode apreciar.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 21º, nº. 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção) e 280º, nº 1 do CPPT).

Por outro lado, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, havendo mais do que um recurso interposto de decisão de um tribunal administrativo e fiscal de 1ª instância para o Supremo Tribunal Administrativo, basta que num deles seja invocado fundamento que não seja exclusivamente de direito, para este Tribunal ser hierarquicamente incompetente para o conhecimento de todos os recursos, por a sua intervenção, limitada a matéria de direito (art.º 21º, nº 4 do ETAF, anterior redacção), pressupor a fixação da matéria de facto (neste sentido e para além do aresto citado pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, pode ver-se, também, acórdãos de 17/10/01, in rec. nº 26.207 e de 19/12/01, in rec. nº 26.443).

4 — Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente

recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18º, nº3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. – *Pimenta do Vale* (relator) – *Lúcio Barbosa* – *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Competência em razão do território. Extinção dos tribunais tributários de 1.ª instância. Artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.*

### Sumário:

*I — Nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos que se encontravam pendentes em cada tribunal tributário de 1.ª instância, à data da respectiva extinção, transitaram para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.*

*II — Estando pendente no Tribunal Tributário de Lisboa um recurso contencioso em que é recorrida a Fazenda Pública (Direcção das Alfândegas de Lisboa), é territorialmente competente para dele conhecer o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Lisboa, e não o de Leiria, em cuja área territorial o recorrente tem o seu domicílio.*

Processo n.º 480/05-30.

Requerente: Ministério Público.

Requeridos: M.<sup>mos</sup> Juizes dos TAF's de Lisboa e Leiria.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O Ex.<sup>mo</sup> **Procurador da República**, em exercício de funções junto do TAF de Leiria, suscitou a resolução de um conflito negativo de competência territorial entre os Srs. Juizes dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Leiria e Lisboa (2º Juízo).

Ambos atribuíam mutuamente a competência (negando a própria) para conhecer de um recurso contencioso, em que é recorrente José da Conceição Silva, e recorrida a Fazenda Pública (Direcção das Alfândegas de Lisboa).

As autoridades em conflito nada disseram.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal louva-se no parecer do seu Colega junto do TCA – Sul, que defende ser o TAF de Lisboa o competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejam.

À data da extinção dos tribunais tributários de 1ª Instância, o presente processo estava pendente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (1º Juízo – 1ª Secção), Tribunal que era então territorialmente competente, como está reconhecido pacificamente nos autos.

Dispõe o n. 2 do art. 10º do DL n. 325/2003, de 29/12, que “os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal tributário de 1ª instância, à data da respectiva extinção, transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição”.

Por sua vez, o n. 3 do mesmo preceito vem dizer como são redistribuídos os processos pendentes nos tribunais tributários de Lisboa e Porto – e apenas nestes (Lisboa, Loures e Sintra, relativamente àqueles, e Porto e Penafiel, no tocante a estes).

Como é evidente, face aos preceitos legais atrás citados, competente é o TAF de Lisboa e não o de Leiria.

Na verdade, o TAF de Lisboa é o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição, isto para utilizar a terminologia legal.

2. Face ao exposto, acorda-se em conhecer do presente conflito de competência entre o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Lisboa e o de Leiria, decidindo que a competência, em razão do território, é do TAF de Lisboa (2º Juízo).

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Despacho que ordena a reversão. Oposição à execução fiscal. Reclamação. Impugnação judicial. Meio processual adequado. Nulidade da citação. Erro na forma de processo. Requisitos da responsabilidade subsidiária. Nulidade da citação. Prescrição. Convolação.*

### Sumário:

*I — 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 em falta de fundamentação e falta de audiência prévia, fundamentos estes que se enquadram na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*



- II — *A oposição à execução fiscal é o meio processual adequado para apreciar se se verificam os requisitos da responsabilidade subsidiária, designadamente se ocorreu exercício da gerência de facto e a excussão prévia dos bens do executado originário, questões estas que se enquadram na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.*
- III — *Sendo a citação um acto do processo de execução fiscal, é nesse processo que devem ser apreciadas a questões relativas à sua validade.*
- IV — *A prescrição da dívida exequenda é fundamento de oposição à execução fiscal, previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º*
- V — *Não deve ser ordenada a convalidação do processo de impugnação judicial em oposição à execução fiscal, se está pendente um processo deste último tipo em que são colocadas as mesmas questões.*

Processo n.º 504/05-30.

Recorrente: BCP Capital — Sociedade de Capital de Risco, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — BCP CAPITAL — SOCIEDADE DE CAPITAL DE RISCO, S.A. tendo sido citada, por reversão, numa execução fiscal em que é executada originária BLAZER — SOCIEDADE TÊXTIL, S.A., apresentou impugnação judicial no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra.

Pela petição de impugnação, constata-se que a Impugnante pretende impugnar tal despacho por ilegitimidade, por não ser responsável subsidiária, por falta de notificação para exercício do direito de audição, por falta de excussão de todo o património da executada originária, por prescrição das contribuições para a Segurança Social.

A Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, proferiu despacho de indeferimento liminar, em que entendeu que o meio processual adequado para apreciar a pretensão do impugnante não é o processo de impugnação judicial, mas sim a oposição à execução fiscal.

No entanto, não foi ordenada a convalidação do processo, por estar pendente uma oposição à execução fiscal com os mesmos fundamentos.

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

I. A douta sentença recorrida, na parte objecto do presente recurso, não pode manter-se;

II. Em 9 de Julho de 2003, a ora Recorrente impugnou judicialmente o acto de reversão de execução fiscal contra si efectuado na qualidade de responsável subsidiária da sociedade “Blazer – Sociedade Têxtil, S.A.”;

III. Alegou, designadamente, a Recorrente em sua defesa na aludida Impugnação a falta de notificação para exercício do direito de audição, requerendo, consequentemente, a declaração de nulidade de todo o processado posteriormente;

IV. Por Sentença de 6 de Maio de 2004, considerou a Meritíssima Juiz “a quo” existir erro na forma do processo, na medida em que a Impugnante pretendia por via da respectiva Impugnação Judicial ver extinta a execução fiscal quanto a si ou, pelo menos, a paralisação da mesma;

V. Ora, nos termos do disposto na alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário a falta de notificação para exercício do direito de audição constitui fundamento de Impugnação Judicial por preterição de formalidades legais;

VI. Tal facto não constitui fundamento de Oposição a execução;

VII. Na verdade, apenas poderia alegar-se como fundamento de Oposição à Execução a falta de notificação para exercício do direito de audição se considerássemos que tal ocorrência se enquadrava na previsão da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT;

VIII. Da análise dos factos alegados pela Impugnante verifica-se que não é possível prová-los apenas mediante recurso a documentos sendo indispensável o recurso a prova testemunhal;

IX. O único documento capaz de provar a referida falta de notificação seria uma declaração da Direcção Geral dos Impostos em que esta assumisse aquela falta;

X. É, assim, manifesto que se a ora Recorrente tivesse invocado tal fundamento de falta de notificação para o exercício do direito de audição apenas nos autos de Oposição à Execução não conseguiria provar, ou, pelo menos, correria um grave risco de não o conseguir, sem recurso a prova testemunhal;

XI. Tal situação de impossibilidade de utilização de prova testemunhal e, consequentemente, de prova da preterição de formalidades legais prejudicaria, sobremaneira, a ora Recorrente, o que, para além de ilegal e inconstitucional, constituiria, acima de tudo, uma insuportável injustiça;

XII. O único documento apresentado pela Recorrente para demonstração da referida falta de notificação foi uma declaração de alterações por si apresentada em 5 de Abril de 2001 e junto com a Impugnação Judicial sob o n.º 2;

XIII. Da simples análise daquele documento, não é razoável presumir nem a notificação da Recorrente para os efeitos em causa, nem a sua falta;

XIV. A única atitude prudente que poderia a aqui Recorrente adoptar, e que efectivamente adoptou, seria servir-se do meio de defesa que lhe permitisse utilizar todos os meios de prova à sua disposição;

XV. A Recorrente não dispunha de qualquer documento que lhe permitisse provar a falta da sua notificação para exercício do direito de audição prévia;

XVI. Se mesmo as Sentenças Judiciais divergem entre si, são passíveis de recurso e muitas vezes revogadas em 2.ª instância, será exigível à ora Recorrente que se coloque no lugar de Juiz e apure se a sua pretensão é demonstrável apenas por documento, apreciando a força da sua própria prova? Afigura-se que não;

XVII. O raciocínio que se presume a Meritíssima Juiz “a quo” faz de integração dos factos em apreço na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT parece só ser exigível à Oponente ou Impugnante, bem como à aqui Recorrente, no caso de ser ela própria a deter o documento que prova o facto por si alegado;

XVIII. A falta de notificação da Recorrente para exercício do direito de audição prévia não constitui, assim, fundamento de oposição à exe-

cução, na medida em que não se enquadra em qualquer das alíneas do número 1 do artigo 204.º do CPPT, designadamente na alínea i), pois não é um facto a provar apenas por documento;

XIX. Em face do exposto, não poderia a Doutra Sentença recorrida considerar que existe erro na forma do processo relativamente à totalidade da Impugnação Judicial em causa e, conseqüentemente, indeferir-liminarmente, mas, pelo contrário, deveria ter reduzido tal Impugnação à apreciação única da falta de notificação da Recorrente para exercício do direito de audição.

Termos em que a doutra sentença recorrida não deverá manter-se.

Não há contra-alegações.

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

1. Com fundamentação idêntica à da impugnação judicial a recorrente deduziu oposição à execução fiscal (doc. fls.102/125)

A preterição do direito de audição do indigitado responsável subsidiário inquina a legalidade do despacho de reversão, mediante o qual se efectivou a responsabilidade subsidiária (art. 23º n.ºs 1 e 4 LGT)

Relevando a apreciação da preterição para a verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, constitui fundamento de oposição à execução (arts. 151º n.º 1 e 204º n.º 1 al. b) CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p.1045 e jurisprudência citada)

2. Neste contexto a decisão de indeferimento liminar da petição de impugnação judicial radicou em correcto entendimento sobre a manifesta improcedência dos pedidos (art. 234º-A n.º 1 CPC/art. 2º al. e) CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p. 487).

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A decisão impugnada deve ser confirmada.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se o processo de impugnação judicial é o meio processual para a Impugnante, revertida em processo de execução fiscal, impugnar o despacho que decidiu a reversão, designadamente se é o processo de impugnação judicial ou o processo de oposição à execução fiscal.

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 gratuitas 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. (1)

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.

3 – Examinando as questões colocadas pela 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.

Assim, a inobservância do dever de audição prévia e a falta de fundamentação do despacho que decidiu a reversão têm a ver com a legalidade deste despacho, devendo ser apreciadas em processo de oposição à execução fiscal, pois enquadram-se no fundamento previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T..

As questões que têm a ver com verificação dos requisitos substantivos da responsabilidade da Impugnante (falta de excussão do património da executada originária e falta de exercício da gerência de facto) são também fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea b) do referido n.º 1 do art. 204.º

A prescrição da dívida exequenda é também fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo.

No que concerne à questão da nulidade da citação, sendo ela um acto processual praticado na execução fiscal, é também nesse processo que ela deve ser apreciada.

4 – Conclui-se, assim, que houve um erro na forma de processo, por o processo de impugnação judicial não ser meio processual adequado para apreciar qualquer das questões colocadas pela Impugnante.

Havendo erro na forma de processo, deve o Tribunal, officiosamente, convalidar o processo para a forma adequada, nos termos dos arts 97.º, n.º 3, da L.G.T. e 98.º, n.º 4, do C.P.P.T., se a tal nada obstar.

No caso em apreço, a Meritíssima Juíza não ordenou a convalidação por estar pendente uma oposição à execução fiscal em que são colocadas pela aqui Impugnante as mesmas questões.

Esta é, efectivamente, uma boa razão para não ordenar a convalidação, pois ela tem subjacente razões de economia processual e elas não se verificam no caso em apreço, pois a convalidação seria um acto inútil.

Por isso, impunha-se o indeferimento liminar.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

(<sup>1</sup>) 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.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Prescrição.*

### Sumário:

*Tendo a sentença recorrida sido proferida em 4 de Fevereiro de 2005, quer se entenda, como defendeu a sentença re-*

*corrida, que a prescrição ocorreu em 1 de Julho de 2001 quer se entenda que ocorreu em 31 de Dezembro de 2004, como defende a recorrente, o certo é que naquela data, 4 de Fevereiro de 2005, em que foi proferida a dita sentença recorrida, já se encontrava prescrita a dívida exequenda, pelo que se torna desnecessário optar por uma ou outra das soluções em conflito.*

Processo n.º 532/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: João Pedro Gonçalves da Silva.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

I. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2, julgou procedente a oposição e, conseqüentemente, extinta a execução.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I. A execução n.º 2366/1987 do Serviço de Finanças de Loures 1 respeita a dívidas de imposto sobre as sucessões e doações do ano de 1987, cujo respectivo processo de execução fiscal foi atuado em 1987/05/08, tendo a sua tramitação parado em 1987/11/19, só prosseguindo em 1989/09/05.

II. O prazo de prescrição deste tributo vinha fixado no art. 180º n.º 1 do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISDD), tendo no entanto, esta norma sofrido diversas alterações;

III. A data dos factos, aquela norma remetia para o disposto no art. 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) - redacção do Decreto-Lei n.º 46 369, de 07/06/1965 - que estabelecia um prazo prescricional de 20 anos, a contar do início do ano seguinte àquele em que tivesse ocorrido o facto tributário.

IV. O Decreto-Lei n.º 119/94, de 7 de Maio, veio dar nova redacção ao art. 180º n.º 1 do CIMSISDD, remetendo para o art. 34º do Código do Processo Tributário (CPT), que entrou em vigor a 1 de Julho de 1991, estabelecendo um prazo de prescrição das obrigações tributárias de 10 anos, salvo se outro mais curto estivesse estipulado na lei.

V. O art. 2º do decreto preambular que aprovou a LGT (Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro), veio revogar o art. 34º do CPT, passando o prazo de prescrição das dívidas tributárias para 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.

VI. Nos termos do art. 297º n.º 1 do CC, o regime prescricional a aplicar ao caso concreto é o constante do CPT.

VII. A sentença recorrida olvidou no entanto, o Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (Decreto de aprovação do CPT), que no seu art. 4º, prescrevia o seguinte:

“Os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações após introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação” (sublinhado nosso)

VIII. Foi esse o escopo do Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio: veio dar nova redacção ao art. 180º do CIMSSD, reduzir para 10 anos o prazo de caducidade da liquidação da sisa e do imposto sucessório e harmonizar o prazo de prescrição com o previsto no CPT.

IX. Até 1994, decorria o prazo prescricional de 20 anos previsto no CPCI, prazo esse que só terminaria em 2007. Mas, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio e nos termos das regras vertidas no art. 297º do CC, o prazo de prescrição passou a ser de 10 anos.

X. Nesta conformidade, da conjugação do art. 40 do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril com o art. 180º do CIMSSD, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio, conclui-se que o prazo prescricional de 10 anos só se conta a partir de 1994, pelo que tal, prazo completar-se-ia em 31 de Dezembro de 2004.

XI. Destarte, a dívida exequenda não se encontra prescrita, e, consequentemente, não está verificado o fundamento de oposição à execução previsto no art. 204º nº 1 alínea d) do CPPT, pelo que, a douta sentença ora recorrida fez uma interpretação incorrecta das sobreditas normas legais, devendo, por este motivo, ser revogada, com as legais consequências.

O oponente apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

I- É de manter a decisão recorrida que aplicou correctamente aos factos os normativos legais.

II- A decisão recorrida conclui que a prescrição da dívida exequenda se completou em 1/7/01.

III- A prescrição é excepção peremptória de conhecimento oficioso, e a sua ocorrência extingue o direito do Estado em proceder à cobrança coerciva.

IV- A Recorrente alega que o prazo prescricional se completou em 31/12/04.

V- A ser assim, que não é, à data da decisão recorrida, 4/2/05, já tinha decorrido esse prazo prescricional, pelo que, não podia ser outra a decisão.

VI- A Recorrente invoca o artº 4º do Decreto-Lei 154/94, que determina que os novos prazos de caducidade e prescrição aplicáveis à Sisa e ao Imposto sobre Sucessões e Doações, só serão aplicáveis após introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação.

VII- Para esse efeito invoca as alterações introduzidas ao artº. 180º do C.I.M.S.S.D., pelo Decreto-Lei 119/94.

VIII- O referido normativo apenas altera os prazos de caducidade da liquidação da Sisa e do Imposto Sucessório.

IX- Não invocando quanto à prescrição, pois, mantêm o prazo já fixado no nº1 do art. 34º do C.P.T.

X- Pelo que, não têm tais normas qualquer relevância no caso em apreço.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que: “1. A norma constante do art. 4º DL nº 154/91, 23 Abril (diploma de aprovação do CPT) deve ser interpretada no sentido de que a norma do art.34º nº1 CPT, que estabelece o prazo de prescrição de 10 anos, tem aplicação imediata aos prazos em curso, após o início da vigência das normas de adaptação, segundo o regime geral da sucessão de leis sobre prazos (art.297º nº1 CCivil); não no sentido pretendido pela recorrente, segundo o qual o prazo de 10 anos se iniciaria apenas com a vigência do DL nº 119/94, 7 Maio.

Sem prescindir, a interpretação propugnada pela recorrente conduziria ao termo do prazo em 12 Maio 2004 (10 anos após o início da vigência do DL nº 119/94, 7 Maio) e não em 31 Dezembro 2004.

A interpretação da recorrente é inaceitável porque não tem o mínimo de correspondência verbal na letra da norma interpretanda (art.9º nº2 CCivil).

A sua adopção exigiria diferente formulação diversa da norma controvertida, estabelecendo que o novo prazo de prescrição (mais curto) apenas se contaria a partir do início da vigência do diploma que adaptasse as normas pertinentes do CIMSSD ao regime de prescrição do CPT.

2. No caso sub judicio a instauração da execução em 8.05.87 não interrompeu um prazo de prescrição apenas iniciado em 1 Julho 1991 (art.297º nº1 CCivil; art.27º corpo CPCI / art. 34º nº1 CPT); nem o decurso do período de 1 ano com paragem do processo de execução por motivo não imputável ao contribuinte pode operar a cessação de um efeito interruptivo que não chegou a produzir-se (art.34º nº3 CPT).

Neste contexto o prazo de prescrição iniciou-se em 1 Julho 1991 e terminou em 1 Julho 2001.

2. Sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) - A execução fiscal nº 2366/1987, do serviço de finanças de Loures-1, que deu origem à presente oposição, foi instaurada pela Fazenda Pública contra o primitivo oponente, João Carlos Marques da Silva, e respeita a dívidas de imposto sobre as sucessões e doações do ano de 1987, conforme certidões de relaxe cujas cópias constam de fls. 20 a 25 dos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

B) - O processo de execução fiscal, referido em A), foi autuado em 08/05/87, tendo a sua tramitação parado em 19/11/87, só prosseguindo em 05/09/89, conforme se extrai do teor de fls. 1 a 12 do apenso, constituído por cópias certificadas da dita execução.

C) - A petição inicial da presente oposição deu entrada em 17/06/91.

3. A sentença recorrida entendeu encontrar-se prescrita a dívida exequenda pelo que julgou procedente a oposição e extinta a execução.

Depois de afirmar que a dívida em execução se reportava a imposto sobre as sucessões e doações do ano de 1987 acrescentou que, na contagem do prazo de prescrição, deveria atender-se ao regime fixado, sucessivamente, no CPCI, CPT e LGT, lançando mão do disposto no art. 297º, nº 1 do Código Civil para se determinar qual o prazo concretamente aplicável e o seu termo.

E na verdade, nessa data, vigorava o CPCI por força do qual, nos termos do seu artº 27º, o prazo de prescrição era de 20 anos.

Por força da entrada em vigor do CPT, 34º, nº 1, esse prazo prescricional passou a ser de 10 anos.

Em 01/01/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que fixou em 8 anos o prazo de prescrição, o qual deveria contar-se, 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 ocorrência do respectivo facto tributário.

Por isso não podia deixar de se atender ao disposto no art. 297º, nº 1, do CC segundo o qual “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”.

Afirmou a sentença recorrida que “o regime aplicável é o fixado no CPT e que esse prazo terminaria em 01/07/01, se não sofresse interrupções” pois que estabelece o artº 34º, nº 3, do CPT, que “a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação” pelo que no caso em apreço, é certo que ocorreu uma interrupção com a autuação, em 08/05/87, da execução fiscal sendo, no entanto, patente que o processo esteve parado durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, tendo a dita interrupção cessado em 19/11/88 - cfr. B) do probatório -, pelo que, não é relevante a interrupção verificada, porque anterior ao início da vigência do CPT.

Concluiu a mesma sentença recorrida que, o prazo de prescrição da dívida exequenda, relativa ao ano de 1987, se completou em 01/07/01.

A recorrente FP afirma na conclusão I das suas alegações que a execução respeita a dívidas de imposto sobre as sucessões e doações do ano de 1987, cujo respectivo processo de execução fiscal foi autuado em 1987/05/08, tendo a sua tramitação parado em 1987/11/19, só prosseguindo em 1989/09/05.

Na conclusão VI concorda que, nos termos do art. 297º nº 1 do CC, o regime prescricional a aplicar ao caso concreto é o constante do CPT.

Contudo na conclusão VII e VIII afirma que a sentença recorrida olvidou no entanto, o Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril (Decreto de aprovação do CPT), que no seu art. 4º, prescrevia que “os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações após introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação” o que foi efectuado pelo Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio, que veio dar nova redacção ao art. 180º do CIMSSD, reduzindo para 10 anos o prazo de caducidade da liquidação da sisa e do imposto sucessório e harmonizando o prazo de prescrição com o previsto no CPT.

Ainda segundo as alegações, conclusão IX e seguintes, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio e nos termos das regras vertidas no art. 297º do CC, o prazo de prescrição passou a ser de 10 anos pelo que da conjugação do art. 40 do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, com o art. 180º do CIMSSD, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 119/94, de 7 de Maio, o prazo prescricional de 10 anos só se conta a partir de 1994, pelo que tal, prazo completar-se-ia em 31 de Dezembro de 2004.

Neste mesmo sentido se pronuncia o oponente quando afirma na conclusão IV das suas alegações que a recorrente alega que o prazo prescricional se completou em 31/12/04.

Como a sentença recorrida foi proferida em 04 de Fevereiro de 2005 (cfr. fls. 106) quer se entenda, como defendeu a sentença recorrida, que a prescrição ocorreu em 01-07-2001 quer se entenda que ocorreu em 31-12-2004 o certo é que naquela data, 04 de Fevereiro de 2005, em que foi proferida a dita sentença recorrida já se encontrava prescrita a dívida exequenda.

Do exposto resulta que nos termos da fundamentação da sentença recorrida ou nos termos defendidos pela recorrente FP sempre a dívida se encontrará prescrita tornando-se desnecessário optar por uma ou outra das soluções em conflito.

Assim sendo não merece provimento o presente recurso.  
4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.  
Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Nulidade por excesso de pronúncia.*

### Sumário:

*Não excede a pronúncia permitida a sentença que aprecia o vício procedimental de falta de audiência prévia do contribuinte, por este alegado na petição inicial da impugnação judicial, dizendo dele que se verifica, por terem vindo ao procedimento factos novos, após a intervenção do contribuinte, quando este se não referira à existência de tais factos, sendo, antes, a Fazenda Pública que, contestando, dissera que aquela audiência prévia se não impunha, por ao procedimento não terem vindo factos novos.*

Processo n.º 592/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Gaspar Marinho Imobiliária, L.ª

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz

1.1. **A FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação de actos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1999 a 2001 deduzida por **GASPAR MARINHO - IMOBILIÁRIA, LDA.**, com sede em Requião, Vila Nova de Famalicão.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

O Meritíssimo Juiz do tribunal a quo entendeu que “a pronúncia da AF, sobre o aduzido pela impugnante, quando ouvida sobre o relatório, contém factos novos pelo que entendeu que a Administração Tributária deveria ter concedido à impugnante a possibilidade de se pronunciar sobre tais factos novos em momento anterior à conclusão e notificação do relatório do procedimento inspectivo.

II.

Não o tendo feito, entendeu o Meritíssimo Juiz que a Administração Tributária preferiu uma formalidade legal que inquina os actos tributários ora em apreciação.

## III.

A impugnante invocou como fundamento da presente impugnação judicial a falta de audiência prévia antes da liquidação, tendo — *para sustentar a sua tese e na esteira do acórdão do STA de 27.02.2002 (Processo n.º 26615)* - invocado que não obstante ter sido convidada a participar na decisão do procedimento tributário antes da conclusão e notificação do relatório deveria ter sido convidada, novamente a fazê-lo antes do acto de liquidação, pois entende tratar-se de duas audições autónomas relativamente a duas decisões distintas do processo de liquidação.

## IV.

A impugnante não considerou e, conseqüentemente, não invocou que, no relatório do procedimento inspectivo, a Administração Tributária tenha aduzido factos novos, os quais implicariam a concessão legal de um novo direito de audiência prévia relativamente ao projecto de relatório.

## V.

Pelo que se conclui que o Meritíssimo Juiz do Tribunal *a quo* conheceu de questão de que não podia tomar conhecimento, ou seja,

## VI.

O Meritíssimo Juiz na douta decisão ora recorrida conheceu de vícios do acto impugnado cujos factos constitutivos não foram alegados pela impugnante.

## VII.

Por tal facto a sentença ora recorrida enferma de nulidade por excesso de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 125º, n.º 1, in fine do CPPT e 668º, n.º 1, alínea d) e 660º, 2ª parte ambos do CPC.

Tendo o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo decidido pela procedência da impugnação judicial com base em suposto vício não alegado pela impugnante, proferiu decisão contrária ao disposto nos arts. 125º, n.º 1, *in fine* do CPPT e 668º, n.º 1, alínea d) e 660º, 2ª parte ambos do CPC, pelo que deverá ser proferido acórdão que decida pela improcedência da mesma (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz proferiu despacho no qual não reconheceu a prática da nulidade assacada à sentença.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois não foi apreciada na sentença questão não suscitada pela impugnante, mas só suprida «lacuna de argumentação da parte, mediante mais esclarecida indagação, interpretação e aplicação das regras de direito, no exercício de faculdade legal (art. 664º, nº2 1ª parte CPC)».

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

2. A sentença deu provados os seguintes factos:

## «1.

A Administração Fiscal (AF) procedeu a inspecção da contabilidade da impugnante, na sequência do que elaborou o relatório de fls. 55 vº e segs (relatório), dando dele conhecimento à impugnante — fls. 54 e 55;

## 2.

A impugnante pronunciou-se sobre o relatório e a AF (pronunciou-se) sobre tal pronúncia, não tendo a impugnante sido, de novo, ouvida, antes das liquidações — fls. 102, 102 e 59».

3.1. A agora recorrida impugnou judicialmente a liquidação de IVA resultante de correcções aritméticas à matéria tributável, efectuadas na sequência de inspecção a que foi sujeita, invocando, além de outros fundamentos, a «falta de audiência prévia à liquidação nos termos do art.º 60.º, n.º 1, al. a), da LGT».

Factualmente, para sustentar este fundamento, limitou-se a afirmar que lhe «não foi dada (...) a oportunidade de se pronunciar nos indicados termos legais», ou seja, antes da liquidação (cfr. os artigos 50º e 51º da petição inicial).

Contestando a petição, a Fazenda Pública disse, quanto a este ponto, e em súmula, que à recorrida «foi concedida a oportunidade de participar na decisão do procedimento antes da elaboração do relatório final da acção inspectiva», oportunidade que ela, de resto, aproveitou, não sendo de acolher a interpretação que faz do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo a qual esta norma exige uma nova audiência prévia antes do acto de liquidação; ao que acresce que «também não foram, no relatório final da acção inspectiva, suscitados factos novos sobre os quais não se tenha pronunciado (...) nem foram alterados os fundamentos da liquidação proposta no procedimento inspectivo, em momento ulterior ao exercício daquele direito de participação» (vd. os artigos 24º, 25º e 27º da contestação).

Na sentença, depois de se afirmar que «a questão a resolver» é a do incumprimento do «disposto no artº 60º. 1. a) da LGT», escreveu-se: «A pronúncia da AF, sobre o aduzido pela impugnante, quando ouvida sobre o relatório, contém factos *novos*.

Com efeito, na parte final da versão final do relatório, a inspectora tributária caracteriza mais detalhadamente a situação dos espaços arrendados e invoca novas disposições legais, designadamente o artº 4º.1 do CIVA.

Haveria, assim, antes das liquidações, que possibilitar, à impugnante, pronunciar-se sobre tais inovações, de modo a poder influenciar a decisão de proceder ou não às liquidações.

Mostra-se, deste modo, incumprido o disposto no artº 60º.1. a) da LGT, mesmo considerando a redacção do nº 3 deste preceito introduzida pela Lei 16-A/02, de 31.05.

Assim, a impugnação tem um fundamento válido (artº 99º do CPPT), devendo proceder».

A crítica da recorrente Fazenda Pública a esta sentença consubstancia-se em ter excedido a pronúncia que lhe era permitida.

É que «a impugnante não invocou a falta de audiência prévia que o Meritíssimo Juiz do tribunal *a quo* entendeu se verificar, nem tão-pouco fez alusão à inclusão de *factos novos* no relatório da acção inspectiva que determinassem nova audiência prévia»; o que alegou foi que «sempre haveria lugar a nova audiência prévia (...) previamente à liquidação», «não obstante o direito à participação (...) na decisão do procedimento inspectivo ter sido concedido».

E, assim, a questão apreciada na sentença não se identifica com a que foi suscitada pela ora recorrida, ocorrendo pronúncia excessiva.

A única questão a decidir no presente recurso, por outra não levantar a recorrente, é a de saber se a sentença enferma de nulidade por excesso de pronúncia.

3.2. Ora, o vício que a impugnante, claramente, apontou ao procedimento, foi o de não lhe ter sido dada a faculdade de se pronunciar antes da liquidação, pois o artigo 60º n.º 1 alínea a) da LGT não se basta com a audição no procedimento de inspecção, exigindo nova audição prévia à liquidação, conforme a interpretação jurisprudencial a que fez referência.

Outro não foi o vício encontrado pelo Mm.º Juiz, quando escreveu: «Haveria, assim, antes das liquidações, que possibilitar, à impugnante, pronunciar-se (...).

Mostra-se, deste modo, incumprido o disposto no artº 60º. 1. a) da LGT».

A recorrente conclui de modo diferente porque restringe a questão ao modo como foi colocada na petição inicial. Para ela, a impugnante só alegou que devia ter sido ouvida antes da liquidação, apesar de já ter sido ouvida no âmbito do processo de inspecção. E isto é coisa diferente de ser exigida nova audiência prévia em resultado de, após a primeira, a Administração ter trazido ao procedimento factos novos. Factos novos a que, aliás, a impugnante nunca se referiu.

No tocante aos factos novos, a recorrente tem razão: a recorrida nunca referiu a sua existência.

Mas foi a recorrente a dizer, na contestação, que não havia no procedimento factos novos, e fê-lo para afastar a procedência da questão colocada pela impugnante, ou seja, para convencer de que não havia lugar a nova audição prévia, até pela circunstância de, após a que ocorreu, não terem sido «suscitados factos novos».

Com isto, a agora recorrente evidenciou considerar relevante, para a decisão da questão da preterição do direito de audição prévia antes da liquidação, invocada pela recorrida, que tivessem sido, após a audição propiciada, «suscitados factos novos».

E o Juiz, julgando que, pelo contrário, tinham sido trazidos ao procedimento factos novos, depois da audição da impugnante, entendeu que ela devia ter sido, novamente, ouvida, antes da liquidação.

Assim sendo, o vício que a sentença entendeu existir no procedimento é exactamente o mesmo que a impugnante alegara: a falta da sua audição previamente à liquidação.

Ou seja, a questão apreciada fora suscitada pela impugnante, não ocorrendo, consequentemente, pronúncia excessiva.

A circunstância de o Juiz ter julgado que a audição da impugnante se impunha por terem sido trazidos ao procedimento factos novos, quando a mesma impugnante não alegara a existência desses factos, não invalida esta conclusão.

Para a tese que a impugnante expôs na petição inicial, a lei exige a audição prévia preterida, quer haja no procedimento factos novos, quer os não haja. Na sua perspectiva, não importava, pois, alegar a existência de tais factos. A causa de pedir é o vício consubstanciado na preterição de audiência prévia à liquidação, independentemente da circunstância relativa aos factos novos.

Foi a Fazenda Pública a introduzir a argumentação baseada na inexistência de factos novos, ao defender, na contestação, que a falta deles era uma das razões por que se não impunha a audição prévia reclamada pela impugnante.

E o Juiz julgou a questão colocada pela impugnante, considerando que existia a ilegalidade alegada, e contrariando a tese defendida pela Fazenda Pública, ao entender que, ao invés do que esta alegara, tinham sido trazidos ao procedimento factos novos, o que impunha nova audição da contribuinte. Ou seja, o Juiz afirmou a procedência do fundamento invocado pela impugnante, ainda que insinuando que, se outro fosse o circunstancialismo de facto, ou seja, se não tivessem sido trazidos ao procedimento novos factos, após a sua audição, esse fundamento poderia não proceder.

Já a afirmação da impugnante, de que não lhe fora dada oportunidade de se pronunciar antes da liquidação, permitia ao juiz indagar o facto e estabelecer os factos circunstanciais (instrumentais) que o rodearam; a contestação da Fazenda, ao dizer que não havia factos novos, permitiu ao juiz estabelecer se os havia ou não.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Baeta de Queiroz (relator)* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Descrição sumária dos factos. Nulidade.*

### Sumário:

*I — A decisão que aplica a coima deve conter a descrição sumária dos factos e as normas jurídicas aplicáveis.*

*II — A simples declaração genérica de que tal decisão padece de irregularidades que afectam irremediavelmente a sua existência, pelo que tem que ser anulada, não especifica ela própria os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, consubstanciando a nulidade prevista no artigo 668.º, n.º 1 alínea b), do CPC.*

Processo n.º 594/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: António Santos Matoso.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Inconformado com a decisão proferida pela M.ª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente o recurso da decisão de aplicação de coima, anulando-a, interpôs o Ministério

Público recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª - O presente recurso deve ser admitido, nos termos do nº2 do art.º 73º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao Regime Geral das Infracções Tributárias, ex vi da al. b) do art.º 3º, do RGIT, em virtude de, na óptica do ora recorrente, ser manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e à promoção da uniformidade da jurisprudência.

2ª - Para anular o despacho de fls. 21, através do qual foi aplicada, ao arguido, a coima de 549, 43 €, a Mª Juíza limitou-se a sustentar, para o efeito, em concreto, no que ao caso sub iudice respeita, o seguinte: “não há dúvida que a decisão de aplicação de coima padece de irregularidades que afectam irremediavelmente a sua existência pelo que tem de ser anulado” (cf. fls. 59, in fine).

3ª - Quer dizer, a Mmª Juíza não explicitou quais foram, afinal, as irregularidades que, in casu, inquinam, na sua óptica, o referido despacho, pelo que a decisão ora recorrida se nos afigura ininteligível.

4ª - Daí que padeça da nulidade prevista no art.º 668º, nº1, al. b), do CP Civil — não especificação dos fundamentos de facto e de direito que a justifiquem — aplicável nos termos das disposições associadas dos art.ºs. 3º, al. b), do RGIT, 41º, nº1, do DL 433/82, de 27/10, e 4º do CP Penal).

5ª - Deve, pois, declarar-se tal nulidade, com todas as consequências legais.

#### Sem prescindir,

6ª - No referido despacho de fls. 21 consta, tal como foi julgado provado na decisão ora recorrida, (cf. fls. 58 vº), o seguinte:

a) O infractor enviou “declarações periódica do IVA, referente ao período de 01 06T, em 22/7/02, para além do prazo legal para o efeito, que decorreu até 16/8/01, sem meio de pagamento, contrariando o disposto nos art.ºs. 40º, nº1, al. b), e 26º, nº1, ambos do CIVA, situação que integra o delito de contra-ordenação punível pelo art.º 114º, nº2, do RGIT”.

b) “A infracção é imputável a título de negligência e o imposto não se encontra pago”.

7ª - Quer dizer, a decisão que aplica a coima contém, indubitavelmente, os requisitos previstos nas als. b) e c) do nº1, do art.º 79º do RGIT, pelo que não enferma de qualquer nulidade, designadamente a prevista na al. d) do nº1, do art.º 63º do mesmo diploma.

8ª - Face ao exposto, violadas se mostram as normas enumeradas na conclusão sétima desta motivação.

9ª - Assim, sempre a douta decisão recorrida deverá ser revogada, substituindo-se por douto acórdão em que se negue provimento ao recurso contencioso interposto pelo arguido.

O recorrido contra-alegou no sentido da rejeição do recurso ou do seu não provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados, com interesse para a decisão, os seguintes factos:

1 - foi levantado auto de notícia em 19/11/02, que aqui se dá por reproduzido, por o sujeito passivo António Santos Matoso, não ter pago o imposto referente a Junho de 2001, tendo o prazo de pagamento terminado em 16/8/01, referindo que foram infringidas: alínea b) do n.º do art. 40º e al. c) do n.º 1 do art. 26º do CIVA e normas punitivas: art. 114º, nº2 do RGIT;

2 - a recorrente notificada para efeitos do art. 70º do RGIT apresentou defesa, requerendo o pagamento da coima pelo mínimo;

3 - em 29/04/03 foi proferida decisão de aplicação de coima, que aqui se dá por reproduzida, a qual veio a ser revogada por despacho de 11/7/03 em face do recurso interposto em 1/6/03;

4 - por despacho de 11/7/03 foi proferida decisão de aplicação de coima, que aqui se dá por reproduzida, por o recorrente ter enviado “declaração periódica do IVA referente ao período de 0106T, em 22/7/02, para além do prazo legal para o efeito que decorreu até 16/8/01, sem meio de pagamento, contrariando o disposto nos arts. 40º, nº1, al. b) e 26º, nº1, ambos do CIVA (...)

5 - Face às averiguações efectuadas e à prova produzida dá-se como provado o relatado no auto de notícia de fls. 2.

6 - Tal situação integra o delito da contra-ordenação, sendo punível pelo art. 114º, nº2 do RGIT.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

O recorrente invoca no seu recurso que o interpõe por, na sua óptica, o mesmo ser necessário à melhoria da aplicação da justiça, nos termos do artigo 73º nº2 do RGCO, recurso esse que pode ser interposto pelo arguido ou pelo Ministério Público. Na verdade, a sentença recorrida assaca à decisão que aplicou a coima nulidade por entender que não menciona os elementos essenciais da infracção. Atendendo porém aos factos que a própria sentença refere e que parecem contradizê-la, não parece correcta a conclusão a que chega pelo que se justifica a admissibilidade do recurso. Vejamos então se está ou não correcto o entendimento da sentença recorrida.

Segundo o que nela se escreveu é necessário à decisão a descrição dos factos, ainda que sumária, não podendo limitar-se a afirmar de forma genérica, devendo aos factos narrados subsumir depois a norma concretamente aplicável, de modo a que qualquer pessoa possa perceber o que lhe é imputado e a razão da condenação. E conclui que a decisão de aplicação da coima padece de irregularidades que afectam irremediavelmente a sua existência pelo que tem de ser anulada. O que a sentença refere em termos abstractos está absolutamente correcto, mas comete o erro que assaca à decisão que aprecia. Na realidade a Mª Juíza não explicita em concreto os termos em que a decisão praticou as irregularidades que abstractamente enunciou, limitando-se a afirmar a sua existência. E, na realidade, a decisão que aplica a coima não sofre da nulidade que lhe foi atribuída. Com efeito, nela se refere:

1. que enviou a declaração periódica do IVA referente ao período 0106T em 22/07/2002;

2. que o imposto em dívida é de 549,43 euros;

3. que tal envio foi feito para além do prazo legal que decorreu até 16/08/2001;

4. que não enviou com a declaração o meio de pagamento;

5. que foi notificado para se pronunciar acerca da infracção e, querendo, juntar ao processo os documentos probatórios que entender;

6. que o fez e solicitou o pagamento voluntário da coima.

Refere depois tal decisão que, considerando os factos descritos e o seu enquadramento legal, cujas normas indica, a infracção é imputável ao arguido a título de negligência. É certo que a decisão não equaciona os factos por alíneas, como fizemos, mas todos eles constam da mesma. Bastando no caso a indicação sumária dos factos não pode atribuir-se-lhe uma nulidade que não existe.



Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, devendo ser conhecido o recurso da decisão que aplicou a coima se outro motivo a tal não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — Vítor Meira (relator) — Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Nulidade de sentença. Excesso de pronúncia. Princípio do contraditório. Nulidade processual. Regime de arguição. Reformatio in melius.*

### Sumário:

- I — A nulidade por excesso de pronúncia, em processo contra-ordenacional fiscal, ocorre quando o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento [artigo 379.º, n.º 1, alínea c), do CPP].*
- II — Em recurso judicial de decisão de aplicação de coima por contra-ordenação fiscal regulado no CPT vigora o princípio da admissibilidade da reformatio in melius, pelo que o juiz não está limitado, na aplicação do direito, ao alegado pelas partes.*
- III — No processo contra-ordenacional fiscal vigora o princípio do contraditório.*
- IV — As nulidades por falta de audição dos intervenientes processuais sobre matérias apreciadas na sentença são nulidades processuais, tendo o regime de arguição previsto no artigo 123.º do CPP.*

Processo n.º 629/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrente: LOGOMÁTICA — Engenheiros Consultores de Informática, L.ª e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — LOGOMÁTICA – ENGENHEIROS CONSULTORES DE INFORMÁTICA, LDA, interpôs no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra recurso da decisão administrativa que lhe aplicou uma coima por infracções tributárias.

Por sentença de 12-5-2004, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, julgou parcialmente procedente o recurso e

condenou a Arguida/Recorrente, em cúmulo jurídico, na coima única de 600 €, pelas infracções previstas nos arts. 26.º, n.º 1, do C.I.V.A. e 29.º, n.ºs 2 e 9, do R.J.I.F.N.A..

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público naquele Tribunal interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 – À sociedade “LOGOMÁTICA – ENGENHEIROS CONSULTORES DE INFORMÁTICA, Lda”, com sede em Coimbra, foram aplicadas, por omissões e/ou “inexactidões em IVA, relativamente aos períodos de Maio, Junho, Julho e Agosto de 1995”, que constituem infracções ao disposto no art. 71º, nº 6, do CIVA, punível pelo art. 29º, nºs. 2 e 9, do RJIFNA, através do despacho de fls. 23, proferido em 18/10/2000, respectivamente as coimas de 70.000\$00, 60.000\$00, 40.000\$00 e 50.000\$00.

2 – Não se conformando com aquele despacho, a citada sociedade interpôs dele recurso contencioso para este tribunal, alegando, somente, em substância, que não praticou aquelas infracções, pelo que pediu que o mesmo fosse anulado.

3 – A Sr.ª Juíza a quo decidiu aplicar o cúmulo jurídico relativamente àquelas quatro coimas, condenando a referida sociedade na coima única de 600 €, desse modo dando parcial provimento ao citado recurso contencioso.

4 – Sucede que a questão de saber se, in casu, é ou não aplicável o cúmulo jurídico, que veio a ser concretizado na decisão ora recorrida, jamais fora suscitada nos presentes autos, já que nem aquela sociedade, nem a AF, nem o ora recorrente a tinham discutido ou invocado.

5 – Quer dizer, nem as partes nem o ora recorrente tiveram a oportunidade de, sobre tal questão, legitimamente se pronunciarem.

6 – Em síntese, a Sr.ª Juíza recorrida conheceu de uma questão que não foi submetida à sua apreciação, isto é, conheceu de uma questão de que, por ser nova, não podia tomar conhecimento, porque excede o objecto do recurso contencioso, tal como foi definido, na petição inicial, pelas respectivas causas de pedir.

7 – E violou, no que se refere à mesma questão, o princípio do contraditório, claramente consagrado no nº 3 do art. 3º do CP Civil, aplicável nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3º, al. b), do RGIT, 41º, nº1, do DL 433/82 de 27/10 e 4º do CP Penal.

8 – Em suma, a decisão recorrida enferma, na óptica do ora recorrente, da nulidade, por excesso de pronúncia, prevista no art. 379º, nº1, al. c) do CP Penal (ex vi dos arts. 3º, al. b) do RGIT e 41º, nº1, do DL 433/82).

9 – Daí que se deva declarar tal nulidade e, em consequência, se substitua a decisão recorrida por outra que mantenha o cúmulo material operado pela AF.

Assim decidindo, V.ªs. Ex.ªs. farão a habitual JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Fundados no auto de notícia, fls. 2 e no despacho de aplicação da coima demais documentos apresentados pela Fazenda Pública a fls. 36 a 53.

– a recorrente foi condenada nas coimas de 70\$00; 60.000\$00; 40.000\$00 e 50.000\$00 (6 349,15, 299,27, 199,52 e 249,40) por ter não ter entregue as prestações tributárias do IVA de Maio, Junho, Julho e Agosto de 1995, no montante de esc. 342.075\$00; 251.990\$00;

166.240\$00 e 209.951\$00, (1.721,20, 1.256,90, 829,19 e 1.047,22) por decisão de 18/10/00, que aqui se dá por reproduzida;

– as dívidas referidas foram pagas ao abrigo do DL 248-A/2002, de 14/11 em 27/12/02;

– o sujeito passivo declarou no campo 81 da declaração periódica de Março de 1995 um crédito de 3.611,43 € e o qual não foi aceite pelo SIVA;

– na declaração do IVA de Maio de 1995 foi cometido um erro de soma pelo sujeito passivo que foi automaticamente corrigido pelo SIVA;

– no 4º trimestre de 1993 o SP declarou um débito ao Estado de 8.010,85, não tendo enviado o respectivo meio de pagamento;

– o SP havia enviado para o mesmo período, juntamente com outra DP a quantia de 149,64 € que o SIVA utilizou passando a dívida para 7.861,218 €;

– dos períodos anteriores havia um cheque disponível de 727,90 que o SIVA também utilizou, ficando a dívida em 7.133,31 €;

– havendo uma regularização a crédito a favor do SP no valor de 3.611,436, constituída no 3º trimestre de 1994, o SIVA utilizou-a para abater àquela dívida de 7.133,31 €, restando ainda a dívida de 3.521,91 € que foi emitida para cobrança em 1995, mas com referência ao 4º trimestre de 1993.

3 – A primeira questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se, tendo a autoridade administrativa efectuado cúmulo material das coimas aplicadas por cada uma das infracções, na sentença recorrida podia ser efectuado um cúmulo jurídico sem que a arguida ou o representante da Fazenda Pública ou o Ministério Público a tenham suscitado.

É princípio geral do nosso direito processual, estabelecido no art. 664.º do C.P.C. (1), que «o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito; mas só pode servir-se dos factos articulados pelas partes, sem prejuízo do disposto no artigo 264.º».

Isto é, só no que concerne à matéria de facto o tribunal está limitado pelo alegado pelas partes e, mesmo nessa matéria, a limitação não é total.

Esta regra dos plenos poderes de cognição do tribunal em matéria de direito, sofre limitações, em alguns casos, no âmbito do direito sancionatório, por força do princípio da proibição (parcial) da reformatio in pejus, que impede que o tribunal superior, em recurso de decisão final interposto apenas pelo arguido ou pelo Ministério Público, no exclusivo interesse daquele, ou pelo arguido e pelo Ministério Público no exclusivo interesse do primeiro de modificar, na sua espécie ou medida, as sanções constantes da decisão recorrida, em prejuízo de qualquer dos arguidos, ainda que não recorrentes (art. 409.º, n.º 1, do C.P.P.). Esta proibição, mesmo no que concerne à modificação em prejuízo dos arguidos não é total, pois a pena de multa pode ser agravada se a situação económica e financeira do arguido tiver entretanto melhorado de forma sensível (n.º 2 do mesmo artigo).

Assim, por força daquele princípio geral enunciado no art. 664.º do C.P.C., é admitido, sem limitação, no âmbito do direito sancionatório, o princípio da reformatio in melius (2)

No direito contra-ordenacional geral, aquele princípio da reformatio in pejus, é reafirmado no art. 72.º-A do Regime Geral das Contra-ordenações (R.G.C.O.), em termos semelhantes aos previstos no C.P.P., tanto em

matéria de recurso da decisão administrativa como em recurso jurisdicional da decisão judicial que aplicou coima. Mas, no que concerne à reformatio in melius, é ainda mais explícita a sua admissibilidade, pois estabelece-se expressamente a liberdade do tribunal superior, em recurso jurisdicional, «alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida, salvo o disposto no artigo 72.º-A» [art. 75.º, n.º 2, alínea a), do R.G.C.O.]. Obviamente, que esta regra será também aplicável à apreciação em 1.ª instância do recurso da decisão da autoridade administrativa, pois seria incongruente proibir à 1.ª instância alterar a decisão administrativa recorrida em matérias em que essa alteração é permitida ao tribunal de recurso.

No processo de recurso judicial de decisão de aplicação de coima por contra-ordenação fiscal, regulado no C.P.T., foi-se mesmo mais longe, afastando-se mesmo a proibição da reformatio in pejus, como expressamente se refere na alínea d) do n.º 1 do art. 212.º daquele Código.

4 – A nulidade por excesso de pronúncia, prevista no art. 379.º n.º 1, alínea c), do C.P.P., ocorre quando o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento.

No caso em apreço, ao efectuar o cúmulo jurídico, em vez do cúmulo material efectuado na decisão administrativa de aplicação de coima, a Meritíssima Juíza efectuou uma reformatio in melius, pelo que é inequívoco que, independentemente de alegação das partes sobre essa matéria, essa alteração se engloba nos seus poderes de cognição em matéria de direito.

Por isso, é de concluir que a apreciação da correcção do cúmulo jurídico efectuado na decisão administrativa de aplicação de coima se insere nos poderes de cognição do tribunal recorrido, não ocorrendo, consequentemente, a invocada nulidade por omissão de pronúncia.

5 – O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorrente invoca também nulidade por violação do princípio do contraditório, consagrado no art. 3.º, n.º 3, do C.P.C., subsidiariamente aplicável.

O n.º 3 do art. 3.º do C.P.C. estabelece que «o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem».

A Constituição garante o princípio do contraditório no julgamento em processo penal (art. 32.º, n.º 5, da C.R.P.) e o C.P.P. faz referência a tal princípio em várias disposições [arts. 82.º-A, n.º 2, 139.º, n.º 3, 165.º, n.º 2, 289.º, n.º 1, 323.º, alínea f), e 327.º, n.º 2].

Trata-se de um princípio geral do processo criminal que, por força do art. 41.º, n.º 1, do R.G.C.O. é aplicável no âmbito do processo contra-ordenacional.

Porém, a existir nulidade no caso em apreço, ela não será uma nulidade de sentença, pois não está prevista nos arts. 379.º e 380.º do C.P.P.

Não sendo uma nulidade de sentença, essa hipotética nulidade não tem o regime de arguição previsto no n.º 2 do art. 379.º, designadamente a possibilidade de arguição em recurso jurisdicional.

Sendo assim, não estando tal nulidade prevista nos arts. 119.º e 120.º do C.P.P., o seu regime legal será o previsto no n.º 1 do art. 123.º do C.P.P. em que se estabelece que «qualquer irregularidade do processo só determina a invalidade do acto a que se refere e dos termos subsequentes que possa afectar quando tiver sido arguida pelos interessados no

próprio acto ou, se a este não tiverem assistido, nos três dias seguintes a contar daquele em que tiverem sido notificados para qualquer termo do processo ou intervindo em algum acto nele praticado».

No caso em apreço, constata-se que o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra foi notificado da sentença recorrida em 21-5-2004.

Por isso, é a partir dessa notificação que se conta o prazo para arguição da invocada nulidade processual.

A arguição dessa nulidade só veio a ser efectuada em 9-7-2004, na motivação do recurso jurisdicional, pelo que é manifestamente intempestiva.

Consequentemente, a ter ocorrido essa nulidade, ela tem de se considerar sanada, por falta de tempestiva arguição.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas, por o Recorrente estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

(<sup>1</sup>) Subsidiariamente aplicável no direito contra-ordenacional, por força do disposto no art. 4.º, n.º 2, do R.J.I.F.N.A., 41.º, n.º 1, do Regime Geral das Contra-ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro) e 4.º do C.P.P..

(<sup>2</sup>) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.J. de 15-9-1993, proferido no recurso n.º 44480, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 429, página 501.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência. Acto do subdirector-geral dos Impostos.*

### Sumário:

*A competência para decidir um recurso contencioso em matéria tributária de um acto do subdirector-geral dos Impostos, interposto em 14 de Outubro de 2003, é do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, nos termos do ETAF, na redacção então em vigor.*

Processo n.º 663/05-30.

Requerente: Ministério Público do STA.

Requerido: Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé e de Lisboa.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Pelo Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi requerida a resolução do conflito de competência territorial entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e Loulé relativamente a um recurso contencioso de acto administrativo em matéria tributária.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Dispõe o artigo 26º n.º2 alínea g) do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o conhecimento dos conflitos de competência que se suscitarem entre tribunais tributários. Embora ambos os tribunais tenham competência administrativa e tributária, a questão a decidir coloca-se em relação à competência para conhecer de actos administrativos em matéria tributária. Ambas as decisões transitaram em julgado.

Para declarar a sua incompetência o Sr. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa invocou os artigos 97º n.º2 do CPPT, 16º do CPTA, 50º do ETAF e mapa anexo ao DL 325/03 de 29 de Dezembro que redistribuiu os processos em virtude da criação de novos tribunais.

Está em causa o recurso de despacho do Subdirector-Geral dos Impostos relativo a um pedido de retorno à sua titularidade de um prédio inscrito na matriz. A data não estava ainda em vigor o CPTA, sendo-lhe por isso aplicáveis as normas da LPTA e do anterior ETAF. Nos termos conjugados dos artigos 62º n.º1 al. e) e 63º n.º1 deste diploma, os recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Central Administrativo, são da competência do tribunal da sede da autoridade que praticou o acto. Ora a sede dessa autoridade é, *in casu*, Lisboa.

O Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, não questiona tal competência face às normas invocadas, apoiando-se porém no actual CPTA e na redistribuição de processos determinada pelo artigo 10º do DL 325/03 de 29 de Dezembro. Ora o que este artigo 10º determina é que, com a entrada em vigor dos novos tribunais tributários em 1 de Janeiro de 2004, os processos neles pendentes transitem para o novo tribunal da correspondente área de jurisdição. Esta norma em nada contende com a competência do tribunal em razão do autor do acto mas apenas com a redistribuição de processos no tribunal. Por outro lado, tendo o CPTA entrado também em vigor em 1 de Janeiro de 2004, não é aplicável aos processos pendentes cuja competência se determina em atenção à data da respectiva instauração. Não tem pois razão o Mº Juiz deste Tribunal ao declarar o mesmo incompetente em razão do território. A competência era do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, transitando para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em decidir o conflito no sentido de que é competente para conhecer do recurso o Tribunal Fiscal e Administrativo de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Artigo 24.º, alínea b), da LPTA e artigos 34.º e 67.º do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo (RSTA). Alegações.*

**Sumário:**

- I — *No recurso contencioso, as alegações de recorrente e recorrido são apresentadas sucessivamente (primeiro o recorrente e depois o recorrido), e não simultaneamente (artigo 67.º do RSTA)*
- II — *O artigo 34.º do RSTA reporta-se apenas ao prazo para apresentação de alegações.*

Processo n.º 678/05-30.

Recorrente: Director-geral dos Impostos.

Recorrido: Sérgio Fernandes Velho.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SÉRGIO FERNANDES VELHO**, identificado nos autos, deduziu recurso contencioso contra “o pagamento de juros indemnizatórios”.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou as alegações apresentadas pelo Director Geral dos Impostos intempestivas, ordenando o seu desentranhamento.

Inconformado, o **DIRECTOR GERAL DOS IMPOSTOS** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. O despacho recorrido ao ter considerado extemporâneas as alegações apresentadas pelo então recorrido e ora recorrente, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do disposto nos artigos 106º da LPTA e 34º e 67º do RSTA.

B. Na verdade, contrariamente ao decidido no despacho recorrido, resulta dos artigos 106º da LPTA e 67º do RSTA, que o prazo para apresentar alegações é *sucessivo* e não simultâneo.

C. Deste modo, salvo o devido respeito, não é aplicável à situação o disposto no art. 34º do RSTA, ao invés do disposto no art. 67º do RSTA, como o parece entender o Mm. Juiz *a quo*.

D. É que o art. 67º do RSTA, surge na sequência dos dispositivos que regulavam a apresentação da resposta da autoridade recorrida e recorridos particulares, estabelecendo que logo que se encontre nos autos a resposta ou haja decorrido o prazo em que deveria ter sido apresentada, o relator “*mandará dar vista para alegações, primeiro ao advogado do recorrente e depois ao do recorrido, se a houver...*”

E. Por outro lado, não resulta do referido art. 34º, qualquer contradição com o referido art. 67º do mesmo Diploma e nem daquele resulta que o prazo para apresentação de alegações seja simultâneo, por contraposição com este art. 67º.

F. Da leitura que fazemos do art. 34º do RSTA, só se retira que o prazo para apresentar alegações é de 30 dias, por força da al. e) do art. 6º do DL 329-A/95, na redacção dada pelo art. 4º do DL 180/96, e não que tal prazo seja simultâneo, uma vez que o artigo é omissivo quanto à natureza desse prazo como simultâneo ou sucessivo.

G. Pelo contrário, já no art. 67º do RSTA, nada se diz quanto ao prazo para apresentação de alegações, mas apenas se regula o modo de contagem do prazo para apresentação das mesmas, que se estabelece como sucessivo.

H. Logo, sendo o prazo para apresentar alegações sucessivo, e tendo o ora recorrente apresentado as suas alegações dentro do prazo legal, o despacho ora recorrido não se pode manter.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir:

2. Está em causa nos autos o modo de contagem do prazo para alegações das partes: simultâneo ou sucessivo.

O Mm. Juiz *a quo* entende que o prazo para alegações decorre simultaneamente para ambas as partes, pelo que o termo do prazo ocorre na mesma data para recorrente e recorrido.

E, para defender a sua tese, o Mm. Juiz *a quo* fundamenta a sua decisão nos artºs. 24º, b) da LPTA e 34º do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo (RSTA).

E para assim concluir, o Mm. Juiz traz à colação o art. 67º do mesmo Regulamento (inserido na Secção que trata dos recursos interpostos directamente para o STA), onde, aí sim, se fala em alegações sucessivas.

Ora, em confronto com este normativo, e como naquele não se fala em alegações sucessivas, decorre daí, na sua tese, que a contagem do prazo decorre simultaneamente para ambas as partes.

Mas não cremos que o Mm. Juiz tenha razão.

Afigura-se-nos que o citado art. 34º do RSTA só contempla o prazo para as alegações (devendo ter-se hoje em conta, no tocante a este ponto, o disposto no art. 6º, 1, e) do DL n. 329-A/95, de 12/12), sendo que saber se as mesmas devem ser apresentadas simultânea ou sucessivamente é matéria que se deve ir buscar a norma que contemple situação idêntica. E essa norma é a do art. 67º do RSTA, aplicável assim supletivamente.

Quer isto dizer que a apresentação das alegações é sucessiva (primeiro o recorrente e depois o recorrido) e não simultânea.

Aliás até com uma importante consequência: a falta de alegações do recorrente tem a consequência prevista no § único do art. 67º do RSTA.

O que desde logo invalida a correspondência que o Mm. Juiz estabelece relativamente a alegações entre processo desta natureza (recurso contencioso) e processo de impugnação (art. 139º do CPT, hoje, art. 120º do CPPT). Aqui, a falta de alegações é desprovida de qualquer sanção, sendo pois a alegação das partes facultativa.

A decisão do Mm. Juiz não pode pois manter-se.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pelo Director Geral dos Impostos, revogando-se a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra que não seja de rejeição das alegações do recorrente pelas razões constantes do dito despacho.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz*.

**Acórdão de 13 de Julho de 2005.**

Processo n.º 1181/04-30.

Recorrente: SUPERMICROS — Computadores, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Supermicros - Computadores, Lda, vem, nos termos do disposto no artº 669º, nº 1, al. a) do CPC, requerer a esclarecimento do acórdão deste STA, de fls. 436 a 443, que negou provimento ao recurso que havia interposto do acórdão do TCA, nos termos que constam do requerimento de fls. 462 e segs., que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de o referido requerimento ser indeferido, pois “o segmento do acórdão cuja esclarecimento é pedida está identificada no nº 22 do requerimento.

Ora, pela sua simples leitura compreende-se perfeitamente o seu sentido; por isso, o requerimento não é obscuro...

O que sucede é que o Requerente não concorda com a afirmação feita naquele segmento, como desde logo avança no nº 3 do requerimento. Vale isso por dizer que o pedido não é esclarecimento do acórdão, mas, antes, alteração do julgado”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Dispõe o artº 669º, nº1, al. a) do CPC que qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença “o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que, 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 (vide, por todos, Acs. de 12/1/00, in rec. nº 13.491 e de 10/5/00, in rec. nº 22.648).

Ensina, porém, o Prof. Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 151 e 153, que “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 esclarecimento, 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 das sentenças...

Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

3 – Voltando ao caso dos autos, o que o requerente pretende ver esclarecido é a passagem do aresto “a quo” na parte em que se afirma que “da leitura do aresto recorrido resulta que se trata, também, de questões diversas e não ali apreciadas as que a recorrente traz agora a apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo”, como claramente resulta do ponto 22 do seu requerimento.

Todavia, da leitura deste ponto não vemos nele qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Na verdade, o que ali se decidiu, como a requerente bem entendeu, foi que, não tendo sido a matéria vertida nas conclusões XVII) e XVIII) das conclusões da sua motivação do recurso objecto de conhecimento pelo

tribunal recorrido, não podiam agora ser apreciadas por este Supremo Tribunal, por se tratar de questões novas.

Sendo assim, não só o acórdão aclarando não é ininteligível, como também não se presta a interpretações diferentes, já que explicita perfeitamente as razões da decisão.

Como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu duto parecer, o que resulta do presente requerimento “é que a Recorrente não concorda com a afirmação feita naquele segmento, como desde logo avança no nº 3 do requerimento”.

Mas isso tem mais a ver, não com a esclarecimento do acórdão, mas sim com a alteração do julgado.

Pelo que sempre se dirá que o acórdão em causa é claro e não padece de qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Assim, o pedido de esclarecimento não pode obter merecimento.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 99.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Invalidez derivada de uma liquidação.*

### Sumário:

*Se for anulada a liquidação de sisa devida por uma permuta de prédios, essa anulação ocasiona a invalidez derivada da liquidação de imposto do selo devido pela celebração da escritura dessa permuta.*

Processo nº 1735/03-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Villa das Taipas — Soc. de Investimento Imobiliário, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei pelo facto de, na determinação da matéria colectável em sede de sisa, não se ter procedido à avaliação, de acordo com os mesmos critérios e reportada à mesma data, relativamente a todos os bens permutados, VILLA DAS TAIPAS – Sociedade de Investimento Imobiliário, Ld<sup>a</sup>, com sede na Av. Almirante Gago Coutinho, nº 131, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto de selo, praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Almeirim, no valor de 2.699,79 Euros, referente a uma escritura outorgada em 7.2.2001, formalizando um contrato de permuta de bens imóveis com a sociedade Imonicor Investimentos Imobiliários Mico Correia, Ld<sup>a</sup>.

Por sentença de fls. 90 e seguintes, o Mº Juiz de Direito do extinto Tribunal Tributário de Santarém anulou a liquidação de imposto de selo,

por ter entendido que era necessária uma avaliação com referência à data da escritura de permuta dos prédios urbanos em causa.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 100 e seguintes, concluindo que a lei não exige que, na permuta de bens presentes, se efectue avaliação do prédio em causa, só se exigindo avaliação do bem que dela carece absolutamente, que é o bem futuro.

A impugnante contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Foi junta a sentença do Tribunal Tributário de Santarém que, em 3.7.2003, anulou o acto de liquidação de sisa referente à mesma permuta. Essa sentença foi confirmada por acórdão deste STA de 29.4.2004, proferido no Recurso nº 2072/03 (fls. 143 a 155). Estas peças processuais encontram-se num processo findo que se encontra no Serviço de Finanças de Almeirim (fl. 141).

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta da sentença de fls. 143 e seguintes, relativamente ao mesmo contrato de permuta de prédios foi liquidada sisa. Esse acto de liquidação foi anulado por se ter reportado a diferentes momentos.

Essa sentença foi confirmada pelo acórdão do STA de fls. 149 e seguintes.

Ora, como bem diz o Mº Pº, a liquidação do imposto de selo em causa é consequência da liquidação da sisa impugnada no anterior processo. A anulação da liquidação de sisa implica, logicamente, a anulação da liquidação do imposto de selo.

Assim, independentemente da bondade da sentença recorrida, a apreciação do recurso da Fazenda Pública fica prejudicada pelo caso julgado formado na sentença anulatória da liquidação de sisa.

Ainda que se trate de impostos diferentes, baseiam-se na mesma relação jurídica fiscal, a qual tem por base o mesmo facto tributário (artº 36º, nº 1, da LGT). A validade do acto de liquidação de sisa é prejudicial da validade do acto de liquidação de imposto de selo. Como ensina o Prof. ALBERTO XAVIER, se a invalidade do acto prejudicial foi invocada e reconhecida, essa invalidade acarreta a necessária invalidade derivada do acto tributário prejudicado, que deve ser anulado, substituído ou modificado, consoante os casos, de modo a conformar-se com o juízo formulado a respeito do acto prejudicial. Esta invalidade derivada opera automaticamente, pois é imposição lógica, respeitada pelo Direito, que a supressão ou alteração de uma premissa altera por si só a conclusão (cfr. Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 256).

Assim, a decisão anulatória proferida na sentença recorrida não pode deixar de ser confirmada, ainda que por diferente fundamento.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública e confirmam a sentença recorrida.

Tendo sido pago o imposto de selo, há lugar à sua restituição acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artº 100º da LGT.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2005. — Almeida Lopes (relator) — Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 20 de Julho de 2005

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade da sentença.*

### Sumário:

- I — *Se o juiz omite completamente os factos que se devem considerar provados, comete uma nulidade de julgamento consistente na omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.*
- II — *Tal nulidade está sujeita ao regime do artigo 729.º, n.º 3, do CP Civil, sendo de conhecimento officioso.*
- III — *Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo para julgamento da matéria de facto.*

Processo n.º 605/05.

Recorrente: GOLDENFLEX — Comércio de Produtos para o Lar, L.ª

Recorrida: Fazenda Publica.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **GOLDENFLEX – Comércio de Produtos para o Lar, Ld.**, com sede na Praça Camilo Castelo Branco, 31, Centro Comercial da Estação, Sala 46, freguesia da Sé, Braga, deduziu reclamação, junto do TAF de Braga, da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Braga – 2 de indeferimento de um requerimento por si apresentado e da decisão do mesmo chefe que ordenou a venda dos bens penhorados por meio de negociação particular.

O Mm. Juiz daquele Tribunal negou provimento à reclamação.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A venda por meio de propostas em carta fechada dos bens penhorados à Recorrente é ilegal porque foi realizada antes do prazo de 60 dias previsto no artigo 193º, n. 4 do CPPT, que foi, assim, violado.

2. A não recepção de propostas no dia designado para a venda não sana a ilegalidade do acto do órgão de execução fiscal.

3. A opção por parte do órgão de execução fiscal pela modalidade de venda por negociação particular apenas pode ocorrer dentro das condições previstas no artigo 252º do CPPT e, por este motivo, deve ser fundamentada.

4. Esta fundamentação decorre do próprio artigo 252º do CPPT e ainda do artigo 124º do CPA e devia, por isso, ter sido notificada à Recorrente, que apenas tomou conhecimento do recurso a esta modalidade de venda mas sem que lhe fosse explicado o porquê de tal opção.

5. Ocorreu omissão de pronúncia na douta sentença recorrida no tocante à arguição desta segunda ilegalidade, pois apenas se aferiu da legalidade do recurso a esta modalidade de venda, não existindo pro-

núncia quanto à exigência da sua fundamentação e posterior notificação à Executada, aqui Recorrente.

6. Considerando que a primeira venda foi ilegal, a cominação para esta ilegalidade é a sua nulidade, nulidade esta que se repercute nos demais actos praticados no processo, que são anulados, conforme previsão do artigo 165º, n. 2 do CPPT.

7. A douta sentença recorrida violou os artigos 193º, n. 4 e 252º do CPPT e 124º do CPA.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Escreveu o seguinte:

“Na sentença recorrida, o Mm. Juiz *a quo* assentou em que a venda por meio de proposta em carta fechada não foi realizada por falta de propostas e que, por isso, foi, depois, determinada a venda por negociação particular.

“Ora, nas 1ª e 6ª conclusões das suas alegações, a recorrente sustenta que aquela venda por meio de propostas se realizou – o que significará que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito ...”.

Ouvindo sobre este parecer, a recorrente referiu o seguinte:

“Devido à inexistência de um despacho saneador, não contém a sentença recorrida o elenco dos factos provados e dos factos não provados.

“E daqui pode, seguramente, resultar alguma dificuldade em distinguir o que é matéria de direito de matéria de facto.

“A divergência da recorrente prende-se em considerar que, do ponto de vista jurídico, a venda por meio de proposta em carta fechada realizou-se, não obstante não terem sido apresentadas quaisquer propostas”.

Com dispensa dos vistos vêm os autos à conferência.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil e 16º do CPPT), prejudicando, se precedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 26º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer:

“... ”

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 38º, al. a), do mesmo ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Como bem deixa entender a recorrente, a sentença recorrida não contém probatório.

O que era absolutamente essencial para saber se o recurso contém ou não matéria de facto, que geraria a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal, suscitada, como vimos, pelo Ministério Público.

É que não basta que o recurso contenha matéria de facto para determinar sem mais a incompetência hierárquica deste Tribunal.

Na verdade, a incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal só ocorreria se os factos vazados nas conclusões das alegações de recurso estivessem em antinomia com factos fixados na sentença. Ou não constassem do probatório.

É que, vertidos nas conclusões das alegações de recurso factos coincidentes com os fixados na sentença, é óbvio que não se discute matéria de facto mas tão só matéria de direito. É que, neste caso, não haverá qualquer controvérsia sobre o julgamento, no tocante à matéria de facto.

Assim sendo, e como é óbvio, não é possível aferir se há qualquer antinomia entre os factos vertidos nas conclusões das alegações de recurso e os factos fixados na sentença, tão só porque nesta não foram fixados factos.

Por outras palavras: na sentença recorrida não houve julgamento em matéria de facto.

Ora, assim sendo, não é possível saber se há controvérsia sobre questão de facto, por isso que o Mm. Juiz não fixou factos.

Sendo assim, não seria nunca precedente a questão prévia suscitada pelo EPGA: incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Demais que nem sequer se pode falar em controvérsia factual.

Na verdade, e como bem refere a recorrente, o que está em causa é saber se, do ponto de vista jurídico, a venda por meio de proposta em carta fechada se realizou, não obstante não terem sido apresentadas quaisquer propostas, tendo o Mm. Juiz *a quo* respondido à questão baseando-se na *alegação* da reclamante.

É por isso, que, na nossa perspectiva, nem sequer há controvérsia sobre matéria de facto.

Pelo que sempre e necessariamente improcede a questão prévia suscitada pelo EPGA.

Se assim é, que solução?

Vejamos.

Como atrás se disse, na sentença recorrida não há probatório. Não foi assim efectuado julgamento em matéria de facto.

Como se sabe, este Supremo Tribunal só conhece de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito – art. 26º, b) do ETAF.

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem compreensivelmente que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 125º, n. 1, do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes, não cognoscível officiosamente pelo tribunal de recurso.

Estamos, isso sim, perante uma omissão bem mais grave. Ou seja, uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto, com violação da norma do art. 123º, 2, do CPPT.

É tal omissão já pode ser conhecida officiosamente, face ao disposto no art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, aplicável “ex-vi” do art. 2º, e), do CPPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão, e a remessa dos autos ao tribunal “*a quo*”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto.

O tribunal de 1ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

3. Face ao exposto acorda-se em anular a decisão recorrida.  
Sem custas.

Lisboa, 20 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* — (relator) — *Adérito Santos* — *António Políbio Henriques*.

## Acórdão de 27 de Julho de 2005.

### Assunto:

*Processo executivo. Reclamação. Subida imediata. Prejuízo irreparável. Artigo 278.º, n.º 3, do CPPT.*

### Sumário:

- I — A enumeração do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não é taxativa.*  
*II — Defendendo a reclamante que tem um crédito sobre o Estado, susceptível de operar o pagamento da dívida exequenda, e pedindo que tal crédito seja atendido no pagamento dessa dívida, a reclamação contra o acto de indeferimento de tal pretensão deve subir imediatamente, por ser susceptível de causar prejuízo irreparável à reclamante.*

Processo n.º 897/05.

Recorrente: INTERHOTEL — Sociedade Internacional de Hotéis, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **INTERHOTEL – Sociedade Internacional de Hotéis, SA**, com sede na Rua Castilho, 50, Lisboa, reclamou, junto do TAF de Loulé, ao abrigo do art. 276º do CPPT, da decisão do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pedido de pagamento das 1ª e 2ª prestações da Contribuição Autárquica do ano de 2002, referente a dado prédio, que identificou, através da utilização de um crédito fiscal que entende deter sobre o Estado, proveniente de dação em pagamento.

Pediu que se conhecesse imediatamente da reclamação.

O Mm. Juiz daquele Tribunal decidiu não conhecer imediatamente da reclamação, conhecimento que relegou para depois de realizadas a penhora e a venda.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. No âmbito dos processos de execução n.ºs. 3859200301519816 e 3859200301532740, a recorrente requereu o pagamento das quantias exequendas através da utilização do crédito que titula sobre o Estado português, mais concretamente o Ministério das Finanças e o Ministério da Segurança Social.

2. Este requerimento foi indeferido por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

3. A Recorrente apresentou uma reclamação desse indeferimento, nos termos do disposto no art. 276º do CPPT.

4. A Recorrente requereu a subida imediata da reclamação, com base em doutrina doutamente defendida pelo Venerando Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, invocando com fundamento a inutilidade da decisão se proferida a final, bem como prejuízo irreparável.

5. A reclamação deduzida tem como objecto a apreciação de um facto extintivo da própria execução, ou seja, o pagamento da dívida exequenda – cfr. art. 176.º, n. 1, alínea a), e art. 276º do CPPT.

6. Estando em discussão o meio de pagamento oferecido pela Recorrente, e recusado pela Administração Fiscal, está posta em causa a legitimidade e legalidade do prosseguimento da própria execução, discutindo-se, em concreto, a extinção da mesma.

7. A não subida imediata da reclamação apresentada permitirá o prosseguimento dos autos de execução, com a consequente penhora e venda dos bens da Recorrente.

8. Se isto se verificar, e afinal venha a ser dada razão à Recorrente, esta decisão carecerá de total utilidade porquanto o seu património já terá sido alienado, tendo apenas a recorrente direito ao reembolso do indevidamente pago.

9. A venda de bens em processo de execução é sempre feita por um valor bastante inferior ao valor real.

10. Assim sendo, como é, a entidade exequente penhorará e venderá tantos bens quantos os que considere necessários para perfazer o montante supostamente em dívida.

11. Isto leva à delapidação do património da recorrente.

12. Caso venha a ser dada razão à recorrente, a final, esta será apenas reembolsada do indevidamente pago, que não corresponderá, necessariamente, ao valor dos bens vendidos.

13. Há aqui um prejuízo irreparável, na medida em que é, até, impossível de quantificar.

14. A apreciação da existência, ou não, de um facto extintivo da execução, quando questionada em sede de reclamação, nos termos do art. 276º e seguintes do CPPT, é necessariamente de conhecimento imediato pelo tribunal, sob pena de violação do direito de tutela judicial efectiva garantido a qualquer cidadão.

15. Acresce que ao não admitir o conhecimento imediato da reclamação em causa, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o direito de acesso à justiça e o disposto nos art.ºs. 278º do CPPT, em conjugação com os art.ºs. 95º e 103º da LGT, bem como no art. 268º, n.4 da CRP.

16. A recorrente beneficia de apoio judiciário, conforme documento junto aos autos de reclamação.

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



Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

2. A questão a decidir tem a ver com a subida imediata a Tribunal (e consequente conhecimento) da reclamação apresentada.

Que dizer?

Vejamos a lei.

Dispõe o art. 278º do CPPT:

“1. O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

“... ”

“3. O disposto no n. 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

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

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

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

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

“... ”

É óbvio que não pode interpretar-se como taxativa a enumeração do n. 3 do art. 278º do CPPT, acima transcrito, sob pena de inconstitucionalidade.

Admitem-se outras ilegalidades para além das descritas, desde que de igual magnitude, e susceptíveis de causar prejuízo irreparável ao interessado.

Ponto é determinar se o despacho de indeferimento em causa é de molde a causar prejuízo irreparável à recorrente.

Vejamos.

A recorrente, citada para o processo de execução, veio requerer a extinção da dívida executiva, através do pagamento da quantia exequenda e do acrescido (art. 176º, 1, a) do CPPT), pagamento esse através de uma dação em pagamento (art. 201º do CPPT), nos termos por si configurados.

Como resulta deste último comando legal, é possível extinguir a dívida através de uma dação em pagamento.

A autoridade recorrida defende que não, que a reclamante não detém o crédito invocado, indeferindo por isso o pedido da recorrente.

Seguir-se-á daqui, como é óbvio, face a tal indeferimento, o prosseguimento da execução.

Será que tal decisão é susceptível de causar prejuízo irreparável à recorrente?

Entendemos que sim.

Na verdade, e como vimos, a recorrente defende que tem determinado crédito sobre o Estado, suficiente para pagamento das dívidas exequendas.

Assim, impõe-se apreciar imediatamente esta questão, sob pena de, prosseguindo o processo, se proceder à penhora e venda dos bens. Sem o que tal penhora, na hipótese de não estar inquinada de qualquer vício susceptível de reclamação com subida imediata, por não caber manifestamente na letra e no espírito daquele normativo que atrás se citou, terminar com a venda do bem.

A acontecer assim, a recorrente só veria a apreciação desta questão num momento em que estava já consumado a referida venda. Quando, como vimos, ela alega que tem um crédito sobre o Estado susceptível de operar a inerente extinção da execução.

Afigura-se-nos pois que uma situação como a presente justifica um remédio extremo, como é o recurso com subida imediata.

Diremos pois que esta concreta situação justifica que se possa dizer que se está perante uma situação que potencia um prejuízo irreparável para a recorrente.

Daí que se imponha a subida imediata dos autos a Tribunal, a fim de que este conheça do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar.

E nem se diga que está descoberto um meio fácil para um qualquer executado se furtar à penhora dos bens, ao considerar-se a reclamação impeditiva dessa penhora.

Na verdade, nada impedirá a exequente de socorrer-se de um meio cautelar (eventual arresto dos bens), na hipótese de estarem reunidos os pressupostos legais (vide artºs. 136º e 214º do CPPT).

Em sentido idêntico se decidiu no acórdão deste STA de 7 de Dezembro de 2004 (Rec. n. 1216/04).

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, prosseguindo os autos para conhecimento imediato da reclamação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Julho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Azevedo Moreira* — *Mendes Pimentel*

## Acórdão de 10 de Agosto de 2005.

Processo n.º 793/05-30.

Recorrente: Manuel da Silva Bessa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **MANUEL DA SILVA BESSA**, residente em Custóias, Matosinhos, recorre do despacho da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que não conheceu da reclamação interposta do despacho do CHEFE DO SERVIÇO DE FINANÇAS DE MATOSINHOS-2 indeferindo o pedido de pagamento, com sub-rogação nos direitos da Fazenda Nacional, da dívida exigida em execução fiscal instaurada contra Ferbran – Construção Civil, Lda., com sede em Leça do Balio, Matosinhos. Formula as seguintes conclusões:

«1.

A NÃO SUBIDA IMEDIATA DA RECLAMAÇÃO DE PAGAMENTO POR SUBROGAÇÃO FAZ-LHE PERDÊR TODO O INTERESSE.

2.

A LEI GERAL TRIBUTARIA E O CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ASSEGURAM A POSSIBILIDADE DE

RECLAMAÇÃO EM TODOS OS CASOS EM QUE O ACTO PRATICADO SEJA POTENCIALMENTE LESIVO

3.

A NÃO ACEITAÇÃO DA SUBIDA IMEDIATA DA RECLAMAÇÃO NO CASO DOS AUTOS VIOLA A GARANTIA A QUE SE REFERE O N.º 2 DO ART.º 103.º DO CRP

4.

O PEDIDO FORMULADO DE PAGAMENTO POR SUBROGAÇÃO NÃO PODIA DEIXAR DE SER DEFERIDO, AO CONTRÁRIO DO QUE SUCEDEU.

5.

O REQUERENTE DO PAGAMENTO POR SUBROGAÇÃO AGIU MUNIDO DE AUTORIZAÇÃO DA DEVEDORA FERBRAN – CONSTRUÇÕES, LDª., PROPONDO-SE PAGAR A QUANTIA EXEQUENDA, JUROS E CUSTAS DA EXECUÇÃO FISCAL CORRESPONDENDO A AUTORIZAÇÃO A UM PODER VINCULADO, DEVENDO TER LUGAR NO CASO EM APREÇO.

NESTES TERMOS, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E POR VIA DELA REVOGANDO A DOUTA SENTENÇA E AUTORIZANDO O PAGAMENTO, COM SUBROGAÇÃO DO MANUEL DA SILVA BESSA, SE FARÁ JUSTIÇA».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, por na conclusão 5. o recorrente alegar um facto que na decisão impugnada se não estabeleceu.

Para o caso de assim se não entender, considera que o recurso não merece provimento, devendo confirmar-se o julgado, pela sua bondade.

1.4. O recorrente, notificado deste parecer, nada diz ou requer.

1.5. O processo vem à conferência em férias judiciais e com dispensa de vistos, atenta a qualificação que lhe foi atribuída.

2.1. A decisão recorrida assentou nas seguintes ocorrências processuais:

«I

Não foi ainda efectuada qualquer venda;

II

A reclamação versa sobre um despacho de indeferimento de pedido de pagamento da quantia exequenda com sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública;

III

A argumentação da reclamação versa apenas sobre o mérito de decisão impugnada, não contendo o respectivo articulado a alegação de quaisquer factos integradores das hipóteses contempladas nas alíneas do n.º 3 do art. 278º do CPPT, designadamente a ocorrência de “prejuízo irreparável”».

2.2. Ao que acrescentou o despacho recorrido:

«Aliás, analisada a situação em concreto, muito dificilmente se poderá perspectivar a ocorrência desse “prejuízo irreparável”, mesmo que alegado.

Na verdade, o reclamante ao pretender sub-rogar-se na posição da Fazenda Pública, visa, acima de tudo, satisfazer a dívida exequenda.

Ora, sendo certo que é sócio da devedora executada, sempre se poderá aventar a hipótese de que, se não fizer o pagamento da quantia exequenda na modalidade que requereu, bem pode, mediante suprimentos à devedora/executada, muni-la de meios para satisfazer a dívida tributária, quedando-se sempre como credor da executada, por forças da referida “disponibilização/injecção” de capital.

Pelo exposto, considerando-se não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do art. 278º n.º 3 do CPPT, nem mesmo em qualquer situação que se funde ou seja susceptível de causar prejuízo irreparável ao reclamante, somos de entendimento que não cumpre conhecer agora a presente reclamação.

Acresce referir que ao reclamante competia alegar especificada e concretamente os prejuízos, em termos de causalidade adequada que lhe adviriam para si ou para os interesses pelos quais pugna, da prolação e execução da decisão posta em crise».

3.1. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto, que contesta a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão deve apreciar-se prioritariamente face ao disposto nos artigos 16º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPA) aprovado pela lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal que o recorrente sustenta, na conclusão número 5 que retira das suas alegações, um facto que o despacho recorrido não estabeleceu como provado: que «agiu munido de autorização da devedora Ferbran – Construções, Ldª».

Ora, é verdade que tal facto não vem estabelecido no despacho em crise.

Não obstante isso, o recorrente não suscita perante o tribunal de recurso questão de facto, ou seja, não põe em crise o julgamento feito quanto à factualidade pelo Tribunal recorrido, de modo a colocar o de recurso perante a necessidade de emitir quaisquer juízos nessa matéria, nem de reapreciar aqueles que fez o tribunal recorrido.

Na verdade, o objecto do recurso consiste em saber se a reclamação deduzida pelo recorrente do despacho do órgão da Administração Fiscal que dirige o processo executivo deve ser imediatamente apreciada pelos tribunais (é o entendimento que defende), ou se só deve ir a juízo a final, realizadas que sejam a penhora e a venda (é a opção do despacho impugnado).

Para tanto não há que atender a quaisquer realidades da vida, por isso mesmo que o Tribunal recorrido as não estabeleceu, abstendo-se de ajuizar sobre a matéria de facto atinente à reclamação. Esse Tribunal só apreciou a questão preliminar de saber se devia ou não conhecer, no momento em que lhe foi apresentada, da reclamação. E, para tanto, limitou-se a atender a ocorrências processuais, imediatamente reveladas pelo processo, sem se socorrer de quaisquer meios de prova, sem ajuizar sobre quais dos factos materiais da causa, relevantes para a apreciação do seu mérito, resultavam provados, e quais os que não se haviam provado.

Como assim, o Tribunal só assentou em que no processo executivo não fora efectuada qualquer venda; em que a reclamação versa sobre um despacho de indeferimento de pedido de pagamento da quantia exequenda com sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública; e em que na reclamação não são alegados «factos integradores das hipóteses contempladas nas alíneas do n.º 3 do art. 278º do CPPT».

Deste modo, o tribunal que haja de apreciar o recurso não tem que decidir, a partir dessas mesmas ocorrências processuais, senão uma questão de direito.

A inclusão de um facto na conclusão número 5 da alegação de recurso não constitui afirmação contrária a qualquer outra que se contenha no despacho, nem acusa a insuficiência deste no tocante à fixação da matéria de facto, apenas consubstancia uma reafirmação do já antes alegado no processo, a que o recorrente parece atribuir relevo para a decisão final da sua pretensão, mas que não pretende ver fixada no recurso, e de que não pode querer retirar, neste, quaisquer consequências, pois tudo o que põe em causa perante o tribunal de recurso é o momento de apreciação da sua reclamação: que seja imediata e não diferidamente apreciada, ao contrário do que entendeu o despacho impugnado.

Daí que entendamos que o recurso versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo este o Tribunal competente para o julgar.

3.2. Nos termos do artigo 278º n.º 1 do CPPT, o tribunal só conhece das reclamações admitidas pelo artigo 276º do mesmo diploma «quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final».

Exceptuam-se os casos em que as reclamações se fundem em «prejuízo irreparável causado por qualquer das (...) ilegalidades» enumeradas nas várias alíneas do n.º 3 do artigo 278º. Nestes casos, a reclamação sobe imediatamente ao tribunal para aí ser logo apreciada.

Porém, a jurisprudência deste STA tem entendido que a subida imediata não é exclusiva dos casos em que se verifique alguma das ilegalidades enumeradas no n.º 3 do artigo 278º do CPPT.

Como se escreve no acórdão de 2 de Março de 2005, proferido no recurso n.º 10/05:

«Certo que o dito art. 278º apenas a autoriza, taxativamente, quando esteja em causa “prejuízo irreparável” derivado das vicissitudes da penhora e da prestação de garantia, nele elencadas.

Todavia, tal interpretação literal seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva constitucionalmente previsto – art. 268º, n.º 4 da CRP. Por modos que há que procurar uma interpretação do preceito, conforme à Constituição.

“O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos neste n.º 3 do art. 277º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do seu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável”. Cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, 4ª edição, pág. 278, nota 5.

Como assinala o mesmo autor, estando em causa a cobrança de dívidas, não haverá, em princípio, grave lesão do interesse público dada a possibilidade de a Administração Fiscal promover arresto de bens, com “o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (arts. 622º e 819º do CPC)».

Em idêntico sentido, e entre outros, podem, ainda, ver-se os arestos de 7 de Dezembro de 2004 e 6 de Abril de 2005 nos recursos n.ºs 1216/04 e 226/05.

3.3. Todavia, no presente caso, a reclamação não só se não funda em nenhuma das ilegalidades a que se refere o artigo 278º n.º 3 do CPPT, como o reclamante, ora recorrente, ao reagir contra o despacho proferido na execução fiscal pelo órgão da Administração que a dirige, não invocou factos integradores de qualquer prejuízo irreparável a que dê azo a não apreciação imediata da sua reclamação.

Pode admitir-se que, em alguns casos, ao tribunal competente para apreciar a reclamação seja permitido suprir a falta de alegação do reclamante. Assim será quando, embora ele nada diga, o processo forneça elementos que claramente evidenciem a produção de prejuízos irreparáveis em resultado da postergação da apreciação da reclamação.

Mas não já na generalidade dos casos, em que só o reclamante está em condições de fornecer ao juiz elementos reveladores de que a apreciação diferida lhe acarretará prejuízos que devam entender-se irreparáveis.

É o que acontece com o terceiro que, na pendência da execução, pretende pagar a quantia exequenda para beneficiar dos efeitos da sub-rogação. Tudo o que se conhece, nestes casos, porque resulta da lei, é o benefício que esse terceiro retiraria do deferimento do seu pedido: ficar sub-rogado nos direitos do credor, mediante o pagamento. Mas já se não sabe, se ele o não revelar, quais os prejuízos que lhe resultarão de a decisão de indeferimento do seu pedido só a final vir a ser apreciada pelos tribunais.

No nosso caso, como resulta do exame do processo, o recorrente, ao pedir autorização para pagar ficando sub-rogado nos direitos da Fazenda, nada invocou em abono da sua pretensão (a não ser implicitamente, através da junção de um documento. Posteriormente, ao reclamar para o juiz, limitou-se a afirmar que o seu pedido não podia ter sido indeferido, sendo, até, vinculado o deferimento, uma vez que juntara autorização da executada.

Ou seja, se o reclamante produziu uma alegação capaz de permitir ao juiz apreciar a reclamação, na medida em que expôs as razões por que o órgão da Administração mal decidiu, já nada disse que evitasse que a reclamação caísse no regime regra, no tocante ao momento da sua apreciação, isto é, que só a final fosse decidida.

Sendo isso, e só isso, que aqui está em causa, o despacho impugnado tem de manter-se, pela improcedência das conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, mantendo o despacho impugnado.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 10 de Agosto de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Alberto Augusto Oliveira* — *Fernanda Xavier*.

### Acórdão de 10 de Agosto de 2005.

Processo n.º 850/05-30.

Recorrente: Liga Portuguesa de Futebol Profissional.

Recorrido: Ministro das Finanças.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **LIGA PORTUGUESA DE FUTEBOL PROFISSIONAL**, com sede no Porto, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCA) que indeferiu a providência cautelar de suspensão de eficácia do acto administrativo em matéria fiscal consubstanciado no ponto 7 do despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março de 1998, de S. Ex.<sup>a</sup>. o **SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS**.

Formula as seguintes conclusões:

«1<sup>a</sup>

Juridicamente qualificada, a requerida suspensão de eficácia é uma providência cautelar conservatória, pois visa assegurar a permanência do *statu quo ante* à prolação do Despacho n.º 7/98-XIII, no segmento impugnado;

2<sup>a</sup>

Nas providências cautelares de natureza conservatória, a lei (art. 120º, n.º 1, al. b) do CPTA) basta-se com um juízo negativo de não improbabilidade da procedência da pretensão, *fumus boni iuris* que, *in casu*, está demonstrado, em múltiplas sedes e a diversos títulos, no requerimento de suspensão de eficácia, como, aliás, se julgou — e bem — no Acórdão recorrido;

3<sup>a</sup>

Por sua vez, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 120º do CPTA, o requisito *periculum in mora* considera-se verificado quando os factos concretos alegados pelo requerente consubstanciam o fundado receio de que, se a providência for recusada, se tornar depois impossível ou difícil, no caso de o processo principal vir a ser julgado precedente, proceder à reintegração, no plano dos factos, da situação conforme à legalidade;

4<sup>a</sup>

Representando a situação futura de uma hipotética sentença de provimento no processo principal, o juiz deve, pois, fazer um juízo de prognose e concluir se há, ou não, razões para recear que tal decisão

venha a ser inútil por entretanto se ter consumado uma situação de facto incompatível com ela (*periculum in mora* de infrutuosidade), ou por se terem produzido prejuízos de difícil reparação que obstem à reintegração específica da esfera jurídica do requerente (*periculum in mora* de retardamento);

5<sup>a</sup>

Na aferição da possibilidade de se produzirem prejuízos de difícil reparação, o critério não é o da susceptibilidade ou insusceptibilidade da avaliação pecuniária dos danos, mas o da maior ou menor dificuldade que envolve o restabelecimento da situação que deveria existir se a conduta ilegal não tivesse tido lugar;

6<sup>a</sup>

A providência cautelar ajuizada visa, através do instituto da suspensão de eficácia, paralisar os efeitos do acto administrativo materializado no ponto 7 do Despacho n.º 7/98-XIII; entre esses efeitos avulta a execução fiscal instaurada contra a recorrente, a qual tem a sua matriz, suporte e fundamento no acto suspendendo: a responsabilidade da Liga nele estabelecida, unilateral e autoritariamente, é justamente aquela que, depois de quantificada, é dada à execução;

7<sup>a</sup>

A instauração do procedimento executivo que, em si e por si, integra a execução do acto impugnado, faz convencer objectivamente da seriedade da ameaça invocada pela recorrente e da inexistência de outra forma de tutelar para além da cautelar que permita pô-la a coberto de uma situação lesiva de facto consumado ou, em derradeira alternativa, de prejuízos de difícil reparação;

8<sup>a</sup>

Com efeito, em face da impossibilidade de a recorrente obter e prestar garantia que cubra a astronómica quantia que lhe é reclamada, a execução avançará para a fase da penhora e, penhorados que sejam os depósitos bancários, daí segue-se a inevitável paralisação dos campeonatos por impossibilidade de movimentação dos dinheiros necessários ao pagamento dos serviços e dos agentes das competições;

9<sup>a</sup>

Uma vez paralisadas as competições, será impossível, no caso de o processo principal vir a ser julgado precedente, proceder à reintegração, no plano dos factos, da situação conforme à legalidade; por definição, os prejuízos decorrentes dessa situação de facto consumado não são susceptíveis de reparação através da execução da sentença que julgue nulo o questionado acto;

10<sup>a</sup>

Vale isto por dizer que a não concessão da providência compromete o efeito útil da decisão a proferir no processo principal, que em caso de procedência, se esgotará numa pronúncia puramente platónica e despojada de alcance;

11<sup>a</sup>

E não se objecte como faz o Acórdão recorrido que, constituindo a prestação de garantia e a penhora actos processuais previstos no CPPT,

é “a lei, e não o risco de infrutuosidade da sentença ou o risco de retardamento da tutela, que constitui a fonte dos prejuízos invocados”;

12<sup>a</sup>

Na verdade, é mister ter presente que essas consequências legais têm lugar no âmbito de um concreto processo de execução fiscal, cuja origem e fundamento está firmada no acto suspendendo; a responsabilidade da Liga não nasce da lei, mas sim desse acto;

13<sup>a</sup>

Ou seja, a fonte dos prejuízos invocados está radicada no acto suspendendo; a execução fiscal apenas concretiza e executa a responsabilidade nele (acto) estabelecida, de sorte que pode e deve ser abrangida pela paralisação dos seus efeitos, como decidiu o Ac. STA de 6.11.96 (Rec. nº 19.481);

14<sup>a</sup>

Donde, deve considerar-se verificado o requisito do *periculum in mora*;

15<sup>a</sup>

Finalmente, a ponderação equilibrada dos interesses em jogo, segundo o critério de proporcionalidade estabelecido no nº 2 do art. 120º do CPTA, leva à conclusão segura de que a grandeza dos prejuízos que a recusa da providência poderá trazer à recorrente é substancialmente superior aos eventuais riscos que a sua concessão envolveria para o interesse público;

16<sup>a</sup>

Designadamente, a ameaça séria e actual da paralisação dos campeonatos, com todo o cortejo de danos irreparáveis nela implicados, sobreleva em muito o risco de lesão do interesse público: a suspensão provisória da cobrança do alegado crédito do Estado não coloca em perigo a execução das suas atribuições e funções e, de resto, a satisfação do seu interesse está garantida pelas receitas do Totobola que até 2010 continuam a afluir aos cofres públicos;

17<sup>a</sup>

Nesta sede, apenas releva a comparação dos resultados ou dos prejuízos que possam resultar da concessão ou da recusa providência, sejam eles públicos ou privados, sendo certo que a organização dos campeonatos profissionais cometida legalmente, e de modo infungível, à recorrente tem uma dimensão e conotação publicista;

18<sup>a</sup>

Consequentemente, mostram-se preenchidos todos e cada um dos requisitos de que a lei faz depender a concessão da requerida providência cautelar;

19<sup>a</sup>

Na douda decisão recorrida violaram-se as disposições legais supra citadas

Termos em que, deve o recurso ser julgado procedente e, por via da sua procedência, revogar-se o Acórdão recorrido e substituí-lo por outro que decreta a concessão da providência».

1.2. A entidade recorrida contra-alega, defendendo a manutenção do julgado, formulando as conclusões que seguem, sob nossa numeração:

«1.

A Entidade recorrida considera que é patente a falta de viabilidade da pretensão da Requerente, tanto mais quanto se invoca a nulidade;

2.

Sendo patente a não nulidade do nº 7 do despacho 7/98-XIII, a acção administrativa especial intentada seria, aliás, intempestiva tal como a presente providência;

3.

Mas ainda que se admita a inexistência de manifesta falta de fundamento da acção principal e que se trata de concessão de providência cautelar conservatória, não basta, face à alínea b) do nº 1 do artigo 120º do CPTA, que haja um juízo, negativo, de não improbabilidade da procedência da pretensão — de *fumus malus* — tendo que existir algum dos restantes requisitos previstos na referida alínea b);

4.

E esses pressupostos não se encontram reunidos: a não concessão da providência cautelar não provocará qualquer situação que impeça os efeitos da declaração de nulidade, nem causará prejuízos de difícil reparação para os interesses defendidos com a acção principal;

5.

A utilização do pedido de suspensão de eficácia (e até da acção para declaração de nulidade) foi o meio encontrado pela requerente para tentar alcançar, indirectamente, a suspensão de eficácia da execução fiscal, que deve ser matéria apreciada face ao disposto no CPPT e de acordo com os respectivos procedimentos.

6.

Tudo visto, a providência cautelar de suspensão de eficácia do nº 7 do Despacho 7/98-XIII do SEAF, requerida pela Liga, não deve ser aceite dada a inexistência dos requisitos exigidos no artigo 120º do CPTA, porque:

- O acto suspendendo não é nulo nem sequer ilegal, não existindo qualquer *fumus boni iuris*, mas antes um elevadíssimo grau de probabilidade de a pretensão (de declaração de nulidade) formulada no processo principal vir a ser julgada improcedente (ou seja, há um nítido *fumus malus...*), até porque extemporânea;

- Não existe perigo de se constituir uma situação de facto consumado, que torne inútil a acção principal (a não suspensão não impede a declaração de nulidade);

- A concessão dessa suspensão seria, pelo contrário, prejudicial para o interesse público desencadeando o alarme na opinião pública de que as “forças do futebol” conseguem sempre um regime condescendente quando não claramente privilegiado e legitimando formas enviesadas

de alcançar a suspensão de uma execução fiscal sem prestação de garantias nem penhora.

Ou seja, o **douto Acórdão recorrido não deve ser revogado, antes devendo ser confirmada a não procedência da pretensão** da ora Recorrente».

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, notificado, não se pronuncia sobre o mérito do recurso.

1.4. O processo vem à conferência em férias judiciais e com dispensa de vistos prévios, atento o seu carácter urgente.

2. O acórdão recorrido fixou a seguinte factualidade:

«1.

Em 31/01/97 a Liga Portuguesa de Futebol Profissional e a Federação Portuguesa de Futebol, na qualidade de gestores de negócios, aderiram em nome dos clubes de futebol das (então designadas) I Divisão, II Divisão de Honra, 2<sup>a</sup> Divisão B e 3<sup>a</sup> Divisão, ao plano de regularização de dívidas fiscais regulado no DL n<sup>o</sup> 124/96, de 10 de Agosto;

2.

Nessa qualidade de gestores de negócios, a Liga e a Federação ofereceram ao Estado, para liquidação das dívidas ao fisco existentes até 31/07/96, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes tenham direito.

3.

Porque se tratava da dação de um bem futuro e de valor relativamente incerto, o Ministro das Finanças determinou a avaliação das receitas dessas apostas mútuas desportivas, de harmonia com o despacho de 16/09/97 que homologou a Proposta n<sup>o</sup> 1149/97 do SEAF, que se encontra documentado a fls. 78/79 e cujo teor se dá aqui por reproduzido;

4.

Na sequência desse despacho, foi nomeada em 28/10/97 uma Comissão Técnica para avaliar as receitas oferecidas em pagamento das dívidas fiscais, que avaliou as receitas das apostas mútuas desportivas entre um valor mínimo de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos, com um valor médio de 10.902.000 contos para um período de 12 anos e meio (de 1/07/1998 a 31/12/2010), período de tempo esse equivalente às 150 prestações mensais previstas no n<sup>o</sup> 1 do art. 5<sup>o</sup> do DL n<sup>o</sup> 124/96.

5.

Por sua vez, a Administração Fiscal avaliou em 11.367.198 contos o montante global das dívidas fiscais dos clubes até 31/07/96, apurado no respectivo processo de regularização e calculado nos termos do art. 4<sup>o</sup> do DL n<sup>o</sup> 124/96.

6.

Na sequência desses procedimentos de avaliação, em 4 de Março de 1998, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu, no âmbito do DL n<sup>o</sup> 124/96, o **Despacho n<sup>o</sup> 7/98-XIII**, com o seguinte teor:

“Considerando que, em 31 de Janeiro de 1997, a Liga e a Federação aderiram, como gestores de negócios dos clubes das 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> divisão de honra, 2<sup>a</sup> divisão B e 3<sup>a</sup> divisão, ao plano de regularização de dívidas ao fisco constante do DL no 124/96, de 10 de Agosto;

Considerando que a Liga e a Federação oferecerem, em dação em pagamento, para liquidação do valor das dívidas ao fisco existentes até 31 de Julho de 1996, as receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes tenham direito;

Considerando que a dação em pagamento está prevista no Código Civil e nos artigos 109<sup>o</sup>-A e 284<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. no 125/96, de 10 de Agosto;

Considerando que nada obsta, no plano jurídico, à aceitação de bens de montante relativamente indeterminado, como os supra-referidos, ou mesmo de bens futuros, já que podem ser dados em pagamento todos os bens mobiliários ou imobiliários sem excepção;

Considerando que, por razões de uniformidade de tratamento, o prazo de arrecadação das receitas oferecidas em dação em pagamento se deve aproximar do prazo máximo permitido no regime prestacional previsto no DL n<sup>o</sup> 124/96 (12,5 anos);

Considerando que, por despacho de 28 de Outubro de 1997, foi nomeada uma Comissão Técnica para avaliar as receitas das apostas mútuas desportivas para um período de doze anos e meio;

Considerando que, segundo o relatório da Comissão Técnica, a árvore de cenários construídos permite identificar uma “banda de sensibilidade” em torno do valor de tais receitas em que o valor mínimo será de 8,2 e o máximo de 13,1 milhões de contos;

Considerando que, segundo o relatório, o valor médio de tais receitas, para uma taxa provável de actualização de 3%, é de 10,902 milhões de contos;

Considerando que o valor global das dívidas fiscais de todos os clubes, até 31 de Julho de 1996, apurado nos respectivos processos de regularização e calculado nos termos do artigo 4<sup>o</sup> do D. L. n<sup>o</sup> 124/96, de 10 de Agosto e do Código do IVA, é de 11.367.198 contos;

Considerando que os clubes aderentes, constantes da lista em anexo, devem ter, à data da certificação das condições de adesão, a sua situação tributária, posterior a 31 de Julho de 1996, regularizada, de acordo com a lei geral e com as orientações administrativas constantes do Despacho n<sup>o</sup> 17/97, de 14 de Março;

Considerando que as dívidas dos clubes à Segurança Social têm vindo a ser pagas, no quadro da lei, por mecanismos próprios;

Considerando que a Liga e a Federação se comprometem a respeitar cláusulas de salvaguarda que neutralizem qualquer risco financeiro da dação em cumprimento,

DETERMINO:

1. A aceitação, como forma de extinção das dívidas fiscais globais dos clubes existentes até 31 de Julho de 1996, no valor de 11 367 198 contos, da dação em pagamento das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga e Federação, durante o período que vai de 1 de Julho de 1998 a 31 de Dezembro de 2010, sem prejuízo da manutenção e consideração dos pagamentos por conta já efectuados ou a efectuar até à data do início daquele período.

2. A aceitação do montante de 10 902 000 contos como valor de avaliação das receitas das apostas mútuas desportivas oferecidas.

3. A aceitação em regime de pronto pagamento ou em 150 prestações mensais do pagamento da dívida remanescente, no valor de 465.198 contos.

4. A nomeação de uma Comissão de acompanhamento, constituída por um representante da Inspeção-Geral de Finanças, um representante da

Direcção dos Serviços de Justiça Tributária da DGCI e um representante dos Serviços de Inspeção Tributária da DGCI, para análise da situação tributária dos clubes ao longo do período referido no ponto 1.

5. A Comissão de acompanhamento compete, nomeadamente:

a) Certificar que os clubes constantes da lista anexa satisfazem, em 1 de Junho de 1998, as condições de adesão previstas no D. L. n.º 124/96, de 10 de Agosto;

b) Verificar o cumprimento pontual das entregas dos valores das apostas mútuas a efectuar pela Liga e pela federação;

c) Propor os mecanismos de inspeção necessários para garantir o cumprimento integral do presente despacho;

d) Certificar, sempre que necessário, que os clubes em anexo mantêm, ao longo do período referido no ponto 1., a sua situação tributária regularizada, nos termos do n.º 5 do artigo 6.º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, cumprindo as suas obrigações tributárias principais e acessórias.

6. A Comissão avaliará, no segundo semestre de 2004 e de 2010, o cumprimento do presente despacho e quantificará as importâncias recebidas.

7. No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades.

8. No caso do montante apurado no segundo semestre de 2004 ser superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao reescalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento”.

7.

Nessa sequência, foi celebrado em 25/02/99 o Auto de Aceitação de Dação em Pagamento, que se encontra documentado a fls. 90 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido

8.

Nesse Auto consta que: «Pelos representantes da Liga Portuguesa de Futebol Profissional e da Federação Portuguesa de Futebol, foi dito que pela sua adesão ao decreto Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, com vista à regularização das dívidas fiscais dos clubes de futebol que constam da lista anexa, e com o conhecimento e o consentimento pleno dos mesmos, dão como dação em pagamento, as verbas do Totobola, pelo prazo máximo de doze anos e meio, a contar de 1 de Julho de mil novecentos e noventa e oito até 31 de Dezembro de dois mil e dez no montante máximo de dez milhões novecentos e dois mil contos.

A dação definida no despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que passa a fazer parte integrante do presente auto, destina-se a pagar as dívidas fiscais nele quantificadas, dos clubes de futebol constantes da lista anexa, até ao montante atrás indicado».

9.

Em 17/12/2004 o Chefe do Serviço de Finanças 5 do Porto notificou a Liga Portuguesa de Futebol nos termos que constam do ofício que se encontra documentado a fls. 84 e cujo teor integral aqui se dá por

reproduzido, para efectuar o pagamento da quantia de 19.957.145,00 Euros, que resulta da diferença entre o valor arrecadado com a Dação em Pagamento com as verbas do Totobola no período que medeia entre 1 de Julho de 1998 e Junho de 2004, e metade da dívida global com que os clubes fizeram a sua adesão;

10.

Em 23/02/2005 a Liga foi citada em processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças 5 do Porto para pagar aquela quantia, tal como consta do documento de fls. 123 cujo teor integral aqui se dá por reproduzido».

3.1. A recorrente interveio em negociações tendentes à regularização das dívidas ao fisco, até 31 de Julho de 1996, dos clubes de futebol intervenientes nas competições desportivas nacionais, oferecendo, para o seu pagamento, as receitas das apostas mútuas a que esses clubes teriam direito entre 1 de Julho de 1998 e 31 de Dezembro de 2010.

Pelo despacho cuja suspensão de eficácia aqui é requerida foi, além do mais, aceite a dação em pagamento dessas receitas «como forma de extinção das dívidas fiscais» aludidas.

Na sequência de tal despacho foi elaborado «Auto de Aceitação de Dação em Pagamento», no qual consta ter sido afirmado pela recorrente que dava, «como dação em pagamento, as verbas do Totobola, pelo prazo máximo de doze anos e meio, a contar de 1 de Julho de mil novecentos e noventa e oito até 31 de Dezembro de dois mil e dez no montante máximo de dez milhões novecentos e dois mil contos», referindo-se, no mesmo auto, que «a dação definida no despacho n.º 7/98-XIII, de 4 de Março, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que passa a fazer parte integrante do presente auto, destina-se a pagar as dívidas fiscais nele quantificadas, dos clubes de futebol constantes da lista anexa, até ao montante atrás indicado».

Nos pontos 6, 7 e 8 do dito despacho determinou-se que, nos segundos semestres de 2004 e 2010, seriam quantificadas «as importâncias recebidas» e que, «no caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades». Se o montante apurado no segundo semestre de 2004 ser «superior à metade da dívida global ao fisco apurada, devem os serviços proceder ao reescalonamento da dívida remanescente ou ao encurtamento dos prazos de entrega da dação em pagamento”.

Constatando-se que o recebido pelo fisco até Junho de 2004 foi inferior, em € 19.957.145,00 a metade da dívida global apurada, foi a recorrente notificada para pagar essa quantia. Como o não tenha feito, foi instaurada execução fiscal com vista à sua cobrança coerciva.

Reagiu a recorrente requerendo a suspensão de eficácia do segmento do apontado despacho contido no seu ponto 7, cujos precisos dizeres são os seguintes: «No caso de metade do valor arrecadado ser insuficiente para o pagamento de metade da dívida global ao fisco apurada no segundo semestre de 2004 e de 2010, a Liga e a Federação deverão proceder ao pagamento da diferença até ao valor dessas metades».

3.2. Na definição corrente da jurisprudência deste Tribunal – veja-se, por todos, o acórdão de 13 de Janeiro de 2005 proferido pela Secção de Contencioso Administrativo no recurso n.º 1273/04 –, o pedido de

suspensão de eficácia de um acto administrativo constitui, tipicamente, uma providência cautelar conservatória, pois é seu objectivo manter a situação que existia antes da prática do acto, ameaçada por ele.

Sem suscitar desacordo manifesto, merecendo, antes, a expressa adesão da recorrente, a decisão recorrida entendeu estar perante um acto administrativo em matéria tributária e, assim, de acordo com a falada jurisprudência, houve como conservatória, e não antecipatória, a providência que lhe era solicitada.

Daí resultou, desde logo, que tenha sido menos exigente na verificação do requisito relativo ao êxito do processo principal: em lugar de estimar a probabilidade da procedência do pedido feito nesse processo (formulação positiva do requisito), o acórdão bastou-se com a avaliação da inexistência de manifestas falta de fundamento da pretensão e de circunstâncias impeditivas da apreciação do seu mérito (formulação negativa).

Antes, o Tribunal considerara já que não estava preenchida a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 120.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ou seja, que não era manifesta a ilegalidade do acto administrativo, razão por que não podia dispensar-se de ajuizar sobre a convergência dos requisitos que apontou para a concessão da requerida suspensão de eficácia.

Ainda neste ponto o Tribunal se não afastou da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – vejam-se, por todos, os acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo de 15 de Setembro de 2004, 13 de Janeiro de 2005 e 9 de Junho de 2005, nos recursos n.ºs. 620/04, 1273/04 e 412/05, respectivamente –, enunciando deste modo os requisitos cumulativos que era exigível que a requerente demonstrasse:

«1) que há fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado, ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal (*periculum in mora*)

2) que não é manifesta a falta de fundamento da pretensão formulada ou a formular no processo principal, nem é manifesta a existência de circunstâncias que obstem ao seu conhecimento de mérito (*fumus boni iuris*)

3) que, devidamente ponderados os interesses públicos e privados em presença, os danos que resultariam da concessão da providência requerida não se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua recusa, nem que possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências».

3.3. Até aqui, a decisão recorrida não merece o desacordo da recorrente.

Acontece que, adiante, o acórdão veio a julgar que não haviam sido alegados e provados factos integradores do requisito *periculum in mora*, abstendo-se, em consequência, de balancear os interesses em presença, tendo em vista verificar se os danos resultantes da suspensão de eficácia do acto não serão maiores dos que os emergentes da sua não suspensão. Isto porque, sendo exigível a presença cumulativa dos três requisitos, a falta de um deles importa, desde logo, que a providência não seja decretada. E, assim, indeferiu o pedido da agora recorrente.

É este segmento da decisão que a recorrente rejeita, condensando a sua crítica nas conclusões 3.ª a 14.ª das suas alegações.

O objecto do recurso salda-se, pois, em saber se está ou não verificado o apontado requisito.

Vale isto por dizer que importa que nos debrucemos sobre a questão que assim se pode formular (de modo, aliás, próximo do usado pela decisão recorrida e, também, do proposto pela recorrente):

Se a eficácia do acto administrativo em causa não for suspensa, corre-se o risco de uma eventual decisão favorável no processo principal se tornar inútil, por, entretanto, se ter consumado uma situação de facto incompatível, ou o de se gerarem prejuízos de reparação de tal modo difícil que não possa reconstituir-se integralmente a esfera jurídica da requerente, como se o acto não tivesse sido praticado?

As alegações do recurso interposto, não obstante o seu facilmente reconhecível mérito, não são, a nossos olhos, de molde a pôr em crise decisiva a bem fundada decisão que nos cumpre apreciar.

Daí que, subscrevendo, no essencial, os seus fundamentos, no limitemos a tecer algumas considerações coadjuvantes, procurando melhor precisar um fundamento que, abordado, embora, no acórdão recorrido, nos parece merecer melhor explicitação.

3.4. Conforme se escreveu no acórdão impugnado, «toda a alegação apresentada pela Requerente com vista à demonstração do “*periculum in mora*” prende-se exclusivamente com os prejuízos e com as gravosas consequências que lhe advêm da imposição legal de prestação da garantia ou de penhora de bens no processo de execução fiscal para obter a suspensão da cobrança coerciva da quantia que lhe foi liquidada em face daquele despacho do SEAF e do consequente Auto de Aceitação da Dação em Pagamento.

Com efeito, no que concerne ao requisito do *periculum in mora*, a Requerente alegou que a suspensão da execução fiscal depende da prestação de garantia idónea, mas que não tem possibilidade de a prestar por qualquer dos meios estabelecidos no n.º 1 do art. 199.º do CPPT dada a grandeza do montante em dívida, pois que como património tem apenas a sua sede, estando as contribuições que recebe dos seus associados afectadas às despesas de organização dos campeonatos profissionais de futebol.

E, acrescenta, caso não preste garantia serão penhoradas as contas bancárias, o que conduzirá à paralisação dos campeonatos profissionais de futebol, com ruinosas consequências para os clubes e sociedades anónimas desportivas integrantes dessas competições, que se verão impedidos de competir e arrecadar receitas, inviabilizando-se também o pagamento pela Requerente das despesas de funcionamento das diversas estruturas que suportam a organização das competições».

A recorrente concretiza claramente nas alegações de recurso (vd. fls. 296) que o seu objectivo, ao instaurar a presente providência, consiste em «manter ou conservar o direito à organização dos campeonatos». Esse direito é ameaçado pela execução fiscal, uma vez que a recorrente não está em condições de obter a sua suspensão, mediante prestação de garantia, por isso que inexoravelmente se seguirá a penhora dos seus depósitos bancários, sem cuja disponibilidade deixará de poder satisfazer as despesas de organização daqueles campeonatos. Daí que a recorrente alegue que a execução do acto administrativo, por via da instauração da execução fiscal, não elimina o seu interesse na suspensão da sua eficácia, pois que «a execução não pode prosseguir», não sendo «legalmente possível avançar para a fase da penhora», o que «permitirá o normal desenrolar das competições» (artigos 391.º a 394.º da petição inicial).

Ou seja, o que nos diz a requerente é que, a prosseguir a marcha da execução fiscal, as suas contas bancárias serão penhoradas e daí resultará



a paralisação dos campeonatos profissionais de futebol, com severas consequências para os clubes participantes e sociedades desportivas. Numa palavra, a providência visa a suspensão da execução, para que possa sobreviver o direito da recorrente à organização das competições desportivas que se disputam sob a sua égide.

3.5. Mas, contra o que é afirmado na conclusão 7ª das alegações de recurso, existe «outra forma de tutelar» a «ameaça invocada pela recorrente», que permite «pô-la a coberto de uma situação lesiva de facto consumado ou, em derradeira alternativa, de prejuízos de difícil reparação».

Essa outra forma, porque capaz de proporcionar uma tutela directa, imediata e definitiva do direito invocado pela recorrente, afasta, só por si, a necessidade (e a possibilidade de ser concedida) tutela cautelar.

Do modo como a própria recorrente configura as coisas, a tutela definitiva do seu direito há-de ser obtida mediante a decisão a proferir no processo principal, que é, como afirma no artigo 34º da petição inicial, a acção administrativa especial.

É sabido que o resultado favorável desta acção será a declaração de nulidade ou a anulação do segmento do acto administrativo contido no seu ponto 7.

Tendo as providências cautelares um carácter instrumental e provisório, relativamente ao processo principal, é pressuposto da sua concessão que sejam capazes de tutelar, preventiva e temporariamente, o mesmo direito a que aquele processo conferirá tutela final – e que esse direito careça de tal tutela transitória.

Na verdade, por força da sua natureza, a tutela provisória não só não pode dar mais do que se obterá com a acção principal, como nem sequer pode produzir o mesmo efeito a título definitivo, com o que resultaria inutilizada a decisão a proferir no processo relativamente ao qual está em relação de instrumentalidade.

Mas também não pode, atendendo à relação existente entre os dois processos, conceder-se, com a medida tutelar, coisa substancialmente diferente daquela que há-de alcançar-se com a acção principal. Mesmo que se admita não ser exigível a completa identidade dos efeitos a produzir definitivamente com aqueles que se alcançam a título temporário, parece patente que não poderá, entre uns e outros, deixar de existir uma proximidade que salvguarde o carácter instrumental e provisório da medida cautelar, de tal modo que sempre se possa dizer, desta, que está em relação de intrumentalidade e provisoriedade.

O que não acontece no nosso caso.

A eventual decisão final favorável que a recorrente venha a obter na acção administrativa especial não terá como efeito directo e imediato senão o desaparecimento da ordem jurídica do ponto 7. do despacho em crise. Não afastará, directamente, o perigo de não poder satisfazer as despesas de organização dos campeonatos nacionais de futebol por os seus depósitos bancários terem sido penhorados. Deve, todavia, admitir-se que possa decorrer dessa decisão judicial, reflexamente, a extinção da execução – mas isso é coisa diferente do que agora persegue a recorrente, que é, **na pendência da execução**, o afastamento do risco da efectivação da penhora dos seus depósitos bancários.

Porém, a recorrente não só tem ao seu alcance, para conseguir a extinção definitiva da execução fiscal, a respectiva oposição, como lhe é facultado, para evitar a penhora, requerer a prestação de garantia ou, em caso de impossibilidade de a prestar, conforme aqui alega,

pedir a sua dispensa, nos termos do disposto nos artigos 52º nº 4 da Lei Geral Tributária e 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim obterá tutela directa, efectiva e definitiva do seu direito à realização dos campeonatos de futebol.

É verdade que, em abstracto, nem sempre há possibilidade de o executado deduzir oposição à execução contra si instaurada. Designadamente, essa possibilidade não existe, em regra, quando os fundamentos a invocar se relacionam com a legalidade, em concreto, da dívida exequenda. Porém, no caso, parte da matéria que a recorrente alega na presente providência consubstancia fundamentos que se integram na previsão do nº 1 do artigo 2º4º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Como assim, não há obstáculo a que a recorrente se oponha à execução fiscal para a qual foi já citada, obtendo a suspensão do processo executivo e evitando a penhora dos seus depósitos bancários.

Deste modo, a suspensão de eficácia do acto administrativo requerida pela agora recorrente não só não é adequada a assegurar a utilidade da sentença a prolatar na acção administrativa especial (cfr. o artigo 112º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), como a providência requerida não está, relativamente àquela acção principal, numa situação de instrumentalidade e provisoriedade.

É na linha destas considerações que merece o nosso acordo o aresto impugnado, quando afirma que «(...) os prejuízos alegados não se relacionam com a impossibilidade de execução da sentença que venha a julgar nulo o despacho que fixou a responsabilidade da Requerente pela diferença das receitas obtidas, pois que a matéria alegada não se prende com o perigo de, caso a providência não seja decretada, sobrevir a inutilidade da decisão que decreta a nulidade desse despacho por se ter consumado uma situação de facto incompatível com essa decisão, isto é, de a sentença que julgue nulo o despacho se tomar uma decisão puramente platónica, inútil e ineficaz.

(...) os efeitos negativos derivados da pendência da acção que o Requerente pretende evitar não se subsumem ao perigo de infrutuosidade da sentença a proferir no processo principal.

Nem, tão pouco, se subsumem ao perigo de retardamento da tutela que vier a ser conferida pela decisão do processo principal pois que a materialidade alegada não se reporta às razões que levam a recear pela dificuldade do restabelecimento da situação que deveria existir se a conduta ilegal não tivesse tido lugar, não se reporta à produção de prejuízos causados por uma difícil reintegração da legalidade, mas aos prejuízos causados pelo facto de o legislador ter imposto, como condição para a suspensão da cobrança de qualquer dívida tributária, a prestação de garantia ou a penhora de bens suficientes para garantir a totalidade da dívida e do acrescido».

(...) Assim, a alegada incapacidade financeira da Requerente para prestar garantia idónea a fim de obter a suspensão da execução fiscal, e os invocados prejuízos que lhe advém da penhora das suas contas bancárias para obter esse mesmo efeito, não preenchem o requisito do *periculum in mora* previstos no art. 120º do CPTA, não se enquadram na categoria dos *prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal* que são susceptíveis de fundamentar a providência conservatória delineada nesse preceito».

O que basta para que a providência requerida não deva ser decretada e que, consequentemente, o presente recurso jurisdicional não mereça ser provido.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto impugnado.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 10 de Agosto de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Alberto Augusto Oliveira* — *Fernanda Xavier*.

## Acórdão de 17 de Agosto de 2005.

### Assunto:

*Reclamação. Artigo 276.º do CPPT.*

### Sumário:

*Optando o recorrente por se dirigir ao mesmo órgão da execução fiscal solicitando a revogação do despacho que havia decretado «a reversão» contra o depositário não atribuindo a lei a este requerimento relevância interruptiva ou suspensiva do prazo de reclamação daquele despacho, como não atribui a lei tal relevância ao despacho que sobre este requerimento venha a ser proferido, decorrido o prazo para o exercício do eventual direito de reclamar, ocorre caso julgado relativamente ao dito despacho, pois que podia o ora recorrente do mesmo ter interposto reclamação nos termos do artigo 276.º do CPPT, no prazo de 10 dias, por força do artigo 277.º do mesmo diploma legal.*

Processo n.º 925-05.

Recorrente: António Manuel Fernandes de Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. António Manuel Fernandes de Oliveira recorre da decisão que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, rejeitou a reclamação por não lhe assistir já o direito a socorrer-se do meio processual que utilizou.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - Por sentença proferida no âmbito do presente processo pelo tribunal a quo o tribunal considerou que o despacho impugnado objecto da reclamação se limitou “a confirmar o anteriormente proferido em 14 de Dezembro de 2004, pelo qual decidira proceder à execução do ora (recorrente) por incumprimento dos deveres de fiel depositário”

2 - E como tal, o acto impugnado, “não lesivo, por si, de qualquer direito ou interesse legítimo do ora reclamante (...) não se integra nas decisões passíveis da reclamação prevista no artigo 276º CPPT”

3 - Na verdade, considera o tribunal que “o despacho confirmado, o de 14 de Dezembro esse, sim, lesivo de direitos e interesses protegidos do ora reclamante, ao decidir proceder à execução, teria cabido reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT”

4 - Diz o tribunal de 1ª instância que, porém, deixou o ora recorrente “caducar o prazo dez dias no nº 1 do artigo 277º do CPPT, já que, desse despacho foi notificado em 16 de Dezembro (fls. 233 e 234 do processo de execução) e a reclamação foi apresentada no órgão de execução fiscal no dia 7 de Março de 2005, concluindo assim que “não assistia já, ao (ora recorrente) o direito de socorrer-se do meio processual que utilizou”.

5 - Com o mais alto respeito pela douta sentença proferida pelo tribunal a quo, não concorda o recorrente com a tese expendida no mesmo quanto à mera confirmatividade do despacho impugnado.

6 - Em primeiro lugar, porque a sentença desconsidera por completo a sequência do processo na qual se insere o requerimento apresentado pelo recorrente em 21 de Dezembro.

7 - Importante será lembrar que o recorrente foi notificado a 16 de Dezembro de que fora ordenada a reversão contra si, nos termos da alínea a) do artigo 233º do Código de Processo e Procedimento Tributário, sem prejuízo do procedimento criminal previsto no artigo 854º do Código do Processo Civil, pelo que deveria o ora recorrente num prazo de 5 dias proceder ao pagamento da quantia de €207959,84.

8 - O recorrente não pode deixar de enfatizar o prazo concedido de 5 dias pelo órgão de execução fiscal.

9 - Na verdade, o órgão de execução fiscal não fixou este prazo discricionariamente.

10 - O prazo concedido resulta da própria lei, maxime, do artigo 854 nº2 do Código de Processo Civil.

11 - Esta norma dispõe que “se (o depositário) não os apresentar dentro de cinco dias e não justificar a falta, é logo ordenado o arresto em bens do depositário suficientes para garantir o valor do depósito e das custas e despesas acrescidas, sem prejuízo de procedimento criminal; ao mesmo tempo é executado, no próprio processo, para o pagamento daquele valor e acréscimos”

12 - O recorrente sublinha o prazo concedido para o efeito de explicar a este Alto Tribunal que não pode proceder a leitura feita pelo tribunal a quo quanto a uma pretensa confirmatividade do despacho reclamado relativamente ao despacho notificado ao recorrente a 16 de Dezembro de 2004.

13 - Desde logo porque com o requerimento apresentado pelo recorrente a 21 de Dezembro o recorrente apresenta a sua justificação, nos termos do nº2 do 854º do CPC, para não apresentar no prazo concedido pelo órgão de execução fiscal a quantia em causa.

14 - A resposta do órgão de execução fiscal ao requerimento não pode, por isso, traduzir-se nunca numa mera confirmação, pois, em causa estará sempre a validação ou não pelo órgão de execução fiscal dos motivos invocados pelo depositário a título de justificação da não entrega da quantia em causa.

15 - Resposta que, independentemente de ser no sentido da aceitação ou não da justificação do depositário para a não entrega das quantias em causa, por natureza, não tem a mesma identidade do despacho que ordena a reversão da execução contra o depositário, despacho este que lhe é lógica e processualmente prévio.

16 - Assim, na opinião do recorrente, porque o requerimento apresentado a 21 de Dezembro pelo recorrente introduz e justifica por si só um pressuposto diverso de quaisquer pressupostos tidos em conta aquando do despacho que ordenou a reversão, não assiste razão à douta sentença no que toca à interpretação dos despachos em causa — o despacho que ordena a reversão e o despacho que responde ao requerimento apresentado a 21 de Dezembro —, mormente no que se refere à relação, que diz ser de confirmatividade, entre os mesmos.

17 - Como assinala a jurisprudência (entre outros, Acórdão do STA de 1-02-2005 o acto só é meramente confirmativo se se mantiverem os pressupostos de facto e de direito em que se baseou o acto confirmado. E manifestamente não parecer o caso.

Por mera cautela,

18- Assinala o referido Acórdão que “para que um acto se possa considerar confirmativo de outro, torna-se necessário que tenham por pressupostos a mesma situação fáctica e o mesmo regime jurídico, mas também que seja utilizada a mesma fundamentação”

19 - Pelo que se, para o efeito de afastar a ideia de confirmatividade, os argumentos ora invocados não colhem, o recorrente não pode deixar de assinalar que, não obstante a identidade entre os despachos em causa no que toca à decisão final e aos seus efeitos jurídicos, a fundamentação a que o órgão de execução fiscal se socorre para o efeito de manter a reversão da execução contra o depositário, ora recorrente, é sustentada noutros fundamentos jurídicos que não apenas os que decorriam do despacho de reversão inicial.

20 - Na realidade, com o requerimento apresentado a 21 de Dezembro, o órgão de execução fiscal - fosse qual fosse a qualificação jurídica que desse a esse mesmo requerimento; fosse qual fosse o entendimento perflhado sobre a inserção desse requerimento no processo de execução fiscal em curso - via-se confrontado, pela primeira vez, com a posição do ora recorrente quanto à questão da reversão da execução contra si e com os fundamentos por este aduzidos para justificar a não entrega das quantias solicitadas.

21 - Ora tendo o órgão de execução fiscal interpretado o requerimento apresentado pelo recorrente a 21 de Dezembro como mera petição destinado a pôr em causa a reversão ordenada contra si, a verdade é que órgão de execução fiscal, tendo mantido a sua decisão final, não deixou de alargar a sua fundamentação, mormente para afastar a argumentação defendida pelo ora recorrente.

22 - Este alargamento verifica-se efectivamente com meridiana clareza se atentarmos e compararmos o despacho que ordena a reversão (e a informação que o sustenta) notificados ao recorrente a 16 de Dezembro de 2004 e o despacho que, na sequência do requerimento apresentado a 21 de Dezembro, o órgão de execução fiscal proferiu.

23 - Efectivamente, no primeiro caso, o acto que ordena a reversão basta-se com a referência à responsabilidade do ora recorrente nos termos da alínea a) do artigo 233º do CPPT.

24 - Por outro lado, o acto que responde ao requerimento apresentado a 21 de Dezembro, face à posição defendida pelo ora recorrente naquele requerimento sobre a não incidência sobre si de qualquer dever de apresentação de bens, ainda que escudado na responsabilização por força do artigo 233º do CPPT, densifica a fundamentação utilizada no primeiro caso, introduzindo, nomeadamente, a sua interpretação sobre

os deveres do depositário na penhora de rendimentos periódicos, para o efeito precisamente de sustentar a referida responsabilização.

25 - Ora, aponta a jurisprudência que “não é meramente confirmativo o acto administrativo que, mantendo embora, o indeferimento decidido em acto anterior, invoca um novo fundamento de direito que não constava da motivação do acto primário” (Acórdão do STA de 16-03-2004)

26 - Acresce que, além da defesa apresentada pelo recorrente sobre a não incidência sobre si de qualquer dever de apresentação de bens, este apresentou ao órgão de execução fiscal factos relativos ao rendimento líquido real do bingo durante o período em causa que punham em causa no plano dos factos o apuramento feito pelos serviços da administração fiscal aquando da fixação do valor semanal penhorado das receitas do bingo concessionado ao Clube de Futebol Estrela da Amadora.

27 - Factos respeitantes ao devedor, mas que naturalmente, e ocorrendo a reversão, importam ao depositário, que nessa qualidade, e nos termos e para os efeitos do 854º n.º2 do CPC, lhe são lícitos apresentar por forma a justificar a não entrega das quantias depositadas.

28 - O despacho ainda que de forma não explícita, e menos ainda aprofundada, aprecia neste despacho estes factos: “Pese embora o facto de ter sido solicitada a redução de verbas penhoradas, foi já o peticionário notificado em 14/12/2004 pelo of.º nº 14380 de que a sua pretensão havia sido indeferida, sem que tivesse deduzido, em tempo oportuno qualquer recurso da decisão tomada”

29 - Sob a pretensa preclusão do direito de agir do depositário sobre uma situação que o órgão de execução fiscal alega ter-se formado caso decidido, desconsiderando o que ora se disse sobre a licitude de apresentação de quaisquer factos pelo depositário que importem e relevem no que toca à justificação da não entrega das quantias depositadas, o órgão de execução fiscal não deixa, ainda que para não os relevar e afastar, de apreciar os factos, sustentados documentalmente, levados ao seu conhecimento pelo recorrente.

30 - Não é, por isso, também o acto em causa meramente confirmativo.

31 - Refere o Acórdão do STA de 1-02-05 que “não tem carácter meramente confirmativo (...) se na apreciação da reclamação foram apreciados e desvalorizados novos meios de prova, não tidos em conta no primeiro despacho de indeferimento”

Por isso requer a anulação da decisão proferida pelo tribunal de 1ª instância, com as demais consequências legais.

2.1. A decisão recorrida tem o seguinte teor:

“ANTÓNIO MANUEL FERNANDES DE OLIVEIRA, vem, ao abrigo do art. 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, reclamar do despacho de que, com a do respectivo ofício de notificação, junta cópia sob a designação de doc. 1.

Trata-se de despacho proferido, em 11 de Fevereiro de 2005, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 1, no processo de execução fiscal que, com o nº 3131200301039067, corre termos contra o Clube de futebol Estrela da Amadora — fls. 277 do Processo de execução.

Por tal despacho, de que o Reclamante foi notificado em 23 de Fevereiro de 2005 - fls. 278 e 280 do processo de execução — o Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 1, indeferiu o requerimento formulado pelo Reclamante a fls. 245 do processo de execução (de que vem junta

cópia com a p.i., como doc. 2), pelo qual era pedida a revogação do despacho de 14 de Dezembro de 2004 e, expressamente, manteve tal despacho, confirmando-o.

Pelo despacho de 14 de Dezembro de 2004, que consta fls. 230 do processo de execução, foi decidido, nos termos do art. 233º, al. a), do CPPT, proceder à execução do ora Reclamante, na qualidade de fiel depositário, pelo valor em dívida naquela data, por incumprimento da obrigação em que foi investido.

Nos termos do art. 276º do CPPT, “as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância, que, nos termos do nº 1 do art. 277º, “será apresentada no prazo de 10 dias após a notificação da decisão”.

Não se levanta qualquer dúvida quanto à legitimidade do fiel depositário, executado com fundamento no incumprimento dos deveres em que foi investido, lançar mão da reclamação prevista no art. 276º do CPPT. Trata-se da situação aí prevista: decisão proferida pelo órgão da execução fiscal que no processo afecta os seus direitos como terceiro.

A questão que, neste caso, se levanta é a de saber se a decisão que afecta os direitos do Reclamante é a constante do despacho objecto desta reclamação.

Por tal despacho, o Chefe do Serviço de Finanças de Amadora I limitou-se a confirmar o anteriormente preferido em 14 de Dezembro de 2004, pelo qual decidira proceder à execução do ora Reclamante por incumprimento dos deveres de fiel depositário.

Sendo um acto confirmativo, como tal, não lesivo, por si, de qualquer direito ou interesse legítimo do ora Reclamante, o despacho que aqui é posto em causa não se integra nas decisões passíveis da reclamação prevista no art. 276º do CPPT.

Ao contrário, do despacho confirmado, o de 14 de Dezembro de 2004, esse, sim, lesivo de direitos e interesses protegidos do ora Reclamante, ao decidir proceder à sua execução, teria cabido reclamação ao abrigo do art. 276º do CPPT.

Mas o ora Reclamante não optou por essa via, tendo deixado caducar o prazo de dez dias previsto no nº1 do art 277º do CPPT, já que, desse despacho foi notificado em 16 de Dezembro de 2004 (fls. 233 e 234 do processo de execução) e a Reclamação foi apresentada no órgão de execução Fiscal em 7 de Março de 2005 — fls. 2.

Assim, porque o despacho objecto desta Reclamação, sendo confirmativo, não se integra na previsão do art. 276º do CPPT e porque, quanto ao despacho confirmado, à data em que a Reclamação foi deduzida, há muito tinha expirado o prazo de 10 dias, previsto no art. 277º do CPPT, não assistia, já, ao Reclamante o direito a socorrer-se do meio processual que utilizou.

Termos em que decido rejeitar a Reclamação.”.

2.2. Os referidos despachos de 14-12-2004 e de 11-02-2005 têm, respectivamente, o seguinte teor:

“Face ao que vem informado, e porque ao fiel depositário cabe a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação em que foi investido reverta a execução, nos termos da al. a) do artigo 233º do CPPT, contra António Manuel Fernandes de Oliveira, pelo valor em dívida a esta data, sem prejuízo do procedimento criminal previsto no artigo 854º do CPC.

Notifique-se para, no prazo de 5 (cinco) dias regularizar a situação mediante pagamento da quantia de € 207959,84 (duzentos e sete mil novecentos e cinquenta e nove euros e oitenta e quatro cêntimos) sob pena de a acção prosseguir com o arresto imediato em bens próprios do depositário, suficientes para garantia daquele valor.

D.N..

Amadora, 14 de Dezembro de 2004”

“Vem o ilustre mandatário, no documento junto aos autos de fls 245 a 272, alegar, no caso em apreço, que a obrigação do Fiel Depositário não é de guardar bens móveis ou imóveis por se tratar de uma penhora incidente sobre receitas, e, incertas.

Ora, se é certo que efectivamente não houve bens colocados à sua guarda a verdade é que, a penhora em causa não dispensa a nomeação de um Fiel Depositário, e, por isso, o cumprimento de todas as obrigações inerentes a essas funções conforme dispõe o artº 1185º do Código Civil e mencionadas no requerimento em apreciação.

Aliás, como resulta dos artigos 228º e 229º do CPPT na penhora de rendimentos é sempre nomeado um Fiel Depositário que deverá incidir sobre o devedor dos rendimentos, que não ficará exonerado da obrigação se os pagar ao executado, o que no caso vertente, se os não depositou a favor da execução, obviamente que os colocou à disposição do Clube de Futebol Estrela da Amadora, executado nos presentes autos, e, como tal, não poderá deixar de ser executado o responsável nomeado por força do artº 233º do mesmo diploma legal.

Assim sendo, deveria ter depositado à ordem do Serviço de Finanças as quantias a que semanalmente estava obrigado e que no acto da penhora as aceitou sem quaisquer reservas, tendo o montante da penhora resultado do exame que para o efeito foi efectuado na escrita do CFEA.

Pese embora o facto de ter sido solicitada a redução das verbas penhoradas, foi já o peticionário notificado em 14/12/2004 pelo ofº nº 14380 de que a sua pretensão havia sido indeferida, sem que tivesse sido deduzido, em tempo oportuno qualquer recurso da decisão tomada.

Pelo exposto, indefere-se o requerido e mantém-se o meu despacho de 14 de Dezembro de 2004 que executa o Fiel Depositário, Senhor António Manuel Fernandes de Oliveira, pela importâncias que deveria ter depositado e o não fez, sem prejuízo de se comunicar ao Tribunal próprio, para procedimento criminal.

Notifique.

Amadora, 11 de Fevereiro de 2005”.

3.1. A decisão recorrida rejeitou a reclamação por não assistir, já, ao ora recorrente o direito a socorrer-se da dita reclamação, nos termos do artº 276º do CPPT, referentemente ao despacho de 11-02-2005, pois que deveria ter exercitado tal direito quando foi notificado do despacho de 14-12-2004 uma vez que, na perspectiva da decisão em recurso, aquele despacho seria confirmativo deste.

É que aquele despacho de 11-02-2005 “que indeferiu o requerimento formulado pelo Reclamante a fls. 245 do processo de execução... pelo qual era pedida a revogação do despacho de 14 de Dezembro de 2004”, expressamente, manteve este confirmando-o tendo sido notificado, em 23 de Fevereiro de 2005, ao ora recorrente.

Acrescenta que aquele despacho de 14 de Dezembro de 2004 decidiu “nos termos do art. 233º, al. a), do CPPT, proceder à execução do ora Reclamante, na qualidade de fiel depositário, pelo valor em dívida naquela data, por incumprimento da obrigação em que foi investido.”.

3.2. O recorrente questiona a confirmatividade do despacho posterior relativamente ao que antes havia sido proferido sustentando, em síntese, que “o recorrente foi notificado a 16 de Dezembro de que fora ordenada a reversão contra si, nos termos da alínea a) do artigo 233º do Código de Processo e Procedimento Tributário, sem prejuízo do procedimento criminal previsto no artigo 854º do Código do Processo Civil, pelo que deveria a ora recorrente num prazo de 5 dias proceder ao pagamento da quantia de € 207959,84” (conclusão 7ª) pois que “com o requerimento apresentado... a 21 de Dezembro o recorrente apresenta a sua justificação, nos termos do nº2 do 854º do CPC, para não apresentar no prazo concedido pelo órgão de execução fiscal a quantia em causa (conclusão 13ª).

Acrescenta que a resposta do órgão de execução fiscal ao requerimento não pode, por isso, traduzir-se nunca numa mera confirmação, pois, em causa estará sempre a validação ou não pelo órgão de execução fiscal dos motivos invocados pelo depositário a título de justificação da não entrega da quantia em causa

3.3. A primeira questão que importa apreciar prende-se com o facto de saber se os despachos em questão, proferidos pelo órgão de execução fiscal, podem integrar verdadeiros actos administrativos aos quais seria aplicável a teoria do denominado acto confirmativo.

É que para o recorrente ainda que ocorresse identidade entre os despachos em causa no que toca à decisão final e aos seus efeitos jurídicos, a fundamentação de que o órgão de execução fiscal se socorre para o efeito de manter a reversão da execução contra o depositário é sustentada noutros fundamentos jurídicos que não apenas os que decorriam do despacho de reversão inicial pois que o órgão de execução fiscal viu-se confrontado, pela primeira vez, com a posição do ora recorrente quanto à questão da reversão da execução contra si e com os fundamentos por este aduzidos para justificar a não entrega das quantias solicitadas (por não haver da parte do depositário a obrigação, de entregar os bens já que tal obrigação seria do clube e ainda por questionar o rendimento líquido do bingo) já que no primeiro caso, o acto que ordena a reversão basta-se com a referência à responsabilidade do ora recorrente nos termos da alínea a) do artigo 233º do CPPT e no acto que responde ao requerimento apresentado a 21 de Dezembro introduzindo interpretação sobre os deveres do depositário na penhora de rendimentos periódicos, para sustentar a referida responsabilização.

É certo que vem afirmando a jurisprudência que o acto só é meramente confirmativo se se mantiverem os pressupostos de facto e de direito em que se baseou o acto confirmado, que não é meramente confirmativo o acto administrativo que, mantendo embora, o indeferimento decidido em acto anterior, invoca um novo fundamento de direito que não constava da motivação do acto primário e que não tem carácter meramente confirmativo se na decisão da reclamação foram apreciados e desvalorizados novos meios de prova, não tidos em conta no primeiro despacho de indeferimento, conforme sustenta o recorrente.

Contudo o processo de execução fiscal é considerado não um processo ou procedimento administrativo mas antes um processo de natureza judicial, tal como resulta do artº 103º da LGT o qual expressamente estabelece que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial”.

Tudo isto, conforme estabelece o mesmo preceito legal, “sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional” sendo, ainda, “garantido aos interessados

o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária”.

Nesta perspectiva tem-se entendido que o processo de execução fiscal “já está na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase que corre termos perante as autoridades administrativas, não havendo, assim, (com a reclamação a que se refere o artº 276º do CPPT) uma introdução do processo em juízo” (cfr. CPPT Anotado, Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, p. 1043).

Daí que notificado o ora recorrente do despacho de 14-12-2004, o qual, face à não entrega da quantia penhorada pelo depositário, ordenou que “reverta a execução, nos termos da al. a) do artigo 233º do CPPT, contra António Manuel Fernandes de Oliveira, pelo valor em dívida a esta data, sem prejuízo do procedimento criminal previsto no artigo 854º do CPC” e, ainda, para, “no prazo de 5 (cinco) dias regularizar a situação mediante pagamento da quantia de € 207959,84, sob pena de a acção prosseguir com o arresto imediato em bens próprios do depositário, suficientes para garantia daquele valor” poderia o mesmo recorrente de tal despacho reclamar, nos termos do artº 276º e 277º do CPPT.

Optou diversamente por se dirigir ao mesmo órgão da execução fiscal solicitando, cfr. fls. 17 a 24 e particularmente a parte final de fls. 24, a revogação “do despacho proferido a 14 de Dezembro, decidindo-se, assim, pela não reversão contra o aqui recorrente”.

A este requerimento não atribui a lei relevância interruptiva ou suspensiva do prazo de reclamação daquele mesmo despacho de 14-12-2004 como não atribui a lei tal relevância ao despacho que sobre este requerimento venha a ser proferido.

Daí que, decorrido o prazo para o exercício do eventual direito de reclamar, ocorra caso julgado relativamente ao dito despacho de 14-12-2004 pois que podia o ora recorrente do mesmo. ter interposto reclamação nos termos do artº 276º do CPPT, no prazo de dez dias, por força do artº 277º do mesmo diploma legal.

A formação de tal caso julgado conduz à preclusão do direito que o recorrente pretende exercitar na reclamação.

Numa outra perspectiva pode afirmar-se que decorrido o mencionado prazo de dez dias ocorre intempetividade da reclamação instaurada decorrido tal prazo contra o despacho que se podia ter questionado.

E a decisão recorrida não deixa de acolher este último entendimento ainda que fundamentando-se no mencionado acto confirmativo.

A consequência daquele caso julgado ou da intempetividade relativamente ao despacho de 14-12-2004 sempre seria a rejeição da mesma reclamação dirigida ao tribunal por ilegalidade na sua interposição.

Assim sendo é de manter a decisão recorrida que rejeitou a reclamação por já não ter o reclamante o direito de se socorrer do meio processual que utilizou ainda que com fundamentação não coincidente com a da decisão ora em recurso.

Fica, por isso, prejudicado o conhecimento das questões de fundo, suscitadas pelo recorrente, no requerimento dirigido ao órgão de execução, e relativas à existência ou não do dever do depositário de entregar as quantias penhoradas ao executado e da relevância ou não da proporção entre a quantia penhorada e o rendimento líquido do bingo.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente fixando-se em 1/6 a procuradoria.

Lisboa, 17 de Agosto de 2005. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Madeira dos Santos.

## Acórdão de 24 de Agosto de 2005.

### Assunto:

*Nulidades insanáveis em processo de execução fiscal. Falta de citação e de requisitos essenciais do título executivo. Citação de responsáveis subsidiários.*

### Sumário:

- I — A citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal, deve conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação — artigo 22.º, n.º 4, da LGT.*
- II — A omissão de tais elementos não determina a falta de citação ou dos requisitos essenciais do título executivo — artigo 165.º, n.º 1, do CPPT.*
- III — Mas, quando muito, mera nulidade da citação, a conhecer na sequência de arguição dos interessados no prazo da oposição — artigo. 198.º do CPC e 203.º, n.º 1, do CPPT.*

Recurso: 934/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Arménio Batista do Amaral.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do TAF de Coimbra, que declarou «a nulidade do processo de execução, a partir da citação e a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente».

Fundamentou-se o decidido em que a omissão, na citação do responsável subsidiário, dos elementos constantes do art. 22.º, n.º 4, *in fine*, da LGT - os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais - «terá necessariamente de enquadrar-se na falta de requisitos do título executivo» que, além do mais, tem «uma função de informar o executado sobre a dívida que se executa» pelo que a respectiva sanação terá de ser feita até ao momento em que se faz a citação.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei [art. 165.º, n.º 1, al. b) do CPPT] ao caso concreto;

2 - Entendeu a Meritíssima Juiz *a quo* existir “nulidade insanável da citação”, derivada da falta de junção dos elementos essenciais e da fundamentação das liquidações, o que consubstanciaria o vício da “falta de requisitos do título executivo”;

3 - Não se concorda com as consequências imputadas na decisão à falta de junção da fundamentação das liquidações à citação;

4 - Os requisitos essenciais do título executivo, cuja falta pode constituir nulidade insanável nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT, são os previstos, taxativamente, nas várias alíneas do n.º 1 do art. 163.º do CPPT;

5 - O requisito previsto na alínea e), da menção da natureza e proveniência da dívida não pode ser entendido como devendo conter os elementos essenciais da liquidação e a sua fundamentação;

6 - Para que tal requisito se considere cumprido basta indicar o tributo a que se refere a dívida, a respectiva liquidação e o período a que respeita;

7 - Devem considerar-se perfeitos os títulos executivos que contenham as indicações acima referidas, bem como os restantes requisitos previstos nas alíneas a) a d) do n.º 1 do art. 163.º do CPPT - o que não foi posto em causa na decisão recorrida;

8 - A Meritíssima Juiz *a quo* reconhece que não existe falta de citação [alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT];

9 - Assim, não existe, no caso concreto, nulidade insanável em processo de execução fiscal,

10 - na medida em que a falta de junção à citação dos elementos essenciais da liquidação e da respectiva fundamentação não se integra nas faltas que a podem provocar;

11 - Essa falta constituirá, no máximo, um vício da própria citação,

12 - o qual se deve considerar sanado se o interessado não requerer, dentro do prazo previsto no n.º 1 do art. 37.º do CPPT, a notificação de tais elementos;

13 - E mesmo que assim não seja entendido, tal falta, quando muito, será geradora de uma nulidade da própria citação;

14 - A decisão recorrida erra, na medida em que reduz as nulidades em processo de execução fiscal às indicadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT, que, nas condições ali referidas, são insanáveis;

15 - No entanto, existem outras, tais como as nulidades da própria citação, que também são nulidades em processo de execução fiscal, mas não são insanáveis;

16 - A sentença ainda delimitou a questão a decidir, referindo que a mesma se prendia com “a nulidade da citação de responsável subsidiário, por não vir acompanhada dos elementos das respectivas liquidações incluindo a fundamentação nos termos legais (art. 23.º, n.º 4 da LGT)”;

17 - No entanto, passou, logo de seguida, para a análise do regime das nulidades insanáveis em processo de execução fiscal,

18 - apesar da breve e inconsequente referência à nulidade da citação, a fls. 4, 2.º § da decisão.

19 - Nos termos do art. 198.º, n.º 1 do CPC, tal nulidade existe “quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades, prescritas na lei.”

20 - Exigindo a lei o cumprimento de determinadas formalidades para a citação dos responsáveis subsidiários - n.º 4 do art. 22.º da LGT - a sua falta constituirá (a não ser considerado o entendimento acima exposto) uma nulidade da própria citação, cujo regime é o da norma indicada;

21 - O executado teria, assim, de arguir a nulidade, nos termos do n.º 2 do art. 198.º do CPC, no prazo “indicado para a contestação”, ou seja, no prazo de que dispunha para deduzir oposição, prazo esse de 30 dias contados da citação;

22 - O autor foi citado como responsável subsidiário em 18/06/2001 - facto constante em 3.º do probatório;

23 - Só em 11/02/2005 veio o executado arguir a nulidade da citação perante o órgão de execução fiscal - 7.º do probatório;

24 - O que significa que, nos termos do regime legal referido, tal arguição foi, claramente, extemporânea,

25 - razão pela qual, a irregularidade de que pudesse padecer a citação se tem que considerar sanada, pelo decurso do tempo sem arguição.

26 - O próprio executado veio, em 27/03/2002, ao processo de execução fiscal requerer a redução da penhora do vencimento para 1/6, não tendo invocado a existência de qualquer vício.

27 - Finalmente, e ainda que assim não se entenda, e se considere que se está perante um vício de falta de requisitos essenciais do título executivo, ainda assim, não se concorda com a decisão de que tal falta não pode ser suprida por prova documental, único caso em que seria uma nulidade insanável;

28 - Se o executado requerer a notificação da fundamentação das liquidações, ao abrigo do art. 37.º do CPPT, e optar por reclamar, impugnar ou mesmo deduzir oposição (nos casos em que possa discutir nesta a legalidade do acto de liquidação), o prazo para o uso destas faculdades apenas começará a contar a partir da notificação que contenha os elementos pretendidos;

29 - Não podendo, assim, dizer-se, como na decisão recorrida, que se dá um encurtamento dos prazos;

30 - Tal falta pode ser suprida por prova documental, não consubstanciando uma nulidade insanável.

Nestes termos e com o douto suprimento de V. Ex.as, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por douto acórdão que julgue improcedente a reclamação.»

E, contra-alegando, concluiu, por sua vez, o ora recorrido Arménio Batista do Amaral:

«1) Vem a FP recorrer da douta sentença que julgando procedente a reclamação, declarou a nulidade da citação do ora recorrido e a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente.

2) Não tem porém razão alguma a recorrente, conforme se colhe das douts considerações constantes da douta sentença recorrida e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas por economia processual.

3) Em ampliação do recurso: nos termos das disposições combinadas dos arts. 23.º, n.º 4 e 22.º, n.º 4 da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, a fim de poderem reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor principal.

4) A citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação incluindo a respectiva fundamentação. O que bem se compreende se se atentar em que o reclamante não é o executado originário, pelo que pode não conhecer, e não tem tal obrigação, os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário.

5) Dispõe o art. 165.º, n.º 1 do CPPT que “são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: a) a falta de citação quando possa prejudicar a defesa do interessado”, consagrando o 4 que “as nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”, sendo pois certo que: “O regime de conhecimento e arguição das nulidades no processo tributário é mais lato do que o aplicável no processo civil (cfr. arts. 202.º e 204.º

do CPC) - CPPT anotado e comentado por Alfredo Sousa, pág. 411, não se aplicando conforme sustenta a recorrente o consagrado no art. 198.º do CPC.

6) No caso em causa, existe prejuízo para a defesa do ora recorrido, na medida em que por força da omissão da comunicação da fundamentação legal das liquidações, vê-se impossibilitado de impugnar judicialmente aquelas.

7) E bem assim o exercício do direito de oposição à execução saiu afectado porque foi omitida a indicação da proveniência das dívidas revertidas, não sendo indicados nos títulos nem em qualquer outros documentos elementos que permitissem ao ora recorrente saber todos os factos tributários que estão subjacentes à dívida exequenda, pelo que, o direito de defesa foi completamente prejudicado.

8) Os responsáveis fiscais subsidiários têm os mesmos direitos, quanto à dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, do devedor principal, sendo as reclamações a que se reporta o n.º 4 do art. 22.º da LGT são a reclamação graciosa (regulada nos arts. 68.º a 77.º do CPPT), o pedido de revisão do acto tributário (previsto no art. 78.º da LGT) e o pedido de revisão da matéria colectável, regulado nos arts. 91.º e 92.º do mesmo diploma, acrescendo a impugnação judicial que está regulada nos arts. 99.º e seguintes do CPPT.

9) Estas faculdades de impugnação graciosa e judicial do acto tributário e de oposição à execução fiscal podem ser usadas cumulativamente, de modo autónomo, com invocação dos fundamentos próprios de cada um desses meios processuais, pelo que, diferentes têm também que ser os elementos a transmitir ao contribuinte para que este possa lançar mão de todos os meios de defesa ao seu dispor, de acordo com o princípio do acesso ao direito e à justiça.

10) Veja-se que, caso as liquidações se fundem no exercício de tributar por métodos indirectos, o que se desconhece, ainda o contribuinte pode apresentar o pedido de revisão da matéria colectável, que é um meio gracioso de impugnar a decisão administrativa de fixação da matéria colectável, cuja utilização é obrigatória quando a matéria colectável for fixada através de métodos indirectos, nos termos dos art. 87.º a 90.º da LGT ou quando se pretende questionar os pressupostos da utilização de métodos indirectos de avaliação desta (art. 86.º, n.º 5 da LGT).

11) É inaceitável o argumento da recorrente de chamar à colação o art. 37.º do CPPT, pois que tal norma apenas contempla a possibilidade de o contribuinte poder fazer utilização daquela faculdade legal e, não o tendo feito, deve a Administração Fiscal ser onerada pelo facto de ter praticado um acto de citação nulo.

12) A citação efectuada não cumpriu as formalidades essenciais que na lei se consagram para o efeito, sendo a sanção para tal o decretamento da nulidade da mesma e a sua repetição.

Termos em que e nos mais de direito deve o recurso apresentado ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais.»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, devendo julgar-se improcedente a reclamação apresentada, já que a nulidade do processo de execução fiscal, por falta dos requisitos essenciais do título executivo, nos termos do art. 165.º, n.º 1, al. b), apenas ocorre quando lhe falte algum dos requisitos indicados no n.º 1 do seu art. 163.º, neles se não incluindo os elementos essenciais da liquidação e a sua fundamentação, cuja omissão, na citação do

responsável subsidiário, poderá ser suprida nos termos e com os efeitos previstos no art. 37.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, sob pena de sanção.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Foi instaurada execução fiscal n.º 3050-99/601000390 e apensos, em 05/01/96, contra FBL, Construção Civil, Lda., por dívidas do CRSS, IVA e IRC dos anos de 1995, 1996 e o IRC de 1991;

2. Por não serem conhecidos bens penhoráveis à executada e não laborando a mesma foi proferida decisão de reversão contra Arménio Batista do Amaral, em 20/02/98; (fls. 21 e 34)

3. O revertido foi citado com responsável subsidiário, por carta registada, com a/r de 18/06/01 nos termos exarados no ofício de fls. 60 dos autos que aqui se dá por reproduzido;

4. Em 18/03/02 foi ordenada a penhora de 1/3 do vencimento do executado revertido (fls.76);

5. O executado requereu, em 27/03/02, a redução da penhora para 1/6 do vencimento com o teor de fls. 79 que aqui se dá por reproduzido;

6. Tal pedido foi indeferido por despacho do órgão competente em 27/06/02 e notificado em 05/07/02; (fls. 106 e 109);

7. Por requerimento de 11/02/05 o executado, ora requerente, veio invocar a nulidade da citação junto do Chefe da repartição de. finanças, a qual foi indeferida por despacho de 08/03/05, notificado por registo 14/03/05; (fls.134 a 140).

8. Em 18/03/05 o autor interpôs o presente recurso.»

Vejam, pois:

Estabelece o art. 165.º, n.º 1 do CPPT, constituírem «nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: a) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do citado, e, b) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Tais nulidades são de conhecimento oficioso, podendo ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.

A falta de citação ocorre tanto nos casos em que ela é pura e simplesmente omitida como nas situações contempladas no art. 195.º do CPC, norma subsidiariamente aplicável em processo de execução fiscal.

Nenhuma delas, porém, se verifica nos autos em que a citação do responsável subsidiário não continha os elementos essenciais da liquidação incluindo a respectiva fundamentação, nos termos do art. 22.º, n.º 4 da LGT.

Pelo que se não verifica a invocada falta de citação.

Situação distinta é a da nulidade da citação que ocorre quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei-art 198.º, n.º 1 do CPC.

Todavia, esta última só pode ser conhecida no seguimento de arguição dos interessados, como é o caso, mas no prazo da oposição, 30 dias nos termos do n.º 1 do art. 203.º do CPPT.

Prazo há muito ultrapassado, nos autos, em que a citação teve lugar em Junho de 2001, datando a presente arguição de 11/02/2005.

Cfr., no sentido exposto, o Ac. do STA de 26/06/2002 rec. 832/02.

Por outro lado, a nulidade do processo de execução fiscal por falta de requisitos essenciais do título executivo, prevista na dita al. b) do art. 165.º, ocorre quando lhe falte algum dos requisitos indicados no art. 163.º, n.º 1, o que igualmente não é o caso.

A decisão recorrida é, até, no ponto, contraditória pois, considerando, ainda que erroneamente, como concretizando tais requisitos, a omissão

dos ditos elementos referidos no art. 22.º, n.º 4 da LGT, todavia, declarou a nulidade do processado apenas a partir da citação quando, em tal circunstância, carecendo, então, o título executivo de força executiva - art. 163.º -, todo aquele teria de ser anulado.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a reclamação.

Custas peio reclamante, tanto na instância como neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 24 Agosto de 2005. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Angelina Domingues* — *Santos Botelho*.

## Acórdão de 31 de Agosto de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal — Penhora de créditos — Bens móveis e imóveis.*

### Sumário:

*I — Nos termos do artigo 219.º do CPPT, «a penhora começará pelos bens móveis, frutos ou rendimentos dos imóveis», disposição de natureza imperativa.*

*II — O artigo 215.º, n.º 3, do mesmo Código, mau grado o direito de nomear bens à penhora pertencer sempre ao exequente, permite ao executado indicar os bens a penhorar, «desde que daí não resulte prejuízo».*

*III — Deve considerar haver prejuízo para o exequente se, sobre o bem indicado pelo executado, incide hipoteca legal, não se mostrando assim livre e desembaraçado — artigo 836.º, n.º 2, alínea b) do CPC.*

*IV — Para efeitos daquele artigo 219.º, a penhora de créditos deve considerar-se como penhora de bens móveis.*

Processo n.º 946/05-30.

Recorrente: Clube de Futebol Estrela da Amadora.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Cons. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CLUBE DE FUTEBOL ESTRELA DA AMADORA, da sentença do TAF de Sintra que julgou improcedente a reclamação que efectuara do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3, que lhe indeferiu o pedido de substituição da penhora de créditos pela de um imóvel.

Fundamentou-se a decisão recorrida em que, da existência de um ónus sobre este bem, «resultará necessariamente um prejuízo para o exequente», além de que, «havendo que respeitar a prioridade estabelecida no art. 219.º do CPPT... a penhora deverá começar pelos bens móveis», a não ser em casos excepcionais que ora se não verificam.



A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O ora recorrente apresentou reclamação do acto do órgão de execução fiscal que indeferiu o seu pedido de substituição de penhora de determinados créditos por um imóvel de que é proprietário, tendo o tribunal a quo considerado improcedente a ausência de prejuízo irreparável, invocada pelo D. M. MP, admitindo, ainda, a possibilidade de o executado requerer a substituição dos bens penhorados, afastando, nesse sentido, a posição da Fazenda Pública.

2 - A sentença refere ainda que “o cerne da disposição (215.º, n.º 3 do CPPT) está no direito, que sempre assiste ao exequente de nomear bens à penhora”, afirmando, no entanto, que “tal não impede que, tendo-os nomeado ou não, o executado possa indicar outros bens e que o exequente aceite essa indicação, desde que dessa aceitação não resulte prejuízo para o processo, isto é, que tais bens sejam suficientes para o pagamento daquela dívida e que os bens penhorados sejam livres e desembaraçados - cfr. alínea b), do n.º 2 e n.º 3 “in fine” do artigo 836.º do CPC”.

3 - O douto acórdão alerta também para a expressão prevista no referido preceito “nos termos da lei”.

4 - Afirma que esta expressão implica que, para além da aceitação dos bens nomeados pelo exequente estar condicionada nos termos ora descritos, está ainda condicionada pelo respeito, designadamente, da regra prevista no artigo 219.º do citado código.

5 - Aplicando o enquadramento ora reproduzido à situação em apreço, o tribunal *a quo* considerou improcedente a pretensão do recorrente, na medida em que, por um lado “a existência de um ónus sobre aquele bem oferecido pelo executado (...) resultará necessariamente um prejuízo para o exequente”, e por outro lado, “havendo que respeitar a prioridade estabelecida no artigo 219.º do CPPT, nos termos do n.º 1, daquele preceito, a penhora deverá começar pelos bens móveis, só se procedendo à penhora dos imóveis no caso de se verificar a sua falta, ou nos casos aí contemplados”.

6 - O recorrente não concorda com a aplicação que o tribunal faz dos referidos preceitos, justificando a sua posição nos seguintes termos.

7 - Considera o recorrente que não é feliz a conclusão que o tribunal *a quo* extrai das premissas que formula a propósito da existência de prejuízo nos termos do artigo 215.º.

8 - E porquê?

9 - Conforme supra referido, um dos aspectos que a sentença aponta, como relevante para a existência ou não de prejuízo é se os bens indicados pelo executado são ou não livres e desembaraçados.

10 - Ora, considerando os fins da execução, e o interesse da Fazenda em cumpri-los de forma tão célere quanto possível, é razoável este entendimento.

11 - Porém, a sentença expressa um entendimento absoluto. Diz que “a existência de um ónus sobre aquele bem oferecido pelo executado resultara necessariamente um prejuízo para o exequente”. O recorrente, mais uma vez com o devido respeito, discorda deste entendimento. A afirmação em causa, carece, no mínimo, de fundamentação.

12 - Seja como for, com ou sem essa fundamentação, é possível inferir-se da afirmação que o executado, ora recorrente, ao oferecer um bem que não se encontra livre e desembaraçado, um bem sobre o qual recai um ónus a favor da Segurança Social, tal implicará, necessariamente, o

respeito pelo cumprimento de determinadas formalidades antes da venda do próprio imóvel, antes de poder ver cumprida os fins da execução.

13 - É verdade que o cumprimento dessas formalidades poderá importar um prejuízo na obtenção das receitas.

14 - Mas nem sempre será assim.

15 - No caso concreto, não pode ser ignorado o momento da percepção dos créditos penhorados com maior expressão, os créditos sobre a PPTV.

16 - Os créditos sobre esta empresa são créditos ainda não vencidos, devidos apenas em Dezembro do corrente ano, e só parcialmente. Créditos que, por isso, só nessa altura poderão ser percebidos pela Fazenda.

17 - Ao ser requerida a substituição da penhora, aceitando, como referido, que é relevante, na determinação da existência de prejuízo, o momento em que à Fazenda é possível arrecadar as receitas devidas, para assim cumprir as finalidades da execução, não pode deixar o recorrente de considerar que, se assim é, então, a decisão, aquando do referido pedido, deverá “pesar” os bens envolvidos nesse pedido. E deverá fazê-lo em função do momento da percepção das receitas, levando em linha de conta que se confrontam um bem futuro e um bem que se encontra já na disponibilidade do executado, um bem imóvel.

18 - O tribunal, na apreciação que faz da decisão do órgão de execução fiscal não o faz.

19 - Basta-se com uma convicção, não fundamentada, de que para a execução da dívida, naquilo que se reporta ao “tempo melhor e mais rápido” para a sua cobrança, a solução será sempre, independentemente de qualquer circunstância, a manutenção da penhora efectuada, quando em causa estiver a troca por um bem que sobre si recaia uma garantia real.

20 - Cremos não ser assim, e como tal, pensa o recorrente que a decisão recorrida viola o artigo 215.º do CPPT.

21 - E viola porque a substituição requerida não prejudica o exequente. Acrescente-se, aliás, que nenhum esforço houve da parte do exequente em demonstrar que para si a obtenção das receitas via venda do imóvel implicaria sempre, independentemente de qualquer circunstância, que a Fazenda veria ressarcimento dos seus créditos atrasado relativamente aos créditos futuros resultantes da penhora da pptv. Nem a decisão ora recorrida ajuda o exequente neste aspecto, na medida em que se basta, sem fundamentação que o justifique, que tal ocorre sempre desde que haja um ónus real sobre o imóvel indicado.

22 - Por outro lado, caso se entenda, como se defende que não existe prejuízo na substituição da penhora, ou pelo menos não existia no momento em que foi requerida a substituição, não valerá também a tese do tribunal *a quo* quanto ao respeito, no momento da decisão sobre a substituição, do preceituado no artigo 219.º.

23 - Em primeiro lugar, porque tal, no fundo, limitaria incompressivelmente aquilo que se aceita que é a possibilidade do requerente requerer a substituição da penhora, e que decorrerá, designadamente, do artigo 215.º do CPPT, mas também do artigo 834.º, n.º 3, alínea a).

24 - Mas, em segundo lugar, e principalmente, porque o entendimento expandido pelo tribunal *a quo* é contrário ao espírito da norma que visa favorecer o executado (neste sentido, relativamente ao artigo 301.º do CPT, actual 219.º do CPPT, “CPT anotado de Alfredo José de Sousa e José Silva Paixão, 2.ª edição, 1994).

25 - É normal que o executado pague as suas dívidas com os seus bens móveis antes de ver atingido o seu património imóvel. Mas tal não invalida que o executado possa, mesmo contra a ordem que a lei oferece a seu favor, optar por uma outra ordem na satisfação das suas dívidas, e requerer, se assim entender, desde que daí não resulte prejuízo à execução, nos termos do artigo 215.º do CPPT, a substituição de um crédito penhorado por um bem imóvel.

26 - Por outro lado, sem prejuízo do que fica dito - mas não menos importante - é também estranho que a sentença invoque o artigo 219.º do CPPT para recusar a pretensão do ora recorrente, quando, em causa está a penhora de um crédito, e não de um bem móvel.

27 - Refere a sentença que a "penhora deverá começar pelos bens móveis, só se procedendo à penhora dos imóveis no caso de se verificar a sua falta". A penhora efectuada pela Fazenda foi sobre um crédito. Pelo que se pergunta: que ordem é que está a ser violada quando se requer que a execução se inicie por um bem imóvel, que preferiria assim para esse efeito, sobre o crédito penhorado?

Nestes termos, requer-se a V. Ex.as a anulação da decisão proferida pelo tribunal de 1ª instância, com as demais consequências legais.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, nos termos do decidido, «a penhora nos bens indicados pelo executado só dever ser admitida desde que, tendo em atenção o disposto no art. 219.º do CPPT, não resulte prejuízo para o exequente», o qual, no caso, ocorre, «face ao disposto no art. 836.º, n.º 2, al. b) do CPC... uma vez que existe, sobre o bem oferecido, hipoteca legal a favor do CRSS de Lisboa».

E, sem vistos, dada a natureza urgente do processo, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

«Factos Provados:

Da discussão da causa resultaram provados os seguintes factos com interesse para a sua decisão:

1 - A Adm. Fiscal instaurou processo de execução fiscal contra o Clube de Futebol Estrela da Amadora, para pagamento da dívida exequenda no valor de € 643.424, 57, resultante de liquidação adicional de IRS e IRC.- cfr rosto da p.i. e da contestação a fls. 2 e 29 dos autos.

2 - No processo referido em 1, foram penhorados determinados créditos de curto prazo de que era titular o executado, sobre várias entidades. - cfr. rosto do requerimento junto a fls. 19 dos autos e arts. 48.º e 51.º da p.i..

3 - Em 27/04/2005, a reclamante veio solicitar a substituição da penhora referida em 2 oferecendo o imóvel aí mencionado, em requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido. - cfr fotocópia do requerimento de fls 19 e 20.

4 - Em 10/05/2005, o Chefe de Serviço de Finanças de Amadora 3, preferiu despacho em que indeferiu o pedido formulado pelo reclamante, com fundamento na insuficiência dos bens penhorados nos autos para pagamento da dívida exequenda e do acrescido cfr cópia do despacho de fls. 15 dos autos.

5 - Sobre o imóvel referido em 3, impende uma hipoteca legal a favor do CRSSS de Lisboa.- cfr despacho de fls. 15 dos autos.

Factos não provados:

Dos factos constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade acima descrita.»

Vejam, pois:

Como resulta dos autos, o ora recorrente solicitou, ao Chefe do Serviço de Finanças, a substituição da efectuada penhora de créditos pela de um imóvel - afinal o seu complexo desportivo.

Deve começar por referir-se que a sentença entendeu ser admissível, em tese, o pedido de substituição, pelo executado, dos bens já penhorados, por outros bens.

Questão que, conseqüentemente, não está, ora, em causa, desde logo à míngua de contra-alegações por parte da Fazenda Pública.

Há, assim, que ter por assente tal admissibilidade.

Denegou-a, todavia, em concreto, pelas razões acima indicadas: em síntese, a existência de um ónus sobre o bem oferecido, à penhora, pelo executado pelo que dele resulta necessariamente um prejuízo para o exequente; e, bem assim, por haver que respeitar a prioridade estabelecida no art. 219.º, n.º 1 do CPPT, no sentido de que «a penhora deverá começar pelos bens móveis».

Estabelece o n.º 3 do art. 215.º do CPPT que «o direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente, mas o órgão da execução fiscal poderá admiti-la, nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo.»

Assim, o direito de nomear bens à penhora cabe sempre ao exequente, devendo todavia admitir-se a penhora em bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo para o exequente.

Há, contudo, uma prioridade a observar, na penhora de bens, que é a definida no art. 219.º do mesmo diploma legal.

Aí se dispõe, para o que ora interessa, que a penhora começa pelos bens móveis.

Tal prioridade é absolutamente imperativa, como resulta do transcrito n.º 3.

Tal inciso legal veio substituir o n.º 2 do art. 297.º do CPT, nos termos do qual «o direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente, mas o chefe da repartição de finanças poderá admiti-la nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo».

No CPPT acrescentou-se a expressão «nos termos da lei», o que só pode significar subordinação absoluta àquela prioridade pois se não vê que outro sentido se possa atribuir a tal acréscimo legal.

Cfr., aliás, no sentido exposto, Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, pág. 497, nota 4.

De qualquer modo, também o aludido primeiro fundamento da sentença está correcto.

Como se disse, nos termos do dito n.º 3 do art. 215.º, o executado não tem o direito de nomear bens à penhora - este «considera-se sempre devolvido ao exequente» - assistindo-lhe tão somente o direito de os «indicar».

Tal faculdade tem, todavia, desde logo, limites objectivos, como resulta do disposto no art. 836.º, n.º 2, al. b) do CPC e sublinha o MP.

Na verdade, no processo executivo civil, ao contrário do que acontece, como se viu, no fiscal, o direito de nomear bens à penhora, pertence ao executado - art. 833.º, n.º 1.

Devolve-se, todavia, ao exequente, mesmo depois de efectuada a penhora - dita al. c) - «quando os bens penhorados não sejam livres e desembaraçados e o executado tenha outros que o sejam».

É que são óbvios os prejuízos que, para o exequente, resultam de tal situação, a começar, desde logo, pelo próprio concurso de credores, pelo que a penhora é então levantada - n.º 3 *in fine*.

Como, no caso dos autos, em que o imóvel oferecido está onerado com hipoteca legal, a favor da CRSS de Lisboa.

Aquí, penhorados os ditos créditos do executado, mais não resta do que aguardar o seu vencimento.

Se admitida a substituição, haveria que proceder ao registo da penhora e cumprir todas as demais formalidades da venda, convocação dos credores, graduação dos respectivos créditos, tudo seguramente num dilatado período de tempo.

Sem esquecer as óbvias dificuldades da venda já que, como se disse, o imóvel oferecido é simplesmente o complexo desportivo do executado.

Mesmo pois, no plano objectivamente legal - aliás, o terreno em que a questão deve colocar-se - são patentes os prejuízos resultantes, para o exequente, da pretendida substituição, de tal modo que a posição da ora recorrente tange, até, as raíais da má fé processual - art. 456.º do CPC.

Aliás, sempre se poderiam equacionar os prejuízos que a recorrente alega que lhe resultam da não efectivação da substituição, com os que adviriam da venda do dito complexo, a provavelmente lhe impossibilitarem ou, ao menos, grandemente dificultarem o próprio exercício da sua actividade desportiva.

E, no plano subjectivo, em que a recorrente também coloca a questão, a instância não deu como provado quer a não existência de prejuízos para a Fazenda exequente quer a irreparabilidade dos mesmos para o executado.

Sendo que a Secção do Contencioso Tributário do STA, nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários, não conhece de matéria de facto mas apenas de direito: art. 12.º, n.º 5 do novo ETAF.

Refira-se finalmente que, como parece óbvio, a penhora de créditos tem de entender-se incluída na penhora de bens móveis.

O seu enquadramento separado, tanto no CPPT - art. 224.º - como no CPC - art. 856.º [subsecção V da Secção II (Penhora)] - compreende-se dada a sua especificidade, atentas as formalidades a cumprir.

E tanto assim é que o dito art. 219.º do CPPT, epigrafado «bens prioritariamente a penhorar», não se lhes refere especificadamente pelo que só pode concluir-se que, para o efeito, os inclui nos bens móveis aí mencionados.

Não é, pois, de admitir a pretendida substituição. Como vem decidido.

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

Custas pelo recorrente com procuradoria de 1/5.

Lisboa, 31 de Agosto de 2005.

*Domingos Brandão de Pinho* – (relator) — *Maria Angelina Domingues* — *António Bento São Pedro*.

## Acórdão de 7 de Setembro.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Processo de execução fiscal. Reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal. Subida imediata. Aplicação do regime dos processos urgentes.*

### Sumário:

- I — *Como decorre do texto do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT ao condicionar a aplicação do regime aí previsto às situações em que a «reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável», não basta para que seja aplicado o regime de subida imediata, que se esteja perante uma situação do tipo das aí arroladas, sendo exigível também que, na fundamentação da sua reclamação, o interessado invoque prejuízo irreparável.*
- II — *Não sendo feita essa invocação, a tramitação da reclamação não terá subida imediata nem o processo será considerado urgente, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo.*
- III — *Consequentemente, ao recurso jurisdicional que for interposto da sentença não é aplicável o regime dos recursos jurisdicionais urgentes, previsto no artigo 283.º do mesmo Código, mas sim o previsto no artigo 282.º, em que as alegações do recurso não tem de ser apresentadas com o requerimento de interposição.*

Processo n.º 949/05.

Recorrente: João Norberto Santos da Palma Carlos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOÃO NORBERTO SANTOS DA PALMA CARLOS, executado no processo de execução fiscal 3085-98/102640.2, do Serviço de Finanças de Lisboa – 3, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa reclamação contra a decisão de adjudicação do bem penhorado à proponente, proferida pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Sintra – 1, em 14-12-2004, numa carta precatória emitida naquele processo.

O Reclamante imputou à decisão vício de falta de fundamentação e outras ilegalidades, designadamente não se encontrar pago o preço.

A Meritíssima Juíza a quem o processo foi distribuído não atendeu a reclamação.

Inconformado, o ora Recorrente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, não apresentando alegações com o requerimento de interposição.

A Meritíssima Juíza proferiu despacho nos seguintes termos:

*Nos termos do art. 283º do CPPT os recursos jurisdicionais nos processos tributários urgentes são apresentados por meio de requerimento*

juntamente com as alegações. Assim, não tendo sido cumprida esta exigência legal de apresentação de alegações com o requerimento de interposição do recurso julga-se o mesmo deserto.

Novamente inconformado, o Reclamante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

a) O n.º 5 do art. 278.º do CPPT só se aplica nos processos de reclamação contra actos de órgão de execução fiscal quando tal reclamação se funde na alegação da existência ou superveniência de um prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades mencionadas no n.º 3 do mesmo artigo;

b) Não sendo esse o caso dos autos, não se lhe aplica o n.º 5 do art. 278.º do CPPT pelo que não lhe são aplicáveis as regras dos processos urgentes, nomeadamente a do art. 283.º do mesmo diploma;

c) Não deveria, pois, ter sido julgado deserto o recurso interposto da decisão de fls. 219 e seguintes com o fundamento em que o requerimento de interposição de recurso não foi acompanhado das respectivas alegações;

d) Imputa-se, assim, à decisão ora sob recurso a violação, por erro de interpretação e de aplicação, do disposto nos arts. 277.º, 278.º e 283.º do CPPT, que se espera sejam interpretados e aplicados nos termos ora propugnados, com as legais consequências.

Assim será julgado procedente o presente recurso e feita a habitual JUSTIÇA!

A Meritíssima Juíza não admitiu este recurso jurisdicional, por entender que do seu transcrito despacho cabia reclamação, nos termos do art. 668.º do C.P.C..

Tendo sido apresentada reclamação do despacho de não admissão deste recurso jurisdicional, o Excelentíssimo Senhor Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, atendendo-a, ordenou que fosse proferido novo despacho sobre a admissão do recurso.

Baixando a reclamação, foi proferido despacho admitindo o recurso.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer nos seguintes termos:

*Está em causa a apreciação por este Supremo Tribunal do recurso jurisdicional interposto do despacho que julgou deserto, por falta de alegações, o primitivo recurso que o Recorrente interpôs da sentença proferida pelo T.A.F. de Lisboa que negou provimento à reclamação da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Sintra que aceitou a única proposta de compra do bem penhorado.*

*O despacho ora em recurso terá entendido que os presentes autos de reclamação de acto do órgão da execução fiscal têm natureza urgente e que, por isso, as alegações do recurso interposto da sentença deveriam ter sido apresentadas com o requerimento da sua interposição.*

*O recorrente sustenta que a decisão em apreciação violou, por erro de interpretação, o disposto nos arts. 277.º, 278.º e 283 do C.P.P.T., alegando, em síntese, que o n.º 5 do art. 278.º do C.P.P.T. «só se aplica nos processos de reclamação contra actos de órgão da execução fiscal quando tal reclamação se funde na alegação da existência ou superveniência de um prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades mencionadas no n.º 3 do mesmo artigo»; mas, «não sendo*

*esse o caso, não se aplica o n.º 5 do art. 278.º do C.P.P.T., pelo que não lhe são aplicáveis as regras dos processos urgentes, nomeadamente a do art. 283.º do mesmo diploma».*

*E, a meu ver, tem razão o recorrente.*

*Vejamos.*

*Efectivamente, o art. 278.º, n.º 1, do C.P.P.T. dispõe que «o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final».*

*Contudo, o n.º 3 deste preceito legal estabelece uma excepção a esta regra geral ao determinar que «o disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades» que enuncia nas suas diversas alíneas.*

*E, no n.º 5, a mesma disposição legal prescreve que «a reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter».*

*Assim, como resulta do teor literal deste n.º 5, a atribuição do carácter urgente às reclamações restringe-se às que se fundamentarem em prejuízo irreparável quando por alguma das ilegalidades previstas no seu n.º 3.*

*Aliás, neste sentido se tem pronunciado este Supremo Tribunal (cf. Acs. de 4/6/03 – Rec. 644/03 e de 8/10/03 – Rec. 929/03).*

*Ora, no caso em análise, o ora recorrente «reclamou» do referido despacho do Chefe do Serviço de Finanças, alegando que não foi demonstrada a identidade e qualidade e os poderes de representação do presumível subscritor da proposta, pelo que, arguiu, no acto, a irregularidade, nos termos do disposto no art. 895.º n.º 1 do C.P.C.. Alegou ainda irregularidade na adjudicação que invoca ter sido efectuada pela autoridade administrativa.*

*No entanto, não decorre dos autos que o recorrente tenha «reclamado» de tal decisão, com fundamento em prejuízo irreparável provocado por qualquer das ilegalidades enunciadas no n.º 3 do art. 278.º do C.P.P.T.*

*Assim sendo, creio não se mostrarem preenchidos mos pressupostos do n.º 5 do art. 278.º do C.P.P.T., não devendo, consequentemente, a reclamação em causa ser qualificada como urgente, nem lhe sendo aplicável a regra constante do art. 283.º do C.P.P.T.*

*Pelo que sou de parecer que o recurso merece provimento.*

Sem vistos legais, vem os autos à conferência para decidir.

3 – O art. 283.º do C.P.P.T. estabelece que os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias.

Nos processos não urgentes, as alegações dos recursos jurisdicionais podem ser apresentadas na sequência da notificação do despacho de admissão do recurso (n.º 3 do art. 282.º do mesmo Código).

No caso em apreço, o ora Recorrente interpôs recurso da sentença que não atendeu a sua reclamação de acto praticado pela administração tributária no processo de execução fiscal, não apresentando as respectivas alegações com o requerimento de interposição, o que levou a Meritíssima Juíza a julgar deserto o recurso.

O ora Recorrente sustenta que não se trata de reclamação com tramitação urgente, designadamente por não se tratar de situação enquadrável no n.º 3 do art. 278.º.

A questão que é objecto do presente é recurso jurisdicional reconduz-se a saber se tem tramitação como processo urgente um recurso jurisdicional interposto de sentença proferida em reclamação deduzida ao abrigo dos arts. 276.º a 278.º do C.P.P.T., fora das situações indicadas no n.º 3 deste último artigo.

4 – No n.º 5 do art. 278.º estabelece-se que «a reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter».

Apesar de alguma falta de rigor, resulta do teor literal deste n.º 5, a atribuição do carácter urgente restringe-se à «reclamação referida no presente artigo», que é a que tem por objecto alguma das situações indicadas no n.º 3.

Por outro lado, como evidencia a subida das restantes reclamações apenas a final, nos termos do n.º 1 deste artigo, nessas outras situações entende-se não haver urgência na decisão da reclamação, o que, naturalmente, não se compagina com a atribuição tramitação de processo urgente. (1)

De harmonia com o preceituado no n.º 3 deste art. 278.º, o regime de subida imediata, com a consequente atribuição de urgência, só é aplicável se «a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades».

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

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

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

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

É certo que a indicação das situações de subida imediata não pode considerar-se taxativa, pois, em face do direito de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos, assegurado pelo n.º 4 do art. 268.º da C.R.P., seria materialmente inconstitucional o afastamento da subida imediata em relação a actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal que sejam imediatamente lesivos (2). Por outro lado, deverão também considerar-se de subida imediata os casos em que com a subida diferida a reclamação perca qualquer utilidade, pois, se assim não fosse, estar-se-ia perante situações em que, na prática, não haveria a possibilidade de reclamar. (3)

No entanto, como decorre daquela referência feita no n.º 3, a aplicação do regime aí previsto depende de a «reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável».

Por isso, não basta para que seja aplicado o regime de subida imediata que se esteja perante uma situação do tipo das aí arroladas, sendo exigível também que, na fundamentação da sua reclamação, o interessado invoque prejuízo irreparável.

Assim, trate-se ou não de uma situação daquele tipo, é imprescindível, para se aplicar o regime previsto no art. 278.º, n.ºs 3 e 5, que o reclamante invoque prejuízo irreparável.

No caso dos autos, ora Recorrente não invocou, na sua reclamação, que consta de fls. 55 e 56, que o acto reclamado lhe provocasse prejuízos irreparáveis, nem fez qualquer referência ao art. 278.º do C.P.P.T., pelo

que tem de concluir-se não se verifica o pressuposto de que a lei faz depender a aplicação do regime previsto neste artigo.

Consequentemente, não há fundamento para considerar aplicável o regime de urgência à reclamação nem para aplicar o regime do art. 283.º do C.P.P.T. ao recurso jurisdicional interposto da sentença.

Por isso, o recurso jurisdicional dela interposto, a fls. 238, não podia ser considerado deserto por o requerimento de interposição não ser acompanhado de alegações.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional interposto a fls. 250 e seguintes, em revogar o despacho recorrido (de fls. 241) e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa a fim de ser proferido despacho que não seja no sentido de julgar deserto o recurso por falta de alegações.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2005. — Jorge de Sousa (relator) — Rui Botelho — Cândido Pinho.

(1) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 929/03.

(2) Aceitando este entendimento, podem ver-se os acórdãos do S.T.A. de 22-9-2004, proferido no recurso n.º 897/04, e de 2-3-2005, proferido no recurso n.º 10/05.

(3) Como se entendeu também no referido acórdão proferido no recurso n.º 10/05.

## Acórdão de 7 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Nulidade insanável. Falta de citação. Nulidade de citação.*

### Sumário:

- I — São distintas as situações em que ocorre no processo de execução fiscal falta de citação e nulidade de citação.
- II — A falta de citação em processo de execução fiscal só ocorre se se verificar uma situação enquadrável nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 195.º do CPC e, para além disso, o respectivo destinatário alegar e demonstrar que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável (artigo 190.º, n.º 5, do CPPT).
- III — A nulidade de citação em processo de execução fiscal ocorre quando a citação tenha sido efectuada, mas não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (artigo 198.º, n.º 1, do CPC).
- IV — Só a falta de citação, e não também a nulidade de citação, é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT e, por isso, só aquela pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado.

V — *A nulidade de citação, no processo de execução fiscal, só pode ser arguida dentro do prazo indicado para a oposição (equivalente à contestação em processo declarativo), ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo.*

Processo n.º 950/05-30.  
 Recorrente: João Celestino Bettencourt Borges.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOÃO CELESTINO BETTENCOURT BORGES, citado por reversão no processo de execução fiscal n.º 0728-96/103923.7 do Serviço de Finanças de Coimbra - I, arguiu a nulidade da sua citação.

Tendo o Senhor Chefe daquele Serviço arquivado requerimento, por estar pendente oposição à execução fiscal, o referido revertido apresentou reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, pedindo a sua subida imediata e invocando, além do mais, prejuízo irreparável se a subida fosse diferida.

O Tribunal Administrativo e Fiscal julgou a reclamação improcedente.

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

1) *Vem o presente recurso interposto da douta sentença que decidiu julgar improcedente o recurso apresentado e manter o acto recorrido.*

2) *Não obstante dissertar de forma correcta sobre a falta/nulidade da citação e a sua relação com o teor do art. 163.º do CPPT, a douta decisão recorrida veio a considerar que aquela situação não se verificava porquanto o ora recorrente “deduziu oposição à execução, sabedor de que a liquidação dos impostos e seus fundamentos, base da dívida exequenda, não lhe havia sido notificada” e “assim sendo estava ao seu alcance deduzir esse meio de defesa consubstanciada na não exigibilidade da dívida”.*

3) *Entende o ora recorrente que o facto de ter apresentado oposição não prejudica a existência da falta/nulidade da citação. Na verdade, nos termos das disposições combinadas dos arts. 23.º, n.º 4, e 22.º, n.º 4 da LGT, a citação dos responsáveis revertidos em execução fiscal deve incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão e conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, a fim de poderem reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor principal.*

4) *A citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação incluindo a respectiva fundamentação. O que bem se compreende se se atentar em que o reclamante não é o executado originário, pelo que pode não conhecer, e não tem tal obrigação, os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributaria.*

5) *Dispõe o art. 165º, n.º 1 do CPPT que “são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: a) a falta de citação quando possa prejudicar a defesa do interessado”, consagrando o n.º 4 que “as nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final”, sendo pois certo que: “O regime de conhecimento e arguição das nulidades no processo tributário é mais lato do que o aplicável no processo civil (cfr. arts. 202º e 2044 do CPC) – CPPT anotado e comentado por Alfredo Sousa, pág. 411.*

6) *Ao contrário do que a douta sentença considerou, existe prejuízo para a defesa do ora recorrente, na medida em que por força da omissão da comunicação da fundamentação legal das liquidações, vê-se impossibilitado de impugnar judicialmente aquelas.*

7) *O raciocínio da douta sentença recorrida não é aceitável para efeitos de impugnação judicial, pois que os responsáveis fiscais subsidiários têm os mesmos direitos, quanto à dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, do devedor principal, sendo as reclamações a que se reporta o n.º 4 do art. 22º da LGT são a reclamação graciosa (regulada nos arts. 68.º a 77.º do C.P.P.T.), o pedido de revisão do acto tributário (previsto no art. 78.º da LGT) e o pedido de revisão da matéria colectável, regulado nos arts. 91.º e 92.º do mesmo diploma, acrescendo a impugnação judicial que está regulada nos arts. 99.º e seguintes do CPPT.*

8) *Estas faculdades de impugnação graciosa e judicial do acto tributário e de oposição à execução fiscal podem ser usadas cumulativamente, de modo autónomo, com invocação dos fundamentos próprios de cada um desses meios processuais, pelo que, diferentes têm também que ser os elementos a transmitir ao contribuinte para que este possa lançar mão de todos os meios de defesa ao seu dispor, de acordo com o princípio do acesso ao direito e à justiça.*

9) *Veja-se que, caso as liquidações se fundem no exercício de tributar por métodos indirectos, o que se desconhece, ainda o contribuinte pode apresentar o pedido de revisão da matéria colectável, que é um meio gracioso de impugnar a decisão administrativa de fixação da matéria colectável, cuja utilização e obrigatória quando a matéria colectável foi fixada através de métodos indirectos, nos termos dos art. 87.º a 90.º da LGT ou quando se pretende questionar os pressupostos da utilização de métodos indirectos de avaliação desta (art. 86.º, n.º 5 da L.G.T.).*

10) *A lógica da douta sentença recorrida apenas é de atender se o meio de defesa ao dispor do contribuinte fosse a oposição à execução fiscal e não, entre outros, a impugnação judicial.*

11) *A citação efectuada não cumpriu as formalidades essenciais que na lei se consagram para o efeito, sendo a sanção para tal o decretamento da nulidade da mesma e a sua repetição, não para efeitos de oposição à execução, já que para este meio processual a mesma revelou-se correcta, com o cumprimento do que na lei se dispõe para o efeito, impondo-se, conseqüentemente, a revogação da douta sentença recorrida que em contrário decidiu.*

*Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente e, conseqüentemente, ser revogada a douta sentença recorrida, ordenando-se a repetição da citação, para efeitos impugnatórios, com o envio de todos os elementos essenciais das respectivas liquidações, incluindo a fundamentação nos termos legais.*

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. Não há, na execução fiscal, falta de citação ou de pressupostos essenciais dela, susceptíveis de causarem a nulidade prevista no art. 165º CPPT;

2. A falta de citação só pode ocorrer, em matéria tributária, quando o citando comprovar que não chegou a tomar conhecimento do acto citado, isto é, da concreta reversão;

3. Neste caso, o revertido, depois de citado, optou por deduzir oposição n.º 79/2002 em 24.5.2002, pendente no TAF Coimbra;

4. Fê-lo porque conhecia a existência do acto e considerou ser esse o meio de defesa processualmente mais adequado à defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária;

5. A falta dos elementos referidos na parte final do n.º 4 do art. 22º LGT refere-se apenas ao conteúdo informativo do acto e não à sua forma ou procedimento externos;

6. Do mesmo modo, tal omissão não é comparável à falta de pressupostos essenciais do título executivo, cuja avaliação definitiva se situa em momento muito anterior do processo;

7. Pelo que o vício imputado ao acto não é sancionável com qualquer das nulidades previstas no art. 165º CPPT.

8. Assim, no essencial concorda-se com a parte decisória da douda sentença agora recorrida.

Nestes termos e com o doudo suprimento de V.ªs. Ex.ªs., deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, com as legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por João Celestino Bettencourt Borges, da sentença do T.A.F. de Coimbra que julgando improcedente o recurso, manteve o despacho recorrido proferido em execução fiscal.

A questão controvertida consiste em decidir se é nula a citação do responsável subsidiário, por não vir acompanhada dos elementos das respectivas liquidações, incluindo a fundamentação, nos termos legais (art. 22.º, n.º 4, da L.G.T.).

A sentença recorrida entende que a falta daqueles elementos é susceptível de causar nulidade insanável prevista na alínea b), do n.º 1, do art. 165.º do C.P.P.T. No entanto, a mesma sentença não reconheceu tal nulidade por considerar que o interessado, ao deduzir também oposição à execução optou por uma das formas processuais de defesa ao seu dispor.

Vejam, então.

DE acordo com o art. 165.º, n.º 1, do C.P.P.T., constituem nulidades insanáveis em processo de execução fiscal:

a) A falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado;

b) A falta de requisitos essenciais do título executivo (indicados no art. 163.º do C.P.P.T.), quando não puder ser suprida por prova documental.

Estas nulidades são de conhecimento oficioso, podendo ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.

No entanto, nenhuma das enunciadas nulidades se verifica no caso dos autos, em que a citação do responsável subsidiário não continha os

elementos essenciais da liquidação incluindo a respectiva fundamentação, nos termos do art. 22.º, n.º 4, da L.G.T..

Assim, a situação em análise é distinta, ocorrendo a nulidade nos termos do art. 198.º, n.º 1, do C.P.C., por não terem sido observadas as formalidades previstas na lei.

Mas, esta última situação de nulidade só pode ser conhecida no seguimento de arguição dos interessados e no prazo da oposição, ou seja, no prazo de 30 dias, conforme resulta do art. 203.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Ora, resultando dos autos que a citação foi efectuada por carta registada com a/r de 29-4-02 e que a nulidade do despacho de citação foi arguida a 24/2/05, mediante requerimento ao órgão da execução fiscal, verifica-se que o referido prazo de 30 dias foi largamente ultrapassado.

Aliás, neste sentido e em caso semelhante, se pronunciou muito recentemente o S.T.A., no Ac. de 24/8/05, proferido no Rec. 934/05.

Do exposto e embora por razões diversas às explanadas na sentença recorrida, sou de parecer que o presente recurso jurisdicional não merece provimento.

Sem vistos, vêm os autos à conferência para decidir.

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

1. Foi instaurada execução fiscal n.º 30728-96/103923.7, em 27/12/96, contra PAMA, ALIMENTAÇÃO e HOTELARIA L.da., por dívidas do CRSS, 1996 a 1999 IVA, juros compensatórios de 1996 e coimas fiscais de 1996 e 1997;

2. por não serem conhecidos bens penhoráveis à executada e não laborando a mesma foi proferida decisão de reversão contra João Celestino Bettencourt Borges, em 8/2/02; (fls. 43 e 44)

3. o recorrente foi notificado para efeitos do exercício do direito de audição em 9/4/02; (fls. 47 e 48)

4. do despacho de reversão foi citado, como responsável subsidiário, por carta registada, com a/r de 29/4/02 nos termos exarados no ofício de fls. 61 dos autos que aqui se dá por reproduzido;

5. o executado requereu ao órgão de execução fiscal, em 24/2/05, a nulidade do despacho de citação;

6. tal pedido foi indeferido por despacho do órgão competente em 9/3/05 e notificado em 14/3/05; (fls. 84 e 85);

7. em 18/3/05 o autor interpôs o presente recurso;

8. o recorrente deduziu oposição em 24/5/02 à aludida execução que deu origem ao processo de oposição n.º 79/02, no qual está em fase de parecer do M.º P.º

3 – O Recorrente arguiu a nulidade da sua citação, efectuada na qualidade de revertido em execução fiscal, por não terem sido entregues com ela os elementos essenciais da liquidação, incluindo a sua fundamentação e outros elementos procedimentais.

Não tendo sido atendida a arguição pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal, o ora Recorrente apresentou reclamação para o T.A.F. de Coimbra, defendendo que a falta dos elementos referidos implica falta de citação, susceptível de prejudicar a sua defesa, pelo que a situação se integrava na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do C.P.P.T., em que se prevê como nulidade insanável a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado.

A Meritíssima Juíza do T.A.F. de Coimbra julgou improcedente a reclamação, por entender, em suma, que não se está perante uma

situação de falta de citação, mas sim perante falta de requisitos do título executivo; no entanto, a Meritíssima Juíza entendeu não existir nulidade insanável por o ora Recorrente ter deduzido oposição sabendo que ocorreria omissão de notificação da liquidação dos impostos e seus fundamentos, base da dívida exequenda.

No presente recurso jurisdicional, o Recorrente não se reporta à questão de saber se se está perante falta de requisitos do título executivo, limitando-se a recolocar a questão de se estar perante uma nulidade insanável enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do C.P.P.T., por existir falta de citação e ela ter potencialidade para prejudicar a sua defesa.

A questão a decidir, assim, é a de saber se ocorre esta nulidade insanável.

4 — Como se refere na sentença recorrida, são distintas as situações em que ocorre no processo de execução fiscal falta de citação e nulidade de citação.

A falta de citação ocorre apenas nos casos em que ela é omitida e nas situações indiciadas no n.º 1 do art. 195.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do art. 2.º do C.P.P.T..

Nos termos do referido art. 195.º, haverá falta de citação:

- a) *Quando o acto tenha sido completamente omitido;*
- b) *Quando tenha havido erro de identidade do citado;*
- c) *Quando se tenha empregado indevidamente a citação edital;*
- d) *Quando se mostre que foi efectuada depois do falecimento do citado ou da extinção deste, tratando-se de pessoa colectiva ou sociedade;*

e) *Quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do acto, por facto que não lhe seja imputável.*

No entanto, por força do disposto no n.º 5 do art. 190.º, os requisitos previstos nesta alínea e) foram erigidos em requisitos gerais da falta de citação, pois, em qualquer das situações indicadas, no processo de execução fiscal só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável.

Distintas destas situações de **falta de citação**, são as situações de **nulidade da citação**, que ocorrem quando a citação tenha sido efectuada, mas não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (art. 198.º, n.º 1, do C.P.C.).

As situações que se enquadram na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do C.P.P.T., como resulta explicitamente do seu texto, são apenas as primeiras, as de **falta de citação**, e não as qualificáveis como nulidade de citação.

No caso dos autos, não se está perante qualquer das situações indicadas no referido art. 195.º do C.P.C. em que se considera ocorrer falta de citação. Por outro lado, o ora Recorrente não alegou nem demonstrou que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável e, pelo contrário, demonstra-se, pelo facto de ter deduzido oposição, que teve conhecimento da citação defeituosa.

Assim, por força do disposto no n.º 5 do art. 190.º e em sintonia com o referido art. 195.º do C.P.C. tem de entender-se que não ocorre falta de citação, pelo que a situação dos autos não pode enquadrar-se na referida alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do C.P.C..

Por outro lado, não se estando perante uma situação qualificável como falta de citação, fica irremediavelmente afastada a possibilidade de en-

quadrar a situação na referida norma, sendo irrelevante que a irregularidade da citação efectuada tenha prejudicado a defesa do ora Recorrente.

Na verdade, havendo meras irregularidades na citação efectuada, estar-se-ia perante uma mera nulidade de citação, enquadrável no art. 198.º do C.P.C..

Mas, o regime de arguição da nulidade de citação é diferente do da falta de citação.

Com efeito, enquanto a **falta de citação** pode ser arguida a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 165.º, n.º 4, do C.P.P.T.), a **nulidade de citação** só pode ser conhecida na sequência de arguição do interessado, que, em sintonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo art. 198.º, deve ser feita no prazo que tiver sido indicado para deduzir oposição<sup>(1)</sup>, equivalente à contestação em processo declarativo, ou, nos casos de citação edital ou quando não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo.

Assim, sendo manifesta a intempestividade da arguição feita pelo ora Recorrente (a oposição foi deduzida em 24-5-2002 e a arguição de nulidade foi feita apenas em 24-2-2005), não pode sequer convolar-se a arguição de falta de citação que efectuou em arguição de nulidade de citação.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

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

Lisboa, 7 de Setembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Rui Botelho* — *Cândido de Pinho*.

<sup>(1)</sup> O prazo legal é de 30 dias, nos termos do n.º 1 do art. 203.º deste Código, mas a irregularidade pode ter consistido em ter sido indicado, indevidamente, um prazo diferente.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do STA. Identidade factual e jurídica.*

### Sumário:

*I — Nos termos do disposto na alínea b) do artigo 30.º do ETAF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, são pressupostos expressos do recurso para o Pleno — por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do STA — que se trate do «mesmo fundamento de direito», que não tenha havido «alteração substancial na regulamentação jurídica» e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.*

*II — O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.*



- III — *Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual.*
- IV — *Não se verificando tal identidade — inexistindo oposição de julgados e devendo julgar-se findo o recurso — se estão em causa situações de facto cujos elementos não são essencialmente idênticos, não concretizando a mesma hipótese normativa nem exigindo tratamento jurídico igual.*
- V — *Do que resulta, então, não ser também, concretamente, a mesma — ainda que o possa ser em abstracto (o dever de fundamentação do acto tributário) — a respectiva questão fundamental de direito.*

Processo n.º 7/05-30.

Recorrente: Cércia-Sociedade de Investimentos Imobiliários, L.ª

Recorrente: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

CÉRCEA - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, LDA, vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto naquela proferido em 27/04/2005, uma vez que estaria em oposição com o de 12/02/1992, proc. n.º 13.708

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª. O aliás douto acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 1992/02/12, decidiram sobre a mesma questão jurídica fundamental: âmbito e alcance do dever de fundamentação dos actos tributários - cfr. texto n.ºs 1 e 2.

2ª. As situações de facto subjacentes aos arestos sub judice são coincidentes no essencial, não se verifica qualquer alteração substancial da regulamentação e princípios jurídicos aplicáveis e não foram as particularidades de cada caso que determinaram a solução oposta relativamente à mesma questão de direito (v. art. 268.º/3 da CRP; cfr. arts. 1.º e 2.º do DL 256-A/77, de 17 de Junho)

- cfr. texto n.ºs 3 a 5.

3ª. Os acórdãos recorrido e fundamento, consagraram soluções opostas para a mesma questão jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido considerou-se que, apesar de o acto sub judice se limitar “aplicar a taxa legal e respectivo adicional”, sem indicação de quaisquer outros elementos de facto e de direito, estaria devidamente fundamentado e no acórdão fundamento decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando-se que devem constar do acto todos os elementos de facto e de direito relevantes - cfr. texto n.ºs 6 e 7.

Nestes termos, deverá o presente recurso prosseguir os seus ulteriores termos (v. art. 284.º do CPPT), julgando-se verificada a invocada oposição de acórdãos, com as legais consequências.»

E contra-alegou a Fazenda Pública, sustentando a inexistência da invocada oposição já que as decisões em confronto julgaram precisamente no mesmo sentido, em termos de fundamentação do acto.

O Ex.º magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de se dar por findo o recurso já que se não trata da mesma questão jurídica nem os factos são idênticos pois, «no acórdão fundamento, está em causa a fundamentação de um acto de fixação de ganhos, para efeito

de mais-valias obtidas no trespassse de um estabelecimento comercial» e, no acórdão recorrido, trata-se de uma liquidação de sisa, imposto extraordinário e imposto de selo».

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

Nos termos do disposto na ai. b) do art. 30.º do ETAF, aprovado pelo DL n.º 129/84, são pressupostos expressos do recurso para o Pleno - por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do STA - que se trate do «mesmo fundamento de direito», que não tenha havido «alteração substancial na regulamentação jurídica» e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto, ambas da Secção do Contencioso Tributário do STA: o acórdão recorrido, de 27/04/2005 e o acórdão fundamento, de 12/02/1992 rec. 13.708.

Todavia, nos autos, inexistente aquela identidade.

É que, no aresto recorrido, está em causa um acto «de massa», contentando-se, por isso, com uma «fundamentação segura mas simples» tendo-se em conta que os factos atinentes à liquidação - que concretizam a incidência do imposto - haviam sido «declarados pelo contribuinte», limitando-se a Administração Fiscal a aplicar a taxa legal e respectivo adicional.

Não assim no acórdão fundamento em que não estava em causa um acto daquele tipo legal mas a avaliação do valor do trespassse, em que se considerou essencial «o confronto com preços praticados em circunstâncias de tempo e de lugar idênticas em transmissões de objecto idêntico», face ao lugar paralelo da regra 7ª. do art. 144.º do CCP (valor locativo de prédios não arrendados avaliados por confronto com prédios arrendados), concluindo-se que «sem esse elemento fundamentante não é possível chegar à aplicação do conhecimento geral e empirico da valorização no mercado do bem transmitido».

Não é, assim, correcto - ao contrário do que pretende a recorrente - que o acórdão recorrido tenha considerado fundamentado o acto que se limitou «a aplicar a taxa legal e respectivos adicionais sem indicação de quaisquer outros elementos de facto e de direito», esquecendo-se o respectivo tipo legal - acto de massa - e terem os factos incidentes do tributo sido «declarados» pelo contribuinte; nem que, no aresto fundamento, se tenha entendido deverem constar do acto todos os elementos de facto e de direito relevantes, nos ditos termos.

Trata-se, assim, de situações de facto cujos elementos não são essencialmente idênticos pelo que não concretizam a mesma hipótese normativa nem exigem igual tratamento jurídico.

Do que resulta não ser também, concretamente, a mesma - ainda que o possa ser em abstracto (o dever de fundamentação do acto tributário) - a respectiva questão fundamental de direito.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300,00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 27 Setembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Imposto. Acto de liquidação. Acto divisível.*

### Sumário:

*A liquidação do imposto constitui um acto divisível, tanto por natureza como na própria expressão legal, pelo que é susceptível de anulação parcial.*

Processo n.º 287/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Ambrosina Maria Laura Pizarro Teixeira Montenegro Soveral Costa Collus Pereira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

**1. AMBROSINA MARIA LAURA PIZARRO TEIXEIRA MONTENEGRO SOVERAL COSTA COLLUS PEREIRA**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Vila Real, a liquidação de imposto sucessório, efectuada pela Repartição de Finanças do Peso da Régua.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA – Norte.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A liquidação do imposto, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de mera anulação parcial.

2. A douda sentença recorrida, manda anular na sua totalidade uma liquidação de imposto sucessório apenas parcialmente atingida por vício de violação de lei.

3. Verificado o erro na determinação da matéria colectável sobre a qual recaiu o acto de liquidação “sticto sensu”, importa apenas anular parcialmente a liquidação, retirando dela a parcela de imposto indevido, correspondente à matéria colectável erradamente apurada.

4. O pedido que a impugnante formulou ao Tribunal foi o da anulação parcial da liquidação, o que significa que se conformou com a legalidade da parte remanescente da liquidação.

Por tudo isto deverá a douda sentença recorrida ser anulada e substituída por outra que declare a anulação parcial da liquidação de imposto sucessório impugnada.

Contra-alegou a impugnante, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. O acto de liquidação de imposto sucessório devido na sequência da sucessão aberta por óbito de Maria Quevedo Pizarro de Sá Sottomayor Teixeira, violou os artigos 20.<sup>o</sup> e 30.<sup>o</sup> do CIMSISDD.

2. Com efeito, foi levado em consideração na determinação do valor tributável, o valor de rendas novas resultantes de novos contratos de

arrandamento do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o art. 330.<sup>o</sup> da freguesia de S. João do Souto, em Braga.

3. Valor esse que não faz parte da riqueza transmitida por sucessão, já que se trata de contratos celebrados em momento posterior ao da transmissão.

4. O acto de liquidação supra mencionado padece assim do vício de violação de lei, pelo que implica a sua anulação.

5. O acto de liquidação de imposto sucessório é um acto único.

6. Pelo que a anulação da liquidação terá naturalmente de o ser na sua totalidade, isto independentemente de relativamente aos restantes bens transmitidos se manter o mesmo valor que tinha sido considerado pela AT.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, o EPGA emitiu doudo parecer, defendendo que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. No dia 1 de Fevereiro de 1980 faleceu na cidade do Peso da Régua, onde residia, na Avenida Dr. Antão de Carvalho, a D. Maria Quevedo Pizarro de Sá Sottomayor Teixeira.

2. Nessa data foi instaurado na Repartição de Finanças do concelho de Peso da Régua o processo de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações n. 6567 – 12-2-80.

3. A falecida, de 77 anos de idade, era viúva de Artur de Soveral Teixeira Costa e morreu sem ter deixado testamento ou qualquer outra disposição de última vontade.

4. Sucederam-lhe duas filhas: a Impugnante, Ambrosina e Alice Maria Pizarro Teixeira Montenegro Soveral Costa e Andrade.

5. Foi apresentada relação de bens no dito processo de imposto sucessório, na qual consta bens móveis no valor atribuído total de 104.000\$00, bens imóveis e dinheiro.

6. Dos imóveis consta, entre outras, a verba n. 62: «6/8 de uma casa de um andar e rés-do-chão, com quintal, poço, sita no Largo Conde Agrolongo com os números 126 a 130, confrontando do Norte com Casa dos Cerqueiras, Nascente com herdeiros de Narciso de Magalhães Vasconcelos, Sul com herdeiros de D. Maria do Carmo Faria Carvalho e Poente com Largo Conde Agrolongo, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo 844 e 845 – anteriormente esteve inscrita no artigo 3300 que foi eliminado.

7. No dia 30-03-1992 a Impugnante foi notificada de que lhe foi liquidado imposto sobre as sucessões e doações na quantia de 2.885.974\$00 e o adicional na importância de 432.897\$00, no total de 3.318.871\$00.

8. A liquidação foi efectuada em 12-02-1992.

9. A Impugnação foi apresentada em 26-06-1992.

10. Da liquidação do imposto sucessório na quantia de 2.885.974\$00, 137.520\$00 corresponde a móveis, e 2.748.454\$00 respeita a bens imóveis.

11. A liquidação foi operada na base do valor líquido tributável de 11.675.771\$10, sendo 556.363\$43 de “mobiliários” e 11.119.407\$67 de “imobiliários”.

12. O prédio referido em 6), em Fevereiro de 1980, correspondia ao artigo urbano da freguesia de S. João do Souto n. 330 e tinha o rendi-

mento colectável de 52.186\$00 e o valor matricial de 1.043.720\$00 (artigo 30º do CIMSISDD).

13. Pelo processo de discriminação n. 33/81 o referido artigo 330 foi eliminado dando lugar aos actuais 844 e 845.

14. O pedido de discriminação foi efectuado em Fevereiro de 1981 pela Impugnante e sua irmã Maria Alice, na qualidade de proprietárias em comum e na proporção de 1/4 do prédio, para efeitos de partilhas.

15. Por escritura de partilha de 31-07-81, o artigo 844º passou a pertencer à irmã da Impugnante, Alice Maria, e o artigo 845º à Impugnante.

16. Em 11. 01-1982 a Alice Maria deu de arrendamento a loja do rés-do-chão, com entrada pela porta com o número 128 de polícia do prédio inscrito na matriz sob o artigo 844º, pelo valor anual de 480.000\$00.

17. Em 13-11-1981 a Impugnante deu de arrendamento a loja do rés-do-chão com entrada pela porta com o número 129-A de polícia, do prédio inscrito na matriz sob o artigo 845º, pela renda anual de 240.000\$00.

18. Em 25-05-1985 a Impugnante deu de arrendamento o rés-do-chão com o número 130 de polícia do mesmo prédio urbano referido em 17), pelo valor anual de 150.000\$00, respectivamente.

19. Os artigos urbanos da freguesia de São João do Souto n.ºs 844 e 845, resultantes da discriminação do artigo 330, foram inscritos na matriz com o mesmo valor do artigo originários.

20. Os referidos valores foram objecto de alteração, dado estarem arrendados e de acordo com as rendas recebidas.

21. Os artigos 844º e 845, e correspondente à fracção de 6/8, à data da liquidação, tinham o valor matricial de 9.462.090\$00 e 6.254.670\$00.

22. O valor tributável que foi considerado na liquidação e referente aos 6/8 indivisos do imóvel foi o seguinte: Artigo 844 (6/8) - 9.462.090\$00 Artigo 845 (6/8) - 6.254.670\$00 15.716.760\$00 15.716 tendo sido mencionado passivo e depois de calculado a parte correspondente aos imóveis, fica o valor de 7.719.989\$50, como valor tributável considerado na liquidação.

23. A Impugnante foi liquidado pela transmissão dos bens da herança imposto sucessório no montante de 3.268.088\$00.

24. Este imposto foi pago ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

A impugnante assaca à liquidação impugnada um vício de violação de lei.

Concretamente defende que foram violados os art.ºs. 20º e 30º do CIMSISDD.

Na sua tese, foi considerado, no tocante a um dos prédios que constitui o acervo da herança, um valor dos bens imóveis, para efeito do imposto sobre sucessões e doações, que não o valor matricial desses bens à data da transmissão.

Na verdade, foi indevidamente tido em conta, na determinação do valor tributável, o valor de rendas novas resultantes de novos contratos de arrendamento do prédio urbano. Só que tal valor resulta de benfeitorias feitas após o óbito do *de cuius*.

Ora, não poderá ser considerado o aumento convencional da renda, já que este traduz uma actividade pessoal desenvolvida pelo sucessor, posterior à transmissão, e que com esta directamente nada tem a ver.

O Mm. Juiz *a quo* deu razão à pretensão da impugnante, mas anulou *integralmente* o acto de liquidação.

É contra este segmento da decisão que se insurge a Fazenda Pública que, concordando embora com a decisão na parte substantiva, discorda que haja anulação total da liquidação, defendendo antes que essa anulação deve ser parcial, limitada à parcela em disputa.

Ou seja: o que está em causa é saber se o acto tributário é ou não divisível.

O EPGA defende que, no caso, e sendo que se torna apenas necessária uma operação aritmética para repor a legalidade, o acto tributário é divisível.

E tem razão.

Na verdade, a liquidação do imposto constitui um acto divisível, tanto por natureza, como na própria expressão legal, sendo assim susceptível de anulação parcial.

Nesse sentido apontam o art. 145º do CPT e art. 100º da LGT

Vide, a propósito, os acórdãos deste STA de 22/9/99 (rec. 24.101) e de 26/3/2003 (rec. n. 1973/02).

Sendo assim, o recurso da Fazenda Pública logra provimento. A liquidação deve pois ser anulada, não na sua totalidade, mas tão só parcialmente. Concretamente, na parte impugnada.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mas só na parte em que anulou, *na totalidade*, a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, ora recorrida, apenas neste STA, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Gradação de créditos. Contribuição autárquica. Juros.*

### Sumário:

*Os juros relativos a créditos de contribuição autárquica gozam dos mesmos privilégios e são graduados nos mesmos termos que o imposto respectivo.*

Processo n.º 383/05-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública e outros.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vitor Meira.

Não se conformando com a gradação de créditos efectuada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa II, dela interpôs a Caixa Geral de Depósitos recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

a) A douta sentença recorrida graduou ilegalmente, em 1º lugar, para serem pagos pelo produto da venda do imóvel, os créditos reclamados

pela Fazenda Nacional por dívida de contribuição autárquica inscrita para cobrança em 2001 a 2003 e respectivos juros até à data da venda.

b) Ao fazê-lo, violou o disposto no n.º 1 do artigo 744.º, do Código Civil, uma vez que tal norma não abrange os juros vencidos até à data da venda.

c) Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional não fruem, pois, integralmente de privilégio creditório imobiliário como afirma a sentença;

d) Sentença que se louva na jurisprudência constante do Ac do STA. - 2ª Secção, de 25.05.1998, Rec. 22.143 que, por seu turno perfilha jurisprudência oposta à do Acórdão do S.T.A., de 02.03.1998, no Rec.4.951, in 'Acórdãos Doutriniais', 325.º pág. 67-68, transitado em julgado, no que tange à interpretação de n.º1 do artigo 744º do C. Civil: - no Acórdão de 25.05.1998, sustenta-se que o privilégio se estende até à data da venda, enquanto que o de 02.03.1998, considera que só são contempladas as c. prediais respeitantes e inscritas para cobrança do próprio ano da penhora e nos dois anos anteriores.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por se ter feito boa interpretação da lei, na linha da mais recente jurisprudência da Secção que é de manter.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

1- Em 2/12/1977, foi registada, definitivamente, uma hipoteca a favor da exequente "Caixa Geral de Depósitos, S.A.", incidente sobre o imóvel descrito no auto de penhora de fls.47 do processo de execução, com vista à garantia de empréstimo concedido pela mesma a Martinho Feliciano Augusto e Esmeralda da Costa Feliciano Augusto, no montante de € 2.244,59, juro anual até 13,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls.25 a 31 dos presentes autos; certidão junta a fls.48 a 50 do processo de execução);

2- Em 21/10/1985, foi registada, definitivamente, uma hipoteca a favor da exequente "Caixa Geral de Depósitos, S.A.", incidente sobre o imóvel descrito no auto de penhora de fls.47 do processo de execução, com vista à garantia de empréstimo concedido pela mesma a Martinho Feliciano Augusto e Esmeralda da Costa Feliciano Augusto, no montante de € 39.903,83, juro anual até 30% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls.6 a 8 do processo de execução; certidão junta a fls.48 a 50 do processo de execução);

3- Em 10/2/1992, a "Caixa Geral de Depósitos, S.A." instaurou contra Martinho Feliciano Augusto e esposa, Esmeralda da Costa Feliciano Augusto, por dívida derivada do empréstimo identificado no nº2, no montante de € 52.113,46, acrescida de juros vincendos, a execução fiscal nº. 1538-92/100006.3, a qual corre actualmente termos no Serviço de Finanças de Lourinhã, e de que os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso (cfr. documentos juntos a fls.2, 3 e 12 do processo de execução);

4- Em 16/4/2003, no âmbito do processo de execução identificado no nº.3, para pagamento da dívida nele referida, foi penhorado o imóvel devidamente identificado no auto de penhora de fls.47 do processo de execução, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

5- Em 29/4/2003, a penhora identificada no nº4 foi registada a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme cópia de certidão da C. R. P. junta a fls.48 a 50 do processo de execução, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

6- Em 18/3/2004, foi realizada a venda judicial através de propostas em carta fechada do imóvel identificado no nº4, pelo montante de € 84.700,00, através do exercício do direito de remição, tudo conforme documentos juntos a fls.218 a 220 dos presentes autos, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

7- Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos de contribuição autárquica, incidentes sobre o imóvel penhorado e vendido no processo de execução, relativos aos anos de 2000 a 2002, e inscritos para cobrança nos anos de 2001 a 2003, no montante global de € 291,60, acrescido de juros de mora computados a partir das datas constantes da certidão junta aos presentes autos (cfr. certidão junta a fls.59 e 60 dos presentes autos);

8- Os executados são devedores à exequente e reclamante "Caixa Geral de Depósitos, S.A.", de crédito no montante de € 1.698,26, acrescido de juros de mora vencidos e vincendos, derivado do empréstimo identificado no nº1 (cfr. documentos juntos a fls.25 a 31 e 33 a 36 dos presentes autos).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nos termos do artigo 280º nº5 do CPPT admite-se, independentemente da alçada, recurso de decisões que perfilhem solução oposta a decisão de tribunal de hierarquia superior, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação. Com efeito, a recorrente vem invocar que a decisão recorrida está em oposição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Março de 1988 proferido no recurso nº 4951. Entendia-se nesse acórdão que os créditos por contribuição predial só gozavam do privilégio imobiliário sobre os bens praxeados se inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anteriores. Por seu turno a sentença invoca, em apoio da sua tese de que tal privilégio pode estender-se até à data da venda, os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo nos recursos 22143, de 25/6/98, 117/04 de 10/3/04 e 113/04 de 29/4/2004 e um do Tribunal Central Administrativo.

Como refere o Ministério Público e resulta do que atrás dissemos estão reunidos os pressupostos do recurso previsto no artigo 280º nº5 do CPPT.

Vejamos agora qual das duas posições conflituantes deverá preceder.

O artigo 744º nº1 do C. Civil, que a recorrente cita em abono da sua tese, prescreve que os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou nos dois anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição. No caso vertente estão em causa créditos relativos a contribuição autárquica mas, por força do artigo 24º nº1 do C. C. Autárquica, aplica-se-lhes o disposto no código civil para a contribuição predial. Ora o artigo 230º do C. C. Predial dizia: "Nas transmissões dos bens a que se refere o artigo anterior e que venham a realizar-se por venda judicial ou administrativa, o juiz da execução fará notificar oportunamente o chefe da respectiva repartição de finanças para que proceda, com vista à gradação de créditos, à liquidação da contribuição predial pelo exe-

cutado e lhe remeta certidão do seu quantitativo, no prazo de dez dias, o qual poderá ser prorrogado por motivos atendíveis”. E acrescentava o seu § 2º que “Na verificação e graduação dos créditos atender-se-à não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que deva ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou adjudicação do prédio”. No caso vertente a recorrente Caixa Geral de Depósitos não questiona a graduação dos créditos de contribuição autárquica mas os juros. Todavia, conforme prescreve o artigo 8º do DL 73/99 de 16 de Março, “as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem”. Assim sendo, não pode deixar de se concluir que os juros em causa foram correctamente graduados pela sentença recorrida, sendo certo que a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo dos últimos anos tem estado em conformidade com o decidido, não havendo razões para a alterar.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Nulidades processuais. Arguição. Recurso. Reclamação. Incompetência absoluta do tribunal. Consequências. Arguição. Trânsito em julgado da sentença.*

### Sumário:

- I — *As nulidades processuais conhecidas pelo interessado unicamente com a notificação da sentença devem ser arguidas em recurso desta interposto — quando admissível — que não em reclamação perante o tribunal a quo.*
- II — *A incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria (ainda que com fundamento na inconstitucionalidade orgânica, formal e material das normas atributivas de competência) não configura uma nulidade processual ou de sentença; antes uma excepção dilatória, determinante da absolvição da instância, mas não da anulação do processado [artigos 493.º, n.º 2 e 494.º, alínea a) do CPC e 2.º, alínea e), do CPPT].*
- III — *Sendo o seu conhecimento oficioso e de ordem pública e precedendo o de qualquer outra matéria, pode também ser arguida pelos interessados até ao trânsito em julgado da decisão final.*

IV — *Todavia, proferida a sentença, o juiz já não pode conhecer da incompetência absoluta, ainda que arguida antes do respectivo trânsito em julgado, dado o disposto no artigo 666.º do CPC, sendo, então, ao tribunal de recurso que cabe conhecer de tal questão.*

Processo n.º 402/05-30.

Recorrente: Drómia Ship Chandlers, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por DRÓMIA SHIP CHANDLERS, LDA, do despacho do TAF de Viseu - fls. 213 e segts. - que anulou «todo o processado subsequente à omissão da espera da resposta do impugnante sobre o documento junto pela Fazenda Pública, a fls. 136 a 139, recuperados (recuperando-se?) apenas o requerimento do reclamante de fls. 170».

Fundamentou-se a decisão em que a omissão ocorrida - prolação da sentença que julgou extemporânea a impugnação judicial antes de decorrido o prazo para a ora recorrente se pronunciar sobre documentos juntos aos autos - tem «efeito directo na justa apreciação» da causa já que relativa à data da notificação do acto a partir da qual se conta o prazo da impugnação, nulidade que «vicia todos os trâmites processuais subsequentes, incluindo a sentença», sendo «óbvio que todas as outras questões, quer de inconstitucionalidade orgânica, e material, dos diplomas que instituem a nova Jurisdição Administrativa e Fiscal, e sobretudo do recurso interposto à cautela, ficam prejudicadas entretanto com efeito, sendo naturalmente contrária a posição de juízo sobre estes problemas, apenas poderão ser resolvidas por via de recurso, que ainda não cabe».

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«a) Da inconstitucionalidade das normas que conferem competência ao TAF de Viseu para conhecer dos presentes autos resultará a nulidade de todos os actos praticados por este TAF.

b) Essa nulidade tinha de ser suscitada, como o foi, através de reclamação para o tribunal *a quo*.

c) Dentro do prazo de 10 dias contados da primeira notificação que lhe foi feita pelo TAF de Viseu, a Recorrente arguiu a nulidade de todos os actos é decisões proferidas pelo TAF de Viseu nos autos do processo em epígrafe, com fundamento na: inconstitucionalidade, orgânica e formal ou, quando assim não se entendesse, na inconstitucionalidade material das normas que atribuíram competência ao TAF de Viseu para conhecer dos presentes autos.

d) Subsidiariamente a essa arguição da nulidade de todos os actos e decisões proferidas pelo TAF de Viseu, a Recorrente arguiu ainda a nulidade de todo o processado efectuado com violação do direito de ela se poder pronunciar sobre as informações e documentos, juntos aos autos pela Fazenda Pública, dentro do prazo que lhe é legalmente conferido, designadamente da sentença que havia sido proferida quando ainda decorria o prazo para a Recorrente se poder pronunciar sobre tais informações e documentos.

e) O tribunal *a quo* deveria, em cumprimento do disposto nos arts. 156.º e 288.º do CPC, começar por conhecer e decidir da arguida inconstitu-

cionalidade orgânica e formal das normas que atribuíram competência ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecer dos presentes autos.

f) Apenas no caso de decidir pela não verificação dessa inconstitucionalidade, deveria então o tribunal *a quo* pronunciar-se sobre a arguida nulidade decorrente da inconstitucionalidade material dessas mesmas normas.

g) Finalmente, apenas no caso de não concluir pela verificação das arguidas nulidades decorrentes da inconstitucionalidade de tais normas, deveria então o tribunal *a quo*, considerando-se competente, conhecer e decidir da arguida nulidade decorrente da preterição de formalidade legal.

h) Da procedência da nulidade fundada na inconstitucionalidade das referidas normas resultaria, aí sim, imediatamente prejudicado o conhecimento da última das nulidades invocadas, porquanto o tribunal se julgaria, em tal caso, absolutamente incompetente para conhecer e decidir os presentes autos.

i) Para além disso, na situação em apreço, estava na inteira disponibilidade da Impugnante suscitar, ou não suscitar as questões referidas no seu requerimento de fls. 157 a 167, e, tendo decidido suscitá-las, era a ela quem, em primeira linha, competia indicar a ordem pela qual as mesmas deveriam ser conhecidas e decididas.

j) É certo que, no uso dos respectivos poderes-deveres, a Mm.<sup>a</sup> Juiz do tribunal *a quo* podia alterar essa ordem, mas com respeito pelas determinações legais e cumprindo o dever de fundamentação (cfr. arts. 158.º do CPC e 205.º-1 da CRP).

k) O que a Mm.<sup>a</sup> Juiz não podia era, sem qualquer fundamento de facto ou de direito, decidir que o “argumento principal” da Recorrente foi aquele que por esta foi indicado de forma subsidiária, e, também sem qualquer fundamento legal, começar por conhecer e decidir as questões suscitadas pela ordem inversa àquela que as mesmas legalmente deviam ter sido conhecidas e decididas e lhe foi indicada pela Recorrente.

l) A decisão recorrida, incorrendo em erro manifesto, violou o disposto nos arts. 156.º e 288.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do art. 2.º e do CPPT.

m) As normas que constituem fundamento jurídico da decisão recorrida deviam ter sido interpretadas e aplicadas com o sentido de que

1) as nulidades de processo devem ser arguidas perante o juiz do tribunal onde as mesmas tenham sido cometidas devendo por este ser conhecidas e decididas, e não através de recurso para o tribunal superior, e,

2) devem ser apreciadas em primeiro lugar as nulidades arguidas em resultado da inconstitucionalidade das normas que atribuíram competência ao TAF de Viseu para conhecer dos presentes autos, porquanto da resolução dessa questão resulta a sua competência ou incompetência para conhecer dos mesmos autos.

Nestes termos e com o mui douto suprimento de V.Ex.as, deverá ser dado provimento ao presente recurso e revogar-se a decisão recorrida, devendo a mesma ser substituída por outra que determine à Mm.<sup>a</sup> Juiz do tribunal *a quo* que conheça e decida das nulidades arguidas pela Recorrente com fundamento na inconstitucionalidade das normas que atribuíram competência ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu para conhecer dos presentes autos, antes de conhecer e decidir da nulidade arguida pela Recorrente em último lugar e de forma subsidiária relativamente àquelas outras nulidades, tudo com as legais consequências.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que «a incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria (ainda que com fundamento na inconstitucionalidade orgânica, formal e material das normas atributivas de competência) não configura uma nulidade processual ou de sentença, antes uma excepção dilatória, determinante da absolvição da instância mas não da anulação do processado [arts 493.º, n.º 2 e, 494.º, al. a) CPC/ art. 2.º, al. e) CPPT]», sendo de conhecimento oficioso e de ordem pública, precedendo o de qualquer outra matéria e, podendo ser arguida pelos, interessados até ao trânsito em julgado da decisão final, não está o respectivo conhecimento «prejudicado pelo deferimento da arguição da nulidade processual consistente na preterição de formalidade legal» pelo que «a decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao TAF Viseu para apreciação das questões da incompetência absoluta do tribunal e da nulidade processual, com precedência imperativa da primeira questão.»

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

Vejam, pois:

Como resulta dos autos, o TAF de Viseu, por sentença de fls. 149 e segts., julgou improcedente, por extemporânea, a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de IVA.

Na sequência da respectiva notificação, veio a impugnante, por um lado, arguir «a nulidade de todos os actos praticados nos autos pelo TAF de Viseu, por força da inconstitucionalidade das normas em que se funda a sua competência para conhecer dos presentes autos, com as legais consequências» bem como, subsidiariamente, a «decorrente de ter sido proferida sentença antes de ter decorrido o prazo de que a Impugnante dispunha para se pronunciar acerca das informações e documentos apresentados pela Fazenda Pública (cfr fls. 136 a 140), anulando-se, em consequência, todos os actos praticados com violação daquele direito da Impugnante, entre os quais a sentença, uma vez que, como foi referido, foi proferida seis dias antes de à Impugnante terminar o prazo legal de resposta às referidas informações e documentos, com as legais consequências»; e, por outro, recorrer da mesma sentença para o TCA-Norte.

Ao que o despacho ora recorrido anulou o processado, nos ditos termos, sentença incluída, considerando prejudicadas, «entretanto», as demais questões postas e o dito recurso.

Assim, e clarificando o âmbito deste, a recorrente não se insurge contra a anulação do processado, que pedira, nem para o, efeito teria legitimidade por a decisão lhe ser favorável, mas, antes, contra a «arrumação» feita no tribunal *a quo* das questões a decidir.

Por modo que, se estas vierem a ser julgadas em desfavor da recorrente, sempre restará definitivamente decidida a anulação do processado, com a consequente necessidade de elaboração de nova sentença.

É entendimento jurisprudencial corrente que as nulidades do processo, conhecidas com a notificação da sentença, têm o mesmo regime das nulidades desta - art. 668.º, n.ºs 2 e 3 do CPC ou seja, por via de recurso se aquela o admitir como, é o caso.

Cfr, por todos, os Ac' ds do STA de 09/02/2005 rec 0799/03, 07/07/2004 rec 0701/04, 10/07/2002 rec. 25 998, 20/03/2002 rec 38.441 (Pleno) in Ac' Dout' 487-1031, 20/02/2002 rec 26.160 e 30/01/2002 rec 26.653, cfr. ainda os Ac' ds do TC de 17 e 23/03/2004 in DR, II, de 10/05/2004.

Assim, devia ter sido indeferida a dita arguição de nulidade do processo.

Não o tendo sido mas, antes, deferida a anulação do processado, tal questão, como se disse, deve ter-se por definitivamente julgada.

Por outro lado e como é sabido, proferida a sentença, fica esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria, da causa - art. 666.º, n.º 1 do CPC - apenas lhe sendo permitido rectificar erros materiais, suprir nulidades e esclarecê-la ou reformulá-la - arts. 667.º e segts. do mesmo diploma.

Ora, como bem refere o Ministério Público, «a incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria (ainda que com fundamento na inconstitucionalidade orgânica, formal e material das normas atributivas de competência) não configura uma nulidade processual ou de sentença; antes uma excepção dilatória, determinante da absolvição da instância mas não da anulação do processado [arts. 493.º, n.º 2 e 494.º, al. a) CPC/art. 2.º, al. e) CPPT]».

Não tem, pois, sentido arguir nulidades do processo, com base na incompetência absoluta do tribunal, nomeadamente por inconstitucionalidade das normas que o criaram.

Por outro lado, a regra do conhecimento officioso daquela e da sua arguição pelos interessados até ao trânsito em julgado da decisão final - art. 16.º, n.º 2 do CPPT - equivalente à do art. 102.º, n.º 1 do CPC - tem de harmonizar-se com o disposto no dito art. 666.º pelo que, «proferida a sentença, o juiz já não pode conhecer da incompetência absoluta; embora ela seja arguida antes do trânsito,... será então ao tribunal de recurso que pertence conhecer desta matéria» - cfr. Jacinto Bastos, CPC Anotado, Vol. 1.º, pág. 258.

O que significa que tanto a questão da competência como a da arguição de nulidades propriamente dita teria que ser invocada, em recurso da sentença proferida - com óbvia ressalva do julgamento efectuado daquelas últimas.

Todavia, a situação dos autos é, ora, diferente.

Na verdade, a sentença está definitivamente anulada, mercê da dita anulação do processado não estando, assim, tal questão prejudicada por aquela.

Nos autos, presentemente, não há ainda decisão final pelo que é idónea a arguição da incompetência absoluta do tribunal.

E, porque suscitada em 1.ª instância, aí terá de ser apreciada.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido na medida em que considerou prejudicada a questão da incompetência, absoluta do tribunal, de que deverá conhecer com precedência imperativa.

Sem custas.

Lisboa, 27 Setembro de 2005. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Imposto sobre as sucessões e doações. Acto de liquidação. Notificação pessoal. Caducidade. Artigo 92.º do CIMSSD. Artigo 4º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril. Constitucionalidade.*

### Sumário:

- I — *Regra geral, a notificação da liquidação do imposto sobre as sucessões, na medida em que é susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção (artigo 38.º, n.º 1 do CPPT).*
- II — *Todavia, sempre que a entidade que a ela proceder o entender necessário, essa notificação pode ser pessoal (n.º 5 do citado artigo 38.º).*
- III — *Assim, se o contribuinte se recusar a receber em mão a notificação da liquidação, nada impede que se proceda à sua notificação pessoal, nos termos do predito artigos 38.º, n.º 5, e 190.º, n.º 3, do CPC (n.º 6 do citado artigo 38.º).*
- IV — *Atento o disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 154/91 de 23 de Abril, o prazo de caducidade do imposto sobre as sucessões é de 10 anos, de harmonia com o estabelecido no artigo 92.º do CIMSSD, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 119/94, de 7 de Maio, e conta-se, em regra, a partir da data do óbito do autor da herança.*
- V — *O predito artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 154/91, não desdobrou o sentido do que se comanda no artigo 3.º da Lei n.º 37/90, de 10 de Agosto, pelo que, consequentemente, não se poderá falar em que a norma em apreço padeça de inconstitucionalidade orgânica.*

Processo n.º 423/05-30.

Recorrente: Maria Lucília Pires Gago Guiomar.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Maria Lucília Pires Gago Guiomar, contribuinte n.º 120845857, residente na rua 1.º de Maio, n.º 53 - Aldeia Santa Catarina - Tavira, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a oposição à execução fiscal, com o n.º 1139200401002600, contra ela instaurada para cobrança de imposto sucessório, por óbito de sua tia Maria Gago Sequeira, no valor de € 22.905,15 e juros, no montante de € 808,77, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Em 28 de Novembro de 1994 faleceu Maria Gago Sequeira, tendo deixado como seus herdeiros sua irmã, Luísa Gago Sequeira e sua sobrinha, Maria Lucília Pires Gago Guiomar.

2. Tendo sido instaurado o processo de imposto sucessório respectivo, foi, em 5 de Novembro de 2003, efectuada a respectiva liquidação, de que resultou um valor de imposto de € 22.905,15 relativamente à Recorrente.

3. A Recorrente foi citada no processo de execução fiscal n.º 1139200401002600 para o pagamento da dívida exequenda no valor total de € 22.905,15 e juros no montante de € 808,77.

4. Ora, não obstante o disposto no artigo 38º n.º 1 do CPPT, a Recorrente nunca foi notificada da liquidação de imposto sucessório por óbito de Maria Gago Sequeira.

5. A obrigatoriedade de notificação da liquidação a cada um dos sujeitos passivos do imposto determina que a mesma devesse ter sido feita por carta registada enviada com aviso de recepção, o que no caso, não sucedeu.

6. Não foi concedido à Recorrente o prazo para pagamento voluntário pelo que a dívida exequenda será, necessariamente, inexigível, constituindo fundamento de oposição à execução, nos termos do artigo 204º n.º 1 alínea e) do CPPT.

7. A título subsidiário, mais se invoca que pretendendo a Administração Fiscal haver notificado a Recorrente da liquidação de imposto sucessório em 13 de Novembro de 2003 - notificação considerada nula pelos fundamentos já expostos - teria esta sempre sido efectuada para além do prazo de caducidade do direito à liquidação.

8. Encontrando-se a correr, à data da entrada em vigor do CPT, o prazo de caducidade fixado no artigo 92º do CIMSSD, tendo este sido fixado em cinco anos, deve aplicar-se à situação vertente o novo prazo de caducidade, por este, sendo inferior e iniciando-se a sua contagem em 28 de Novembro de 1994, terminar, no caso vertente, antes do primeiro.

9. Ora, no caso vertente, este prazo terminou em 28 de Novembro de 1999, verificando-se, pois, a caducidade do direito à liquidação de imposto.

A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1) Atenta a garantia de conhecimento efectivo que a entrega pessoal da notificação ao destinatário proporciona, o artigo 38º n.º 5 do CPPT prevê que, entre outros, os actos de liquidação de impostos possam ser pessoalmente notificados se a administração fiscal o entender necessário.

2) Logo, assente na matéria de facto provada a sua entrega em mão, só podemos concluir que à oponente ora agravante foi notificada a liquidação do imposto sub judice.

3) Também não existe violação de lei substantiva quando na sentença agravada se aplica o prazo de caducidade de 10 anos estabelecido no artigo 92º do CIMSSD, na redacção do Dec. Lei nº 119/94 de 7-5, e, em consequência se decide não ter ocorrido a caducidade do imposto.

4) Na verdade, o prazo de caducidade a atender é o fixado pela norma em vigor no momento da ocorrência do facto tributário.

5) Não colhendo o argumento da inconstitucionalidade orgânica do artigo 4º do Dec. Lei 154/91 de 23-4, perante o Acórdão nº 168/2002 do Tribunal Constitucional que pronunciando-se sobre essa matéria decidiu pela sua conformidade com a Constituição.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “na sentença recorrida o Mmº Juiz “a quo” fez boa aplicação da lei à factualidade estabelecida; por outro lado, o prazo de caducidade a considerar é o do artº 92º do CIMISSD, em razão da norma do artº 4º do DL nº 154/91, de 23.4 (que aprovou o CP Tributário), cuja conformidade constitucional é reconhecida no acórdão do Tribunal Constitucional nº 168/2002, in DR II Série de 1.6.2002”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

— Em 28.11.1994 faleceu Maria Gago Sequeira.

— Tendo deixado como seus herdeiros legítimos a irmã Luísa Gago Sequeira e a sobrinha Maria Lucília Pires Gago Guiomar, filha do seu irmão João Gago Sequeira, falecido a 26.07.1990.

— Para liquidação do respectivo imposto sucessório foi instaurado o processo de imposto sucessório n.º 17.640, que correu os seus termos na Repartição de Finanças de Tavira.

— Em 05.11.2003 foi efectuada a respectiva liquidação do Imposto sobre Sucessões e Doações, tendo-se apurado um valor de imposto de € 22.905,15 relativamente à oponente.

— Em 08.3.2004, a oponente foi citada do processo de execução fiscal n.º 1139200401002600, para o pagamento da dívida exequenda no valor total de € 22.905,15 e de juros no montante de € 808,77, relativamente à liquidação de imposto sucessório por óbito de Maria Gago Sequeira.

— A oponente nunca foi notificada por carta registada com aviso de recepção da liquidação do imposto sucessório relativo à herança aberta por óbito de Maria Gago Sequeira.

— Nos autos está certificado que:

No dia 13 de Novembro de 2003, pelas 10.30 horas, Mário Conceição Fernandes Rosário, Técnico Administração Tributária Adjunto do Serviço de Finanças de Tavira, deslocou-se à Rua 1º de Maio n.º 53 — Aldeia Santa Catarina — Tavira, a fim de notificar a Oponente Maria Lucília Pires Gago Guiomar — NIF 120 845 857, na qualidade de representante legal de seu pai João Gago Sequeira, como herdeira de Maria Gago Sequeira, da liquidação do Imposto sobre Sucessões e Doações n.º 17.640.

Contactada, recusou-se a assinar a recepção da notificação e foi-lhe a mesma entregue em mão, tendo-a recebido, sendo que de todos estes actos foram testemunhas o Jorge Manuel Dias Reis, Técnico de Administração Tributária Adjunto do Serviço de Finanças de Tavira e Isabel Maria Engrácia Teresa, Técnica de Administração Tributária Adjunta do Serviço de Finanças de Tavira, que se encontravam presentes e com aquele assinaram.

3 — Considerou a sentença recorrida que a oposição à execução fiscal improcedia por que, nos termos do disposto no artº 38º n.ºs 1, 5 e 6 do CPPT, a liquidação do imposto em causa podia ser, como foi, notificada pessoalmente à recorrente.

Julgou, ainda, a sentença que, em consequência, a liquidação se deve considerar notificada, não obstante a recorrente se ter recusado a recebê-la e que tal ocorreu dentro do prazo de caducidade de dez anos a que alude o artº 92º do CIMSSD, já que o facto tributário ocorreu em 28/11/94 (data da morte do autor da herança) e a notificação data de 13/11/03.

Posição divergente da sentença tem a recorrente, já que, não obstante o disposto no predito artº 38º, nº 1, nega que alguma vez tenha sido notificada da liquidação do imposto em causa e, por outro lado, mesmo a considerar que foi notificada em 13/11/03, como pretende a Administração Fiscal, esta teria ocorrido para além do prazo de caducidade do direito à liquidação, uma vez que seria aqui aplicável o regime consagrado no artº 33º do CPT, por ser inferior e, iniciando-se a sua contagem em 28/11/94, terminava, no caso vertente, antes do



previsto naquele artº 92º, sendo certo que o artº 4º do citado Decreto-Lei nº 154/91 é organicamente inconstitucional.

Pelo que, não tendo sido concedido à recorrente o prazo para pagamento voluntário, a dívida exequenda seria, necessariamente, inexigível, o que constitui fundamento de oposição à execução, nos termos do artº 204º, nº 1, al. e) do CPPT.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 — Dispõe o artº 38º, nº 1 do CPPT, aqui aplicável que “as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências”.

Por sua vez, estabelece o seu nº 5 que “as notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário”.

Por último, dispõe ainda o seu nº 6 que “às notificações pessoais aplicam-se as regras sobre a citação pessoal”.

Como bem se anota na sentença recorrida e que mereceu a concordância da recorrente, os actos de liquidação de impostos são, em princípio, susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes, assim acontecendo com o imposto sucessório.

Sendo assim, é evidente que e de harmonia com o disposto no nº 1 do citado artº 38º, a sua notificação à recorrente deveria ter sido efectuada através de carta registada com aviso de recepção.

Todavia e como também resulta do nº 5 do citado preceito legal, nada impede que, quando a entidade que a ela proceder assim o entenda, essa notificação possa ser feita pessoalmente, tanto mais que estão em causa interesses patrimoniais do contribuinte.

Ora, no caso em apreço e como resulta do probatório, no dia 13/11/03, um técnico da Administração Tributária deslocou-se à residência da recorrente para proceder à sua notificação do acto de liquidação do imposto sobre Sucessões e Doações, na qualidade de representante legal de seu pai João Gago Sequeira, como herdeira de Maria Gago Sequeira.

Todavia e por que aquela se tivesse recusado a assinar a recepção da notificação, foi-lhe a mesma entregue em mão, tendo-a recebido, sendo certo que tudo aconteceu perante as testemunhas ali identificadas, que se encontravam presentes e que com aquele assinaram (vide fls. 16).

Deste modo, atento o disposto no artº 190º, nº 3 do CPC e o previsto artº 38º, nºs 5 e 6, nada impedia - pelo contrário até se justificava face à renúncia da recorrente -, que se tivesse procedido à sua notificação pessoal, que assim se afigura como válida e regularmente efectuada.

Aliás, mesmo que assim se não entendesse, como anota o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 224, citado na sentença recorrida, “a não observância da forma de notificação exigida constituirá uma irregularidade que não afectará o valor da notificação, desde que se comprove que ela foi efectivamente efectuada, pois as formalidades processuais são meios de garantir objectivos e não finalidades em si mesmas.

Por isso, sempre que seja atingido o objectivo, serão irrelevantes as irregularidades”.

Pelo que e nesta parte, falece a pretensão da recorrente.

5 — Por outro lado e como vimos, alega a recorrente que, mesmo que se considere que foi notificada do acto de liquidação em causa em 13/11/03, esta teria sido feita para além do prazo de caducidade do direito a essa liquidação, já que, encontrando-se a correr o prazo de caducidade previsto no artº 92º do CIMSSD, que era de dez anos, entrou, entretanto, em vigor o CPT, que reduziu esse prazo para cinco anos, pelo que sendo inferior devia ser aqui aplicado esse novo prazo de caducidade e, iniciando-se a sua contagem em 28/11/94, terminava antes do primeiro, ou seja, em 28/11/99.

Mas, também, aqui carece a recorrente de razão.

Com efeito, ao contrário do entendimento propugnado pela recorrente, o preceito legal aplicável ao caso em apreço não é o artº 33º, nº 1 do CPT, mas sim o artº 92º do CIMSSD, na medida em que o artº 4º do Decreto-lei nº 154/91 de 23/4 que aprovou o CPT dispõe que “os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações após introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação”.

Este preceito legal, ao contrário daquilo que é também entendimento da recorrente, não padece de inconstitucionalidade orgânica.

Como decidiu já o Tribunal Constitucional, no acórdão nº 168/2002, publicado no DR II Série de 1/6/02, “o Governo ao editar o artigo 4.º do Decreto-lei n.º 154/91, não desbordou o sentido do que se comanda naquele artigo 3º (da Lei n. 37/90 de 10/8) e, consequentemente, não se poderá falar em que a norma em apreço padeça de inconstitucionalidade orgânica”.

Sendo assim e para a resolução desta questão de que ora nos ocupamos, é do previsto artº 92º, na redacção dada pelo Decreto-lei nº 119/94 de 7/5, que teremos de nos socorrer, o qual dispõe que “só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos 10 anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeitos”.

Sem esquecer, porém e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, que o prazo de caducidade do direito de liquidação de impostos sobre as sucessões conta-se, em regra, a partir da data do óbito do autor da herança (vide, por todos, Acórdão de 8/10/03, in rec. nº 1006/03).

Deste modo e voltando ao caso em apreço, resulta do probatório que o de cujus faleceu em 28/11/94.

Sendo assim, como a data da transmissão, coincidindo com a data da abertura da sucessão, por óbito verificado em 28/11/94, ocorreu nesta data, é manifesto que ainda não havia decorrido os mencionados dez anos quando foi efectuada a liquidação em 5/11/03 (vide probatório) e a subsequente notificação à recorrente, em 13/11/03, foi efectuada antes do termo do dito prazo de caducidade.

Não ocorre, assim, qualquer erro de julgamento por inaplicação do citado artº 33º do CPT, pelo que a sentença recorrida não merece também qualquer censura nesta parte.

6 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Caducidade do direito à liquidação. Conhecimento oficioso. Convolução.*

### Sumário:

- I — *A caducidade do direito à liquidação, tanto dos impostos como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento oficioso, devendo, antes, ser invocada pelo contribuinte.*
- II — *Se o juiz apreciou a caducidade do direito à liquidação na oposição à execução fiscal, não há que proceder à convolução do processo para impugnação judicial.*

Processo n.º 458/05-30.

Recorrente: José Manuel Pereira Fernandes.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — José Manuel Pereira Fernandes, contribuinte n.º 176485627, residente na Costa do Castelo, n.º 63-1.º, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a oposição à execução fiscal para cobrança coerciva de dívida de Contribuição Autárquica relativa aos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002 e juros, no montante de € 3. 799,53, que contra si havia revertido, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - A decisão recorrida devia ter conhecido da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por tal caducidade ser do conhecimento oficioso, por força do disposto no artigo 331.º do Código Civil.

II - A decisão recorrida infringiu por isso o disposto no artigo 333.º n.º 1 do Código Civil.

III - Não sendo, assim, superiormente entendido o que se admite, para efeito de raciocínio.

Sempre,

IV - A decisão recorrida ao julgar a oposição, não a convolvendo em impugnação judicial, negou os princípios da legalidade e aproveitamento processual, pois tanto a ilegitimidade da agravante como a caducidade do direito à liquidação são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial, sendo que esta forma processual era viável e útil.

V - E infringiu as normas dos artigos 97.º n.º 3 da Lei Geral Tributária e 98.º n.º 4 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

VI - Pois o sentido das normas em causa não é outro que não seja o do aproveitamento dos actos praticados, para que os interesses dos administrados possam ser apreciados judicialmente.

VII - Motivo por que se requer que a decisão recorrida seja alterada no sentido da oposição, forma de processo usada pela ora agravante, ser convolada em impugnação judicial, assim se fazendo Justiça.

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

— A caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999 não é de conhecimento oficioso atendendo que as normas especiais de direito tributário não prevêm esse regime, prevendo apenas o conhecimento oficioso do instituto da prescrição.

— Por outro lado, a caducidade da liquidação é um vício de liquidação que gera mera anulabilidade.

— É regra geral que a anulabilidade tem de ser invocada pelas partes.

— Não pode ser a oposição convolada em impugnação judicial por terem sido articulados fundamentos próprios de cada uma das duas formas de processo não cabendo ao Tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, e por um processo contra o outro e é certo que o processo judicial não é divisível.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que:

“a) a falta de notificação das liquidações no prazo de caducidade constitui fundamento relevante de oposição à execução fiscal, na medida em que gera a ineficácia do acto tributário e determina a inexistência da obrigação tributária (arts. 36.º n.º 1 e 204.º n.º 1 al e) CPPT)

b) a notificação relevante para obstar à caducidade do direito de liquidação é a notificação do sujeito passivo originário do tributo e não de outros responsáveis solidários ou subsidiários...

c) as liquidações da Contribuição Autárquica respeitantes aos anos de 1995 e 1996 não foram notificadas ao sujeito passivo recorrente até ao termo do prazo de caducidade de 5 anos, completado respectivamente em 31.12.2000 e 31.12.2001 (art. 33.º n.º 1 CPPT, aplicável ex vi art. 5.º DL n.º 398/98, de 17 Dezembro)

d) a liquidação da Contribuição Autárquica respeitante ao ano de 1999 não foi notificada ao sujeito passivo até ao termo do prazo caducidade de 4 anos, completado em 31.12.2003 (art. 45.º n.ºs 1 e 4 LGT)”.  
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. A Fazenda Pública instaurou, contra as Construções Sotavento, Lda, por dívidas de contribuição autárquica relativa a fracções autónomas do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413, dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002, o processo de execução fiscal sob o número 1058-98/100191.4 e apensos, conf. inf. de fls. 48 dos autos.

B. Por escritura de permuta e doação e respectiva rectificação outorgadas em 8 de Março de 1991 e em 3 de Agosto de 1994, ambas no 1.º Cartório da Secretaria Notarial de Faro, os então proprietários do terreno onde depois foi construído o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 deram-no à Construções Sotavento, Lda, contra a futura entrega, depois de construído o prédio, entre outras, da fracções autónomas “CD” ao ora oponente, a qual ali foi doada ao ora oponente por sua avó com reserva de usufruto, também proprietária do terreno.

C. Na escritura de permuta e doação supra referida atribuída reserva de propriedade até à entrega dos apartamentos a Joaquim Brito da Mana e mulher Maria Luísa Leal de Brito da Mana, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria, João Castel Branco Guerreiro Pereira José Castel Branco Guerreiro Pereira.

D. Em documento complementar elaborado para instruir a escritura de permuta e doações supra referida foi mencionado que a permuta seria concretizada na própria constituição da propriedade horizontal, fls. 37 e 38 dos autos.

E. A constituição da propriedade horizontal foi inscrita no registo predial a 03-03-1995. conf. fls. 67 dos autos.

F. Em 15/01/2004 foi registada a penhora de 35 fracções autónomas, tendo o respectivo registo ficado provisório por natureza, conf. fls. 69 dos autos.

G. Para efeitos de conversão do citado registo, foi enviada carta aos titulares aí mencionados, Maria Luísa Leal de Brita da Mana, João Castel Branco Guerreiro Pereira, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria José Castel Branco Guerreiro Pereira para virem aos autos declarar se os bens penhorados lhes pertencem ou se detêm algum direito sobre os mesmos conf. fls. 70 a 73 dos autos.

H. Em 22/03/2004 vem João Castel Branco Guerreiro Pereira aos autos de execução fiscal referidos em A. apresentar requerimento onde informa que o ora oponente é proprietário da fracção “CD” conf. fls. 76 dos autos.

I. Por despacho de 23.03.2004 foi revertida a dívida contra a oponente quanto à fracção “CD” do mesmo prédio com o fundamento de a mesma lhe pertencer conf. fls. 77 a 82 dos autos.

J. Em 23/03/2004 foi enviada carta com aviso de recepção ao oponente e por ele recebida, dando-lhe conta do referido em H., conf. fls. 83 e 83 v dos autos.

K. Em 26/04/2004 foi deduzida a presente oposição.

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provou:

- que o adquirente ora oponente ou a sociedade construtora do prédio em causa tenham requerido ao Serviço de Finanças de Faro a alteração matricial quanto a titularidade, daquela fracção,

- que tenha sido registada a reserva de propriedade dos apartamentos doados por escritura de 08/03/1991,

- nem que a fracção autónoma tenha sido acabada.

3 – Como é sabido, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto.

A este propósito escreveu-se no Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 11/1/89, in AD nº 330, pág. 844 e segs., que “entendimento e decisão perfeitamente conformes à lei. É que o dito art. 690º, 1, do C.P.C., na passagem transcrita, exige que a alegação conclua pela indicação dos respectivos fundamentos a justificar o pedido. Sempre independentemente de a alegação no seu desenvolvimento já revelar tais fundamentos. Isto, para além do mais, porque são as conclusões que delimitam o âmbito do próprio recurso como resulta dos artºs. 684º, n. 3, e 690º, n. 1, do CPC, e constitui jurisprudência deste Supremo... Trata-se de uma inequívoca exigência processual que o julgador não pode dispensar”.

Posto isto e da análise das conclusões da motivação do presente recurso, ressalta à evidência que são duas as questões que ali vêm vertidas para serem submetidas ao conhecimento deste Supremo Tribunal Administrativo, a saber: conhecimento officioso da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por força do disposto no artº 331º do CC (conclusões I e II) e, a não se entender assim, convalidação do processo de oposição à execução fiscal

em processo de impugnação judicial, já que a ilegitimidade da agravante, como a caducidade do direito à liquidação, são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial.

Pelo que ao não proceder à referida convalidação o tribunal recorrido violou o disposto nos artºs 97º, nº 3 da LGT e 98º, nº 4 do CPPT.

Vejamus se lhe assiste razão.

4 – Quanto à primeira das referidas questões e ao contrário do que vem alegado, resulta da sentença que esta conheceu da caducidade, embora julgando-a improcedente.

Com efeito e citando Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 905, aí se refere que a notificação relevante para o efeito “é a relativa ao contribuinte, sujeito passivo originário do tributo, e não a dos responsáveis solidários ou subsidiários.

Com efeito, a caducidade é impedida pela prática, dentro do prazo legal, do acto a que se refere o direito (artº 331º do Código Civil), pelo que, uma vez praticado validamente o acto o afastamento da caducidade é definitivo, se não vier a ser anulado o que a impediu...e, por isso, ocorrendo essa notificação, não é necessária a notificação de qualquer outra pessoa para obstar a ocorrência da caducidade.

No que concerne às notificações ou citações dos responsáveis solidários ou subsidiários, não lhes reconhecendo a lei qualquer relevo para efeitos de caducidade, é indiferente que ocorram após termo desse prazo”.

Assim sendo, em vão pretende o recorrente que a caducidade seja de conhecimento officioso.

Aliás e como vem sendo, ultimamente, jurisprudência desta Secção do STA, a caducidade do direito à liquidação, tanto dos impostos como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento officioso, devendo, antes, ser invocada pelo contribuinte.

“Certo que a prescrição é de conhecimento officioso e, por isso, poderia parecer que a mesma regra se deveria seguir quanto à caducidade.

Mas não é assim.

Por um lado, a lei só refere expressamente o conhecimento officioso da prescrição e não da caducidade e, pois, se pretendesse consagrar o mesmo regime, tê-lo-ia feito sem margem para dúvidas.

Depois, trata-se de institutos substancialmente diferentes: enquanto a prescrição tem em vista a inércia do credor, a caducidade visa a certeza e segurança jurídica das relações jurídicas respectivas, tendo esta a ver com a legalidade da liquidação e aquela com a extinção da dívida exequenda.

Pelo que se justificará o conhecimento officioso da prescrição, que não da caducidade.

Esta constitui um vício da liquidação, tal qual outro que implique a respectiva anulabilidade, só podendo ser de conhecimento officioso se determinasse inexistência ou nulidade, o que não é reconhecidamente o caso” (Acórdão de 4/2/04, in rec. nº 1.733/03).

No mesmo sentido, pode ver-se Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 18/5/05, in rec. nº 1.178/04.

Pelo que falecem, assim, as conclusões I e II da motivação do recurso.

5 – Quanto à arguida convalidação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial, dispõe o artº 97º, nº 3 da

LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Por sua vez, estabelece o artº 98º, nº 4 do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide, por todos, acórdão de 21/6/00, in rec. nº 24.605).

No caso dos autos e da análise da petição inicial, resulta claro que foram dois os fundamentos da oposição à execução fiscal invocados pelo recorrente: a sua ilegitimidade, por não ser o possuidor dos bens em causa (al. b) do nº 1 do artº 204º do CPPT) e não ter sido notificado da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade, pelo que a execução não podia reverter contra si, por ter caducado (al. e) do nº 1 do citado artº 204º).

Ora, quanto ao primeiro desses fundamentos é evidente que não pode ser apreciado em sede de impugnação judicial uma vez que se trata de vício que afecta não a validade ou a existência do acto tributário, mas apenas a sua eficácia e a exigibilidade da obrigação tributária liquidada, pelo que constitui fundamento de oposição à execução fiscal previsto na citada al. b) do nº 1 do artº 204º do CPPT.

Sendo assim, é manifesto que, em caso de convalidação, a impugnação judicial teria de improceder.

Quanto ao segundo e na sequência do que acima fica dito sobre a caducidade, também não há lugar a qualquer convalidação.

“Se fosse como pretende o recorrente, ou seja, se a sentença tivesse entendido, mesmo que erroneamente, que não podia apreciar a caducidade na forma processual por que optara o recorrente, podia fazer sentido encarar a viabilidade do prosseguimento da acção sob outra forma processual, designadamente, a impugnação judicial, mediante a convalidação do processo.

Mas a realidade não é essa: a sentença não só não afirmou que a caducidade era fundamento impróprio para a oposição à execução, como conheceu dela.

Deste modo, o processo atingiu o seu fim útil, ao nele ser apreciada a pretensão material do autor, não tendo cabimento prolongá-lo, fosse sob a forma de oposição à execução, fosse sob a de impugnação judicial do acto de liquidação” (Acórdão de 15/6/05, rec. nº 360/05, tirado em caso idêntico).

No mesmo sentido e também tirado em caso idêntico, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 8/6/05, in rec. nº 357/05.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa* (com a declaração de que entendo que a caducidade do direito de liquidação, que é vício do acto, é do conhecimento oficioso, pelas razões que refiro no meu *CPPT Anotado* — artigo 175º: A falta de notificação da liquidação é, fundamento da oposição à execução fiscal que não é do conhecimento oficioso).

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso de revista. Artigo 150.º do CPTA. Sua convalidação. IRC. Métodos indiciários.*

### Sumário:

- I — Não é admissível, na jurisdição fiscal, o recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA.*
- II — Interposto tal recurso, é o mesmo de convalidar em recurso ordinário para o STA, se tal for admissível.*
- III — Se o recorrente sustenta que não é admissível, em sede de IRC, o recurso a métodos indiciários para determinação da matéria colectável, o recurso está inexoravelmente condenado ao insucesso se o aresto recorrido deu como provado que não houve recurso a métodos indiciários em tal determinação da matéria colectável.*

Processo n.º 489/05-30.

Recorrente: FORTE — Camiões, Máquinas e Reparações, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.ª Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FORTE – Camiões, Máquinas e Reparações, Limitada**, com sede na Avenida Navarro, 36, freguesia de Almedina, Coimbra, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação de IRC, referente ao ano de 1994.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA. Este, por acórdão de 30/11/2004, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

i. O presente recurso é interposto por quem tem legitimidade para o efeito e dentro do prazo que para o efeito a lei comina.

ii. O presente recurso contém a alegação respectiva, nos termos da lei.

iii. No presente recurso suscita-se questão de importância jurídica fundamental para a decisão a proferir e que é necessária para uma melhor aplicação do direito, donde o recurso dever ser admitido, face ao disposto no artigo 150º do Código de Processo Civil (quis-se dizer Código de Processo dos Tribunais Administrativos).

iv. O presente recurso tem por fundamento a violação de lei, concreta e precisamente o disposto no artigo 16º, n. 3, do Código do IRC e, igualmente, o disposto no artigo 51º, n.ºs. 1 a 5, do dito Código do IRC, pelo que, face à matéria de facto dada como provada, deve o presente recurso ser julgado procedente, provado, e, em consequência, revogar-se o acórdão recorrido e substituir-se o mesmo por acórdão a proferir por este Supremo Tribunal que julgue procedente e provada a impugnação

judicial oportunamente formulada pelo ora recorrente em 1ª instância, desta forma se fazendo Justiça.

O recurso foi admitido.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso se deve considerar interposto nos termos do 32º, a) do ETAF (e não ao abrigo do art. 150º do CPTA). Mas deve ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, remete-se para os termos da decisão do TCA, que decidiu sobre aquela matéria, nos termos do art. 713º, 6 do CPC, aplicável ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. O recurso é interposto com fundamento no art. 150º do CPTA.

Dispõe este normativo:

“1. Das decisões proferidas em 2ª 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 ...”.

Pois bem.

Trata-se de uma disposição apenas aplicável na jurisdição administrativa e não na jurisdição fiscal. Como logo se vê no n. 5 da citada disposição legal.

É certo que, no caso, era admissível recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do STA.

Na verdade, e tendo a impugnação sido apresentada em 24/06/97, e não estando ainda instalado o TCA (o que aconteceu pela Portaria n.º 398/97, de 18/6), estava ainda em vigor o ETAF de 1984, na redacção original do seu artigo 32º.

Mas será possível convolar o recurso de revista para uma melhor aplicação do direito em recurso ordinário, nos termos do citado art. 32º do referido ETAF?

O EPGA entende que não.

Escreve o distinto magistrado:

“As conclusões das alegações não são deficientes, obscuras ou complexas; pelo contrário. Sucede, porém, que nelas o recorrente não indica nenhum fundamento, para além da melhoria da aplicação do direito, para pedir a alteração da decisão recorrida”.

Salvo o devido respeito, não comungamos desta opinião.

Na verdade, na conclusão IV o recorrente imputa ao acórdão recorrido um vício de violação de lei.

E explicita, nas suas alegações, qual o melhor entendimento que deve ser dado aos arts. 16º e 51º do CIRC.

Daí que se nos afigure que a recorrente questione o acórdão recorrido, indicando qual a norma violada e qual o sentido em que a mesma deve ser interpretada, em oposição à interpretação feita no acórdão recorrido.

Avancemos então.

Está em causa o IRC, com referência ao exercício de 1994.

Escreve a propósito a recorrente, nas suas alegações:

“Está em causa no presente recurso uma questão de direito, que se resume a saber se a Administração Fiscal pode ou não, *por métodos indiciários, fixar a matéria colectável, como o fez, da ora impugnante, em sede de IRC, com referência ao exercício de 1994*, face aos factos provados que dos autos constam.

“Entende a impugnante em 1ª instância, ora recorrente, que não.

“Efectivamente, da matéria de facto, com relevância para o presente recurso que nos autos vem dada como provada, resulta que a impugnante *não praticou qualquer inexactidão ou omissão com referência à sua declaração*, para efeitos de *liquidação em IRC, no ano de 1994*, porquanto as vendas foram real e efectivamente feitas por Esc. 4.539.959\$00, embora os bens tivessem no balanço um valor de 7.093.359\$00.

“... ”

“Nenhuma das situações preconizadas no art. 51º do Código do IRC se verifica na hipótese dos autos, donde não ser lícita a fixação à ora impugnante, por *métodos indiciários*, da sua matéria colectável em sede de IRC, com referência ao ano de 1994 ...”.

A tese propugnada pela impugnante, e que acima se deixa transcrita, tem um obstáculo intransponível, que encontra eco no acórdão sob censura.

Escreveu-se nomeadamente no acórdão recorrido:

“Ora, essa discussão sobre o valor das vendas e legalidade da aplicação de métodos indiciários na determinação desse valor só pode ser feita em sede de impugnação da liquidação de IRC relativa ao ano de 1993, não tendo qualquer cabimento nos presentes autos, em que está em causa apenas a legalidade da liquidação do IRC de 1994.

“... ”

“Donde resulta que, pese embora a nebulosidade do discurso fundamentador constante da sentença recorrida, nela se acaba por reconhecer que relativamente ao ano de 1994 estão apenas em causa correcções técnicas e não métodos indiciários, o que ... é inteiramente correcto e merece a nossa inteira concordância.

“*Não tendo havido recurso a métodos indiciários na liquidação aqui impugnada ... não pode lograr êxito o presente recurso*”.

Estamos agora em condições de entender que a pretensão da recorrente está inevitavelmente condenada ao insucesso.

Já vimos que a recorrente defende que não podia haver lugar à fixação da matéria colectável por métodos indiciários.

Mas é o próprio aresto que afirma expressamente que, no tocante ao exercício de 1994 (o que está em causa nos autos) *não houve recurso a métodos indiciários*.

Não é necessário acrescentar mais nada para se concluir a sem-razão da recorrente.

Na verdade, não tendo havido recurso a métodos indiciários (ao contrário do que defende a recorrente), toda a sua argumentação soçobra.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

**Assunto:**

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

**Sumário:**

- I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF e 167.º do Código de Processo Tributário, 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 — Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*
- III — O apuramento de factos que não foram dados como provados na decisão recorrida envolve actividade no domínio da fixação da matéria de facto.*

Processo n.º 494/05.

Recorrente: Maria Elizabete de Lima Hipólito.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MARIA ELIZABETE DE LIMA HIPÓLITO impugnou judicialmente, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, uma liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1993.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a Impugnante

interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1. – Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 52/55 que julgou improcedente a impugnação nestes autos deduzida pela ora Recorrente.

2. – Está em causa o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), ano de 1993 (doct. n.º 1 junto com a petição de impugnação).

3. Na sua declaração de rendimentos (ao tempo), modelo 2, a ora Recorrente não inscreveu quaisquer proveitos no respectivo anexo B. 1 porque, simplesmente, não teve proveitos.

4. A Recorrente, com seus filhos, sucedeu a seu marido (falecido em 22-11-1993) no contrato de empreitada com dação em cumprimento (cit. doct. n.º 3, fls. 27/29).

5. Aos termos daquele predito contrato, a Recorrente e seu marido, como donos da obra, entregavam à sociedade ARTEIRO FALÉ & C.ª LDA., como empreiteiros da obra, 75% do que fosse construído para pagamento da construção, ficando para os donos 25% da construção.

6. De acordo com o mesmo contrato, as partes comprometeram-se a fazer-lhe um aditamento para identificarem as fracções imobiliárias que ficariam a pertencer a cada uma delas.

7. Esse aditamento foi feito em 22-09-1989 (cit. doct. n.º 3, fls. 30/30 v.º).

8. A Recorrente sempre interpretou o contrato em causa como sendo um contrato de empreitada com dação em cumprimento.

9. Por sua vez, a sentença recorrida qualifica-o como “algo aproximado da dação “pro solvendo” (...) ainda assim uma dação “pro solvendo” sui generis...” (fls. 56).

10. A Recorrente demonstrou já na sua petição de impugnação (arts. 29.º a 46.º, inclusive) que o questionado contrato é um contrato de empreitada com dação em cumprimento.

11. A Recorrente, para não alongar os termos destas alegações, dá aqui por reproduzido o teor daqueles arts. 29.º a -/6.º, inclusive, da sua petição de impugnação.

12. É claro que o desenvolvimento do referido contrato gera, em termos de tributação da Recorrente, a sua sujeição a IRS pelos lucros que lhe forem sendo apurados em resultado das vendas das fracções que, em comunhão hereditária, lhe ficaram a pertencer, por tais lucros constituírem rendimentos da categoria C (até 2000) e rendimentos da categoria B (a partir de 2001).

13. E gera a sua sujeição também a IRS pelas rendas que vier a receber nos arrendamentos das fracções que continuarem a manter-se na sua propriedade, por constituírem rendimentos da categoria F.

14. E gera ainda a sua sujeição a contribuição autárquica (até 2002) e a imposto municipal sobre imóveis (a partir de 2003) sobre o valor patrimonial das fracções que conservar em sua propriedade.

15. Pressuposto (condição de incidência) de cada uma daquelas tributações (referidas nas conclusões 12.ª, 13.ª e 14.ª) é que as fracções imobiliárias existam na esfera patrimonial da Recorrente, em condições de poderem gerar tais tributações,

16. o que em 1993 não acontecia.

17. A sentença sob recurso não fez, no caso, a devida (legai e justa) apreciação da situação jurídico-tributária dos autos.

18. Reduziu-a à necessidade de “surpreender no presente caso quem é o sujeito do facto tributário” (fls. 54)

19. e considerou (mal) que “O que a impugnante pretende é que a AF ficcione que tal venda foi efectuada pela firma construtora na sequência do acordo que entre esta e seus pais foi celebrado...” (fls. 54).

20. Desta interpretação do contrato de empreitada e dação em cumprimento feita pela sentença recorrida, resulta necessariamente adulterada a realidade dos factos.

21. A consequência dessa adulteração é apenas esta: os preços realizados nas vendas (ou na promessa de venda) das fracções incluídas nos 75% da sociedade ARTEIRO FALÉ & C., LDA., foram considerados proveitos dela para efeitos de IRC e proveitos da Recorrente para efeitos de IRS.

22. Ou seja: a mesma realidade económica (rendimentos da venda das fracções incluídas nos 75% atribuídos à sociedade) são tributados, simultaneamente, em IRC (por ser considerada na titularidade da sociedade) e em IRS (por ser considerada na titularidade da Recorrente e dos restantes herdeiros) !

23. Decidindo como decidiu a sentença de fls. 52/55 consentiu o uso indevido que a AF fez da faculdade prevista pelo art. 66.º/4 do Código do IRS; permitiu que, por aplicação (indevida) do art. 4.º/1 do mesmo Código, fosse atribuído à Recorrente um rendimento que ela não obteve; e

fez do contrato de empreitada e dação em cumprimento que está nos autos uma interpretação incorrecta (e muito insuficientemente fundamentada), com manifesto erro na qualificação do negócio jurídico que conduziu a uma errónea determinação da matéria colectável da Recorrente.

Nestes termos e nos mais, de direito, que sempre serão supridos no provimento do presente recurso, deve ser proferido acórdão que revogue a sentença de fls. 52/55, para que assim se cumpra a LEI e se faça JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º nº3 CPC/art.2º al. e) CPPT).

As 3ª e 21ª conclusões das alegações de recurso enunciam factos sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa:

- na declaração de IRS modelo 2 (ano 1993) a recorrente não inscreveu quaisquer proveitos no anexo B

- os preços das vendas das fracções incluídas nos 75 % de Arteiro Falé & Ca. Lda foram considerados proveitos da sociedade para efeitos de IRC

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA – secção de Contencioso Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Norte – Secção de Contencioso Tributário (arts.24º nº1, 32º nº 1 al. b) e 41º nº 1 al. a) ETAF aprovado pelo DL nº 129/84. 27 Abril, e art. 280 nº 1 CPPT)

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.18º nº 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.16º nº 2 CPPT).

#### CONCLUSÃO

O S.T.A. – Secção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do objecto do recurso, sendo competente o TCA Norte – Secção de Contencioso Tributário.

A Impugnante pronunciou-se sobre esta questão prévia, afirmando que considera competente este Supremo Tribunal Administrativo para o conhecimento do recurso jurisdicional.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) A impugnante foi notificada da liquidação adicional de IRS do ano de 1993, nº 5353356573, no montante de 29.086&00, conforme fls. 22.

2) Anibal da Vinha Hipólito e esposa (a impugnante), celebraram a 28/2/89 com a Firma “Arteiro e Fallé, Cª Lda”, o contrato denominado “Contrato de Empreitada com Dação em Cumprimento”, pelo qual a referida firma se obrigou a construir um conjunto de 18 blocos no prédio àqueles pertencente, Inscrito na CRP de Esposende sob o nº 10153, sito no lugar de Areia, Apúlia. Fls. 50ss.

3) Nos termos de tal contrato em pagamento do custo da empreitada, aqueles entregariam à construtora 75% da obra construída.

4) Foi lavrado aditamento a 28/2/89 a tal contrato, no qual se consignou a escolha efectuada por Anibal Hipólito e impugnante, que correspondente às fracções referida a fls. 53.

5) No ano de 1993 Anibal da Vinha Hipólito vendeu diversas fracções, no valor total de 177.150.000\$00, conforme discriminação de fls. 33, atribuídas àquela terceira no aditamento.

6) A 3/8/93 impugnante e marido passaram a José Augusto Arteiro Fallé a procuração constante de fls. 54, cujo teor se dá por reproduzido, concedendo-lhe poderes designadamente para proceder à venda das fracções atribuídas à firma.

7) A 22/11/93 faleceu Anibal da Vinha Hipólito – fls. 30.

8) Em 23/6/93 foi apresentada declaração modelo 129, em nome de Anibal da Vinha Hipólito, conforme doc. De fls. 78 ss, por procurador deste.

3 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 3º da L.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 32º, nº 1, alínea b), do E.T.A.F. estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

O art. 41º, nº 1, alínea a), do mesmo diploma atribui competência ao Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com excepção dos referidos na citada alínea b) do nº 1, do art. 32º.

Em consonância com esta norma, o art. 280º, nº 1, do C.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento officioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16º, nºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

4 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decism, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do ETAF e 280º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

5 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a Recorrente afirma factos que não foram dados como provados na decisão recorrida, designadamente que na declaração de I.R.S. de 1993 não inscreveu quaisquer proveitos porque os não teve.

Não sentença recorrida não se deu como provado que a Impugnante não tivesse declarado proveitos nessa declaração nem que os não tivesse.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte – artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF de 1996 e artigo 280.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça 90 euros e 50% de procuradoria (arts. 5.º, § único, 6.º § 3.º, 17.º e 18.º da Tabela de Custas, e arts. 121.º e 122.º, da L.P.T.A.).

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Penhora anterior à aquisição do direito alegadamente incompatível.*

### Sumário:

*Não podem proceder os embargos de terceiro deduzidos contra penhoras ocorridas no decurso do ano de 1996 se o direito que o embargante invoca como sendo incompatível só em 2001 foi adquirido, independentemente das datas dos respectivos registos.*

Processo n.º 522/05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Annarela Roura Sanchez.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedentes os embargos de terceiro à execução fiscal deduzidos por **ANNARELLA ROURA SANCHEZ**, residente em Leiria.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

Os registos das penhoras têm um prazo especial de caducidade de dez anos – artigo 12.º n.º 1 do CRP.

B)

O registo das penhoras a favor da Fazenda Nacional efectuado no ano de 1996 é anterior ao registo de aquisição da embargante datado do ano de 2001.

C)

Os novos registos das penhoras datadas de 1996, a favor da Fazenda Nacional, efectivados em 2003, podem integrar-se no n.º 5 do art.º 12.º do CRP;

D)

Porque a embargante não é adquirente de boa-fé e o registo da sua aquisição é posterior ao registo das penhoras da Fazenda Nacional, estas produzem sempre efeitos contra a embargante, nos termos do art.º 5.º do CRP.

E)

À luz do conceito de terceiros fixado pelo STJ no Acórdão unificador de Jurisprudência n.º 3/99, de 27/12/1997, a embargante e a Fazenda Nacional, numa perspectiva de detentoras de direitos incompatíveis sobre os mesmos imóveis, podem ser consideradas “terceiros”.

F)

Consequentemente, neste ângulo de abordagem, os novos registos efectuados em 2003 das penhoras de 1996 são oponíveis à embargante enquanto adquirente de má fé.

G)

Mas noutra perspectiva, atentando nas sucessivas transmissões dos bens em causa, os direitos incompatíveis que a embargante e a Fazenda Nacional vieram a adquirir não provêm de um mesmo autor comum, e então, a embargante não será terceiro perante a Fazenda Nacional, não sendo a esta oponível o registo da aquisição daquela, datado de 2001.



H)

Os actos de disposição ou oneração dos bens penhorados são ineficazes em relação ao exequente – art.º 819º do C. Civil.

I)

A declaração de ineficácia da primeira transmissão operada entre o executado Pedro da Cruz Fonseca e mulher e as sociedades “Commodity Holdings Inc.” e “Havering Industries Inc.”, também produz efeitos nas transmissões posteriores, nomeadamente, naquela operada a favor da embargante.

J)

Efectivamente a Impugnação pauliana também procede contra as transmissões posteriores do imóvel em causa, porquanto se verificam no caso vertente os requisitos exigidos pelo n.º 1 do art.º 613º do C. Civil.

K)

A douda sentença recorrida admite e dá como provados aqueles requisitos nos pontos 9 e 12 do probatório.

L)

O facto de o registo da impugnação pauliana ter caducado anteriormente à data da efectivação do registo da aquisição da embargante, não se revela pertinente para a matéria decidenda, porquanto, face a esta natureza obrigacional, a impugnação pauliana não estava sequer sujeita a registo.

M)

Tal como foi superiormente fixado em acórdão uniformizador de jurisprudência do STJ datado de 27.05.2003, no recurso n.º 02A1174.

N)

A douda sentença faz errada interpretação do art.º 613º do C. Civil quando perfilha o entendimento de que esta norma impõe ao credor a impugnação de todas e cada uma das transmissões posteriormente efectivadas, reduzindo a real e efectiva possibilidade de o credor alguma vez ver a sua causa ser decidida a seu favor.

O)

Tanto mais que, no caso *sub judice*, transmitentes, adquirentes e subadquirentes, todos estão de notória, ostensiva e provada má fé.

P)

Donde que a douda Sentença ora recorrida tenha ignorado o disposto nos artigos 11º n.º 3, 12º n.º 1 e n.º 5 do CRP e, ainda, no art.º 819º do C. Civil e tenha feito errada interpretação dos artigos 5º n.º 1 e n.º 4 do CRP, 237º do CPPT e dos artigos 613º, 616º e 818º do C. Civil.

Termos em que (...) deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que as penhoras, porque efectuadas no ano de 1996, não podem ter ofendido «a posse manifestamente posterior invocada pela embargante, fundada na aquisição da propriedade das fracções autónomas em 10.05.2001». A falta de registo das ditas penhoras «é irrelevante (...) porque o registo não é constitutivo nem invalida as penhoras». E «a procedência da impugnação pauliana não determina a nulidade mas apenas a ineficácia das vendas efectuadas pelo devedor», podendo o credor «executar os bens alienados com prejuízo da satisfação do seu crédito que se encontrem no património do adquirente, obrigado à restituição».

«O registo da aquisição das fracções autónomas pela embargante em 17.05.2001 (probatório n.ºs 6/7) não é oponível à Fazenda Pública: esta e a embargante não adquiriram de um mesmo transmitente comum (o executado) direitos sobre a mesma coisa incompatíveis entre si (art. 5º n.º 3 CRP; acórdão STJ unificador de jurisprudência n.º 3/99, 18.05.99 DR I-A, 10.07.99)».

Razões por que o recurso merece provimento, devendo improceder os embargos.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«1

No processo de Execução n.º 1309-95/100641.0 e aps. foram penhorados em 15 e 19 de Abril e 11 de Outubro do ano de 1996, aos executados Pedro da Cruz Fonseca e mulher as seguintes fracções autónomas: 5º andar direito designado pela letra M, inscrito na matriz sob o artº 1772; 3º andar esquerdo designado pela letra I, inscrito na matriz sob o artº 1772; sótão designado pela letra O, inscrito na matriz sob o artº 1772. (cfr certidões da C.R.P de Alcobaça de fls 11 a 16, de fls 18 a 23 e de fls 25 a 30).

2

As penhoras mencionadas em 1 foram registadas provisoriamente por natureza, (artº 92º, nº 2, alínea a), do CRP) na Conservatória do Registo Predial de Alcobaça, em 16.10.96 e em 18.10.96 – cfr certidões mencionadas em 1 supra.

3

Em 24.01.97 foi registada a aquisição da fracção I a favor de Empi-móvel – empresa imobiliária, SA e das fracções M e O a favor de “Licra-Comércio Imobiliário, S. A.” – cfr certidões mencionadas supra.

4

Em 27.02.97. foi registada provisoriamente por natureza e por dúvidas, a acção de impugnação pauliana movida pelo M. P. contra os executados e os adquirentes “Commodity Holdings Inc.” e “Havering Industries Inc.” – cfr certidões mencionadas supra.

5

Em 21.01.99 e em 19.04.99, verificou-se a caducidade dos registos mencionados em 2 e em 3 e foi recusada a acção - cfr certidões mencionadas supra.

6

Em 10.05.2001, foi celebrado escritura de compra e venda das fracções I, M e O entre a embargante e as firmas “Empimóvel, SA.” e “Licra, SA”, data a partir do qual a embargante passou a exercer a posse sobre as referidas fracções.

7

Em 17.05.2001 foi registada a aquisição das fracções a favor de Annarella Roura Sanchez.

8

Em 02.05.2003 foi registado a penhora provisória por natureza efectuada pela Fazenda Nacional contra o executado – cfr certidões mencionadas supra.

9

A penhora mencionada em 8 resultou da acção de execução da sentença que julgou procedente a impugnação pauliana exercida contra os executados e os adquirentes mencionados em 4 (cfr certidão de fls 49 a 96 dos autos).

10

Em 30.04.2003, foi notificada a embargante da decisão da Administração Fiscal de proceder ao registo a favor da Fazenda Nacional da fracção M do prédio inscrito na matriz sob o artº 2602 (cfr doc de fls 97 e 98 dos autos).

11

Em 8 de Maio de 2003 a embargante apresentou um requerimento junto do Serviço de Finanças de Alcobaça cujo conteúdo se dá por reproduzido, na qual a requerente refere, designadamente que “a requerente foi notificada... de que o seu prédio urbano sob o nº 2602-M... iria ser registado a favor da Fazenda Nacional...” – cfr fls 104 e 105 dos autos.

12

Ao celebrarem o negócio mencionadas em 6, os vendedores das fracções e a impugnante enquanto sua adquirente, tinham consciência do prejuízo que causavam ao credor com aquele comportamento».

3. Decorre da factualidade apurada pela 1ª instância, acima transcrita, que as penhoras contra que foram deduzidos os presentes embargos de terceiro tiveram lugar no decurso do ano de 1996, e que o facto de onde a embargante faz decorrer o seu direito, alegadamente agredido pelas ditas penhoras, ocorreu em 2001 – cfr. os factos submetidos aos nºs. 1 e 6 da matéria de facto provada.

É quanto basta para que os embargos não possam proceder.

Na verdade, os embargos à penhora visam a defesa da «posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou âmbito» dessa diligência, «de que seja titular um terceiro», na expressão do artigo 237º nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Podem, pois, ser deduzidos por quem, além de terceiro, seja possuidor da coisa penhorada, ou titular de outro direito incompatível com a penhora, para defender esse direito. Mas não servem para defender o direito, porventura incompatível com a penhora, adquirido só depois da sua realização.

Neste sentido está estabilizada a jurisprudência deste Tribunal: vejam-se os acórdãos de 1 de Fevereiro de 1995, no recurso nº 17309, 12 de Março de 1997, no recurso nº 14508 (tirado em Pleno da Secção), 21 de Maio de 1997, no recurso nº 21326, 15 de Fevereiro de 1998, no recurso nº 20825, 25 de Fevereiro de 1998, no recurso nº 20874, 21 de Maio de 1999 no recurso nº 21326, 30 de Junho de 1999, no recurso nº 23841, 22 de Setembro de 1999, no recurso nº 23842, e 23 de Maio de 2001, no recurso nº 24609.

O facto de a embargante ter registado a aquisição da propriedade dos imóveis a seu favor antes de a Fazenda ter procedido ao registo das penhoras é irrelevante para o caso, uma vez que os efeitos do registo traduzem-se em dar publicidade e fazer presumir a existência do direito e a sua titularidade.

A consequência da falta de registo definitivo das penhoras é, apenas, impossibilitar o prosseguimento da execução, relativamente aos bens imóveis aqui em causa.

Ma o registo do direito da embargante, efectuado antes ou depois do das penhoras, é de todo indiferente para o que nos importa, ou seja, estivessem ou não as penhoras registadas aquando da aquisição dos bens penhorados, e respectivo registo pela embargante, sempre a pretérita diligência seria incapaz de afectar os direitos só então adquiridos. Neste pormenor, não são as prioridades resultantes do registo que nos importam, bastando-nos a mera precedência cronológica do acto alegadamente ofensivo – a penhora – relativamente à aquisição do direito ofendido.

Como se viu, a recorrida não invoca um seu direito já existente aquando da diligência levada a cabo em 1996 na execução, de modo a poder ser perturbado por essa diligência, o que torna inviável a procedência dos embargos – sem embargo da consequência da falta de registo definitivo das penhoras acima assinalada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando improcedentes os embargos deduzidos pela ora recorrida.

Esta suportará as custas do processo, mas só as devidas na 1ª instância.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

Processo n.º 615/04.

Recorrente: Garola e Bernardo Construções, L.da

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“Garola e Bernardo Construções, L.da” veio arguir nulidade processual da sua falta de audição do parecer expendido pelo Ministério Público e, subsidiariamente, esclarecimento do acórdão proferido por este STA em 11 de Maio de 2005. Invoca, quanto à nulidade, que o Minis-

tério Público sustentou posição contrária aos seus interesses e que teve influência decisiva na decisão que seguiu na sua linha argumentativa, e quanto à aclaração, que não foram indicados os preceitos legais de que derivou a solução.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido de que a lei não obriga à notificação do parecer do Ministério Público e de que deve aclarar-se quanto aos preceitos legais implícitos no acórdão.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Começemos por apreciar a eventual nulidade que a reclamante invoca. Prescreve o art. 201º n.º 1 do CPC que a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou 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. Por seu turno o art. 121º do CPPT permite ao Ministério Público pronunciar-se expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras, devendo ser ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública quanto às questões que obstem ao conhecimento do pedido.

No caso vertente o Ministério Público não suscitou qualquer questão nova que obstasse ao conhecimento do pedido. O entendimento por si expresso de que a recorrente não podia “venire contra factum proprium” não só não obstava ao conhecimento do pedido, como não era questão nova suscitada pelo Ministério Público. Na realidade, tal questão foi suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação pelo que dela teve conhecimento a recorrente e dela foi notificada, tendo podido sobre a mesma pronunciar-se, o que aliás fez a fls. 46 e 47 dos autos. Como refere Jorge de Sousa no CPPT anotado, 4ª edição, fls. 530, “Não será necessária, porém, a audição das partes sobre questões relativamente às quais elas já se tenham pronunciado. Designadamente, a necessidade de tal audição, que não é imposta neste art. 121º, também não decorre do preceituado no n.º 3 do art. 3º do CPC, que apenas proíbe que sejam decididas questões sem que as partes tenham tido a possibilidade de se pronunciarem”. Neste sentido podem ver-se os acórdãos 26653 de 30.1.2002 e 432/05 de 29.6.2005, deste STA. Terá pois de concluir-se que o acórdão reclamado não enferma da nulidade que lhe vem apontada.

Vejam os agora o pedido de aclaração.

Neste ponto afigura-se-nos que tem alguma razão a recorrente. Com efeito, o acórdão reclamado apreciou a fundamentação e a decisão da Comissão de Revisão mas não indicou as normas jurídicas em que assentava tal entendimento. Por isso aclara-se agora o acórdão em causa no sentido de que, tendo em atenção os artigos 21º e 82º (direito à fundamentação) e 85º (composição da comissão de revisão), todos do CPT, e pelos motivos expressos no acórdão, não ocorre o vício de falta de fundamentação que vinha alegado.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste STA em deferir parcialmente a reclamação, indeferindo-a por não ocorrer a nulidade invocada, aclarando-a porém quanto ao enunciado das normas jurídicas em que assentou a decisão, deferindo-a nessa parte.

Custas pela reclamante na parte em que decaiu, fixando em 45 euros a taxa de justiça, na proporção do vencido.

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

### Assunto:

*Processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário. Oposição. Notificação do director-geral dos Impostos.*

### Sumário:

*Em processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário, a notificação do director-geral dos Impostos para deduzir oposição — artigo 146.º-B, n.º 4, do CPPT — deve fazer-se por carta registada com aviso de recepção, nos termos do artigo 42.º do mesmo diploma legal.*

Processo n.º 656/05-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: José Manuel Silva Rodrigues Aguincha.

Relator: Ex.º Sr. Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS, do despacho do TAF de Sintra, que julgou improcedente a reclamação que aquele lhe dirigira relativamente à aplicação de multa, nos termos do art. 145.º, n.º 6 do CPC, no montante de € 267,00.

Fundamentou-se a decisão em que, sendo a notificação efectuada por registo postal com aviso de recepção, o prazo respectivo se conta a partir da assinatura do aviso, ainda que a lei não o exija.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - Vem o presente recurso jurisdicional interposto do despacho, a fls..., que decidiu indeferir a reclamação apresentada pelo ora recorrente, da multa que lhe foi aplicada, nos termos do n.º 6 do art. 145.º do CPC, por, supostamente, ter apresentado o articulado de oposição, no segundo dia útil subsequente ao termo do prazo legalmente previsto.

II - Ao assim decidir e, salvo o devido respeito, o douto despacho ora recorrido, fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, bem como, cometeu omissão de pronúncia, por não se ter pronunciado sobre questão que devia apreciar.

II - Em primeiro lugar, entende o ora recorrente que o articulado por si apresentado - oposição à pretensão formulada pelo então A. em sede do processo especial de derrogação do sigilo bancário -, remetida pelo correio, sob registo, em 09/12/04, o foi dentro do prazo legal concedido para o efeito, segundo o disposto no n.º 4 do art. 146.º-B do CPPT.

III - Entende o Mm.º Juiz “a quo” que estamos em presença de um acto de notificação, e não de citação, pois sendo estes conceitos jurídicos díspares e concretamente definidos na lei, recorrendo a referida norma do CPPT ao termo “notificados”, não poderão restar dúvidas quanto à essência de tal conceito”

IV - Onde, se a lei processual prevê diferentes formalidades para a notificação e para a citação, contrariamente ao que entende o Mm.º Juiz “a quo”, o aviso de recepção só tem natureza de formalidade “ad probationem”, de entrega do documento ao destinatário, quando for essa a formalidade exigida por lei.

V - É que, só na citação se exige a efectiva recepção da comunicação, a prova segura de que o correio foi recebido pelo destinatário, daí que, se estiver prevista essa formalidade, do registo com aviso de recepção, nenhuma outra forma a possa suprir.

VI - Pelo contrário, na notificação, funciona a presunção legal prevista no n.º 3 do art. 254.º do CPC, uma vez que a lei não exige o registo com aviso de recepção este não pode ser aqui considerado como uma formalidade “ad probationem”.

VII - Daí que, deve considerar-se que o prazo para o ora recorrente apresentar a sua oposição terminava em 09/12/04.

VIII - Em segundo lugar, mesmo que assim não se entenda, cometeu o Mmº Juiz “a quo” omissão de pronúncia por não se ter pronunciado sobre a questão equacionada pelo ora recorrente na sua reclamação de fls..., de, a entender-se que se trata de uma citação que se encontra regulada, quanto às suas formalidades, no CPC, que é legislação processual subsidiária, terem que, necessariamente, ser observadas todas as referidas formalidades, sob pena de se estar discricionariamente a subtrair a essência do acto e, conseqüentemente, a limitar o prazo de defesa do citando.

IX - Donde a entender-se que o R. foi notificado recorrendo-se às formalidades da citação, devia ter sido observado o disposto no art. 252.º-A do CPC que manda acrescentar ao prazo de defesa do citando uma dilação de 5 dias, por o então R. ter sido citado fora da área da comarca sede do tribunal onde pende a acção, cfr. a al. b) do n.º 1 do mencionado artigo.

X - Assim, quer se considere o ora recorrente como notificado ou notificado com as formalidades da citação, ou até que o referido chamamento à acção deveria ter sido corrigido para a formalidade da citação, em qualquer dos três casos o articulado por si entregue foi apresentado dentro do prazo legal, pois nunca lhe poderia ser retirado - o direito - ou de ver acrescentado o prazo de 3 dias do correio ou, o prazo de 5 dias de dilação, por ter sido citado fora da área da comarca sede do Tribunal onde está pendente esta acção.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Ex.a, deve ser concedido provimento ao presente recurso e ser revogado o despacho recorrido que deve ser substituído por outro que declare sem efeito a multa aplicada ao ora recorrente, com as legais consequências.»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando o entendimento expresso no despacho recorrido.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Ao Senhor Director-Geral dos Impostos foi por este Tribunal dirigido ofício registado, com aviso de recepção, com data de 25 de Novembro de 2004, referindo-se, expressamente, no mesmo, que:

“Fica pela presente notificado o Ex.mo Senhor Director-Geral dos Impostos, relativamente ao processo supra identificado, para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias (dez dias) a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova - art. 146.º-B do CPPT.

O prazo acima indicado é contínuo e inicia-se no dia seguinte ao da assinatura do aviso de recepção; terminando o prazo em dia em que os tribunais estejam encerrados, transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil seguinte” (cfr. fls. 78);

2 - O aviso de recepção acima referido foi assinado em 26 de Novembro de 2004 (cfr. fls. 79).»

Vejam, pois:

QUANTO À INVOCADA NULIDADE:

Nos termos dos arts. 668.º, n.º 1, al. d) do CPC e 125.º, n.º 1 do CPPT, a decisão é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, pág. 143.

Nos autos não se verifica tal nulidade já que se entendeu tratar-se de notificação e não de citação pelo que ficou, desde logo, prejudicada a apreciação do conhecimento das formalidades desta.

QUANTO AO MAIS:

Conforme se mostra dos autos, o recorrente foi notificado para, querendo, deduzir oposição, no prazo de dez dias, à pretensão formulada pelo. A., em sede de processo especial de derrogação de sigilo bancário, por aviso postal registado, com aviso de recepção, datado de 25/11/2004, aí se referindo ser o prazo contínuo iniciando-se no dia seguinte ao da assinatura do aviso de recepção.

Tal aviso foi assinado em 26/11/2004, sendo que a dita oposição foi apresentada em 10 de Dezembro seguinte, valendo, todavia, como data da prática do acto, a da efectivação do respectivo registo postal, no dia anterior - 19 de Dezembro.

Nos termos do art. 350, n.º 1 do CPPT «diz-se notificação o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo», sendo a citação - n.º 2: «o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada.»

Nos autos, trata-se, como se disse, de notificação para dedução de oposição nos aludidos termos, do Director-Geral dos Impostos.

Notificação a efectuar por carta registada com aviso de recepção - art. 42.º.

Pelo que se considera feita na data da assinatura do aviso - art. 39º, n.º 3.

Mas ainda que se aplicasse o disposto no art. 254.º do CPC - norma, aliás, inaplicável face ao art. 39º, n.º 1 do dito CPPT - todavia, de idêntico conteúdo -, como pretende o recorrente, a solução seria a mesma.

Na verdade, tendo a notificação por fim, nos ditos termos, levar ao conhecimento do interessado um determinado facto, a garantia daquele obtém-se seguramente com a assinatura do aviso de recepção; daí que não haja de formular-se qualquer presunção.

Da circunstância não resulta, aliás, qualquer prejuízo para o recorrente pois o prazo é o mesmo e conta-se sempre do conhecimento do acto ou facto notificado; só que, quando não há lugar a aviso de recepção, ele é presumido (presunção juris tantum)

A posição do recorrente é, até, algo contraditória: pois, sendo certo, nos autos, o conhecimento do acto através da assinatura do aviso, aquele, ainda assim, pretende utilizar-se da presunção do recebimento da carta registada em data diversa.

Acrescente-se, ainda, que a abolição da exigência dos avisos, de recepção- art. 1.º, n.º 1 do DL n.º 121/76, de 11 de Fevereiro -, deveu-se ao augúrio de compressão das despesas públicas, à simplificação dos actos burocráticos e anulação de serviço nos tribunais mas sempre sem prejuízo da segurança da comunicação - cfr. o relatório do diploma.

Ora já por aí se vê que se, não obstante, for concretizada essa maior segurança, a notificação não pode ser tida por irregular, considerando-se, então, a data real da notificação, que não a meramente presumida.

Pelo que o aviso de recepção tem natureza de formalidade ad probationem, de entrega do documento ao destinatário, como se refere no Ac. do STA - 1.ª - de 13/11/2003 rec. 1889/02.

E, assim, devendo a notificação ter-se por efectuada em 26/11/2004 - data da assinatura do aviso de recepção - o prazo para deduzir oposição, de dez dias, terminou em 06 de Dezembro de 2004 pelo que a oposição efectuada em 09 seguinte, o foi no segundo dia útil posterior, estando assim a prática do acto sujeita à multa prevista no art. 145.º, n.º 6 do CPC.

Como vem decidido.

Cfr., no sentido exposto, o Ac. do STA de 15/12/1993 rec. 13.307.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Custas pelo reclamante, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 27 Setembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — Lúcio Barbosa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 27 de Setembro de 2005.

Processo n.º 1005/04-30.

Recorrente: Renault Crédit Internacional, S. A

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **RENAULT CRÉDIT INTERNATIONAL, S.A.**, com sede em Noisy Le Grand, França, após ter solicitado esclarecimentos acerca do acórdão de 19 de Janeiro p. p. que manteve a sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a qual, por sua vez, julgara improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos relativos ao registo da dissolução da sociedade sua dominada Renault Gest – Sociedade Financeira para Aquisições a Crédito, vem agora arguir a nulidade do mesmo acórdão, «por falta de fundamentação, nos termos do artigo 668º/1. CPC».

Fá-lo nos seguintes termos:

### «I. Da Falta de Fundamentação

1. Nos termos do n.º 1. do artigo 668º CPC, é nula a sentença quando

a) não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; ou

b) os fundamentos estejam em oposição com a decisão.

É o que, com a devida vénia, que é muita, entendemos que acontece no presente caso.

2. Aliás, V. Exas., no duto Acórdão proferido no seguimento do requerimento de esclareção vêm concordar com a existência de falta de fundamentação.

Na verdade, aí é referido

“Certo que não foi apontado nenhum Acórdão do TJCE. Mas, se isso era exigível, o incumprimento constituirá insuficiência de fundamentação

(...)”.

E, mais à frente, adianta

“sem afiançar a existência de arestos sobre caso similar ao do presente processo, considerou haver jurisprudência do TJCE firme, clara, recente, e esclarecedora sobre a matéria (...)”.

3. Concordamos com V. Exas. neste ponto. Aliás, deve-se dizer, tentamos obter a fundamentação em falta pela via da esclareção, sem sucesso.

Mas a questão é essencial e de enorme relevância.

**Está em causa a aplicação de normas comunitárias A violação dessas normas é mesmo o vício imputado à liquidação de emolumentos do Registo Comercial.**

**Por isso é fundamental conhecer as razões porque a Directiva 69/3351CEE é ou não de aplicar ao caso concreto.**

**E, se aplicável, porque é que se deve considerar a sua interpretação clara ou não!**

4. V. Exas. decidiram num determinado sentido, contra a opinião da ora recorrente.

No entanto, V. Exas. não fundamentaram minimamente as razões da vossa douda decisão.

### **II. Obrigatoriedade de Fundamentação do Não Reenvio**

5. Recordamos que, de acordo com jurisprudência constante do TJCE, os tribunais nacionais de última instância apenas podem recusar o reenvio de questão com relevância material para a decisão da causa em **duas circunstâncias**:

a) quando o acto seja claro ou

b) quando esteja esclarecido.

Ora, segundo a jurisprudência constante estabelecida pelo **Acórdão Da Costa Schaake NV, Jacob Meijer NV e Hoechst-Holland NV v. Nederlandse Belastingadministratie, de 27 de Março de 1963** no Processo 28-30/62, qualificam-se de **acto esclarecido** as normas de Direito Comunitário sobre as quais tenha já havido uma pronúncia do TJCE

Refere-se neste Acórdão que a prevalência de uma interpretação do TJCE pode desprover de sentido útil a obrigação de reenviar do tribunal nacional, presente no artigo 234º, n.º3 do Tratado da Comunidade Europeia, e assim esvaziá-la da sua substância.

Contudo, o TJCE é claro em afirmar que **apenas há um acto esclarecido para as questões materialmente idênticas a questões anteriormente decididas em anterior reenvio prejudicial.**

6. Por sua vez, se o tribunal nacional considera tratar-se de um **acto claro** não se encontra obrigado pelo referido artigo 234º, n.º3. Esta possibilidade existe apenas para as normas de Direito Comunitário cuja **interpretação é tão óbvia que não deixa margem para dúvidas** a forma como a questão seria resolvida pelo TJCE no caso de reenvio.

Porém, para que se possa considerar que o acto é **claro**, segundo jurisprudência constante estabelecida pelo **Acórdão Srl CILFIT e Lanificio di Gavardo, SpA. v. Ministero della Sanita, de 6 de Outubro**

**de 1982, no Processo 283/81, o tribunal nacional deve assegurar-se que a resposta à questão é igualmente óbvia para os demais tribunais nacionais dos outros Estados-Membros e para o próprio TJCE.**

Para tal, o tribunal nacional **deverá interpretar e comparar as disposições nas suas diferentes línguas oficiais, ter em conta os conceitos jurídicos particulares ao Direito Comunitário e inserir as normas interpretadas no contexto geral do Direito Comunitário.**

Ora, no douto acórdão recorrido rejeita-se o reenvio prejudicial na medida em que “compreensibilidade com que a questão se nos apresenta resulta, em larga medida, da luz que a jurisprudência recentemente produzida pelo TJCE tem lançado sobre a matéria”.

**Não fundamentam os Exmos. Juizes Conselheiros como consideram a questão esclarecida ou porque se trata de um acto claro.**

7. Por um lado, **não se encontra qualquer referência da “jurisprudência recentemente produzida” em sentido contrário à aduzida nas alegações.** E, sublinhe-se, ainda que tivessem sido introduzidas as referências omissas, não cremos que a corrente jurisprudencial enunciada preencha o requisito da **identidade material** exigido para a dispensa do tribunal nacional da obrigação de reenviar a questão.

Por outro lado, não encontramos fundamentação para compreender como podem os Exmos. Juizes Conselheiros sustentar que a sua compreensão das normas de Direito Comunitário em questão resulta (apenas) **em larga medida** na jurisprudência do TJCE. Ainda para mais quando se requer que a questão seja materialmente idêntica, uma **identidade parcial da questão de Direito Comunitária não é suficiente** para desobrigar o tribunal de última instância a remeter a questão para apreciação do TJCE.

Nestas circunstâncias será de afastar a hipótese de se tratar de um acto *esclarecido*.

8. Tão pouco se verifica uma fundamentação de indícios do preenchimento dos requisitos enunciados no Acórdão *CILFIT*. **E decorre do primado do Direito Comunitário e do dever geral de fundamentação, a necessidade de demonstrar na sentença o seu preenchimento.**

Acresce ainda os requisitos enunciados em *CILFIT* revestem **natureza excepcional**. Deverão desta forma ser interpretados restritivamente, por forma a respeitar o princípio da aplicação uniforme do Direito Comunitário. O que impõe uma fundamentação ainda mais exigente.

**Ora, é manifesta a inexistência de qualquer fundamentação que permitam verificar que a recusa do reenvio está de acordo com as imposições do Direito Comunitário.** Como tal, devemos igualmente concluir que a rejeição do reenvio não terá tido por base a doutrina do acto *claro*.

Uma vez serem estas as duas únicas circunstâncias em que, jurisprudencialmente, é admitida a excepção do dever de submeter questões prejudiciais ao TJCE, pelo tribunal de última instância, a sentença é manifestamente desconforme à obrigação imposta pelo artigo 234 do Tratado da Comunidade Europeia, pelo menos **por manifesta falta de fundamentação!**

### **III. Da responsabilidade do Estado pela Função Jurisdicional**

9. De salientar que a jurisprudência recente do TJCE veio esclarecer que o princípio da responsabilidade de um Estado-Membro por prejuízos causados por violações do direito comunitário que lhe sejam imputáveis é inerente ao sistema do Tratado e que atendendo ao papel essencial do poder judicial na protecção dos direitos que as normas comunitárias

conferem aos particulares, a plena eficácia destas seria posta em causa e a protecção dos direitos que as mesmas reconhecem ficaria diminuída se os particulares não pudessem, sob certas condições, obter ressarcimento quando os seus direitos são lesados por uma violação do direito comunitário imputável a uma **decisão de um órgão jurisdicional** de um Estado-Membro decidindo em última instância.

10. Do exposto *supra*, mesmo considerando a natureza específica da função jurisdicional, tal como enunciadas no Acórdão referido, a não ser melhor fundamentado o douto Acórdão de V. Ex.as, **encontram-se preenchidos os requisitos constitutivos da responsabilidade do Estado** viabilizadores da responsabilidade pelos danos incorridos pela ora recorrente.

**Termos em que** deve ser declarado nulo o douto Acordo de 19/01/2005, por falta de fundamentação, nos termos do artigo 668º/1. CPC, com as devidas consequências (...).

1.2. A entidade liquidadora não responde à arguição de nulidade.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que não ocorre a nulidade suscitada, por só a absoluta falta de fundamentação, que não a sua insuficiência, lhe dar causa.

1.4. O processo vem à conferência com novos vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2.1. Cumpre, antes de mais, afirmar peremptoriamente que em nenhum momento este Tribunal, no acórdão que recusou esclarecer o de 19 de Janeiro p. p., admitiu que o aresto que se pretendia ver esclarecido enfermava de falta de fundamentação.

O que então se disse foi que o vício invocado pela requerente, **a existir**, consubstanciaria insuficiência (e não falta absoluta) de fundamentação, mas não obscuridade ou ambiguidade.

Escreveu-se: «Certo que não foi apontado nenhum acórdão do TJCE. Mas, **se isso era exigível**, o incumprimento constituirá insuficiência de fundamentação, ou outro vício do acórdão que, em qualquer caso, não configurando obscuridade ou ambiguidade, se não pode curar com o remédio do artigo 670º do Código de Processo Civil» (o sublinhado é de agora).

2.2. Na verdade, o acórdão de 19 de Janeiro não sofre da falta de fundamentação alegada pela requerente no ponto **I**, das suas conclusões em apreço, porquanto as razões por que entendeu inaplicável ao caso a Directiva 69/3351/CEE foram nele expressas.

Atente-se, designadamente, neste passo:

«Estamos, pois, perante uma formalidade concernente a uma mera transferência patrimonial a favor da recorrente, que não é situação prevista no artigo 10º da Directiva, nem por ele visada.

Por outro lado, o acto de registo que justificou a liquidação de emolumentos impugnada não consubstancia formalidade prévia ao exercício da actividade a que a sociedade esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Do ponto de vista da sociedade extinta:

A dissolução e extinção das sociedades implica, entre nós, o respectivo registo, por força do disposto no artigo 3º alínea q) do Código do Registo Comercial.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade participada da recorrente, em consequência da sua forma jurídica.

Mas tal formalidade não é prévia ao exercício da sua actividade.

Esta formalidade, sendo essencial e ligada à forma jurídica da sociedade dissolvida, não condiciona o exercício da sua actividade – nem o início, nem, sequer, a continuação –, por isso que, dissolvida e extinta, ela deixa de exercer e prosseguir qualquer actividade.

Também do ponto de vista da sociedade recorrente o registo da dissolução e extinção da sua participada, com ingresso do respectivo património no seu, não é formalidade prévia ao exercício da actividade a que aquela sociedade esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Em sùmula, o acto de registo que provocou o de liquidação impugnado não respeita, nem à «constituição de uma sociedade de capitais», nem à «transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais», nem ao «aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie»; nem se relaciona com nenhuma dessas operações, nem respeita a entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das mesmas operações, nem com o registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

Daí que não caiba no âmbito previsional da Directiva apontada pela recorrente, não podendo, por isso, contrariá-la a norma legal nacional em que se apoiou a liquidação».

2.3. O mesmo acórdão não incorreu, também, em nulidade por falta de fundamentação resultante de não explicitar os motivos por que entendeu desnecessário o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

Sobre este ponto, tratado pela impugnante em **II.** das suas conclusões, pode ler-se no aresto de 19 de Janeiro:

(...) não é de consultar previamente o TJCE, consulta que a recorrente sugeriu, aliás, só para o caso de este Tribunal ter «dúvidas sobre a plena aplicabilidade aos presentes autos da Directiva 69/335», como se lê na conclusão X. das suas alegações.

Na ausência dessas dúvidas, não há que proceder a reenvio prejudicial para o TJCE, como, de resto, é jurisprudência firme do Tribunal – cfr., entre outros, os acórdãos de 8 de Outubro de 1997, 28 de Janeiro de 1998, 4 de Fevereiro de 2008, 12 de Dezembro de 2001, 30 de Janeiro de 2002, 4 de Dezembro de 2002, 12 de Março de 2003, 26 de Março de 2003 e 4 de Junho de 2003, nos recursos n.ºs. 21012, 22401, 22429, 26233, 26231, 1261/02, 2031/02, 1754/02 e 61/03, respectivamente. Tanto mais quando, como é o caso, a compreensibilidade com que a questão se nos apresenta resulta, em larga medida, da luz que a jurisprudência recentemente produzida pelo TJCE tem lançado sobre a matéria».

Se, porventura, o Tribunal, ao decidir que não havia dúvidas sobre a interpretação a dar às normas comunitárias e que, por isso, não estava obrigado a proceder a reenvio prejudicial, decidiu mal, o que pode ter cometido é um erro de julgamento, mas não uma nulidade por falta de fundamentação.

2.4. No ponto **III.** das suas conclusões a requerente não invoca qualquer nulidade do acórdão, limitando-se a uma advertência ao Tribunal: «a não ser melhor fundamentado o douto Acórdão de V. Ex.as, **encontram-se preenchidos os requisitos constitutivos da responsabilidade do Estado** viabilizadores da responsabilidade pelos danos incorridos pela ora recorrente».

Trata-se de questão que, não configurando nulidade por falta de fundamentação, não tem, nesta sede, que ser tratada.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em deferir a arguição de nulidade do acórdão de 19 de Janeiro de 2005.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 99 (noventa e nove EUR).

Lisboa, 27 de Setembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

---

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

---

**PREÇO DESTE NÚMERO € 11,10 (IVA INCLUÍDO 5%)**

---

*Depósito legal n.º 25 495/89*

---

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.