
APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.^a Secção
(Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria
de contencioso tributário geral
durante o 2.º trimestre de 2006

Acórdão de 5 de Abril de 2006.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Impugnação judicial. Indeferimento liminar. Convocação.

Sumário:

- I — *A oposição à execução fiscal não pode, em regra, fundamentar-se na ilegalidade do acto de liquidação, em concreto.*
- II — *Se o oponente deduz oposição com tal fundamento, mas pede, além da extinção da execução, a anulação do acto de liquidação, deve o processo convolar-se para a forma de impugnação judicial.*

Processo n.º 56/06-30.

Recorrente: RECURPERGESTE — Organização, Recuperação e Gestão de Empresas Imobiliárias, L.da

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **RECUPERGESTE – ORGANIZAÇÃO, RECUPERAÇÃO E GESTÃO DE EMPRESAS, IMOBILIÁRIA, LDA.**, com sede em Queluz de Baixo, Barcarena, Oeiras, recorre do despacho da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Oeiras que indeferiu liminarmente a petição de oposição a execução fiscal contra si instaurada, a correr termos nos serviços de finanças de Palmela.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Atento o princípio consagrado nas disposições contidas no n.º 4 do art.º 98º do CPPT e no n.º 3 do art.º 97º da LGT e com o devido respaldo na doutrina do art.º 199º do CPC, perante uma petição, em que a argumentação alinhada não possa ser reconduzida a qualquer um dos pressupostos definidos no art.º 204º do CPPT, a postura correcta não é, salvo o devido respeito, a de a rejeitar liminarmente mas, sim, a de procurar averiguar se existe uma outra forma processual, próxima da utilizada pela requerente/contribuinte, que possa albergar a referida argumentação, sendo que, no caso concreto, o que importaria averiguar era se, designadamente, a forma processual relativa ao processo de impugnação judicial — por esta forma ser mais próxima da forma processual utilizada pela recorrente — poderia albergar a argumentação (causa de pedir) e algum dos pedidos constantes da petição de oposição apresentada pela recorrente.

2.

Compulsando os dados constantes da causa de pedir vertida na petição inicial, verifica-se, apesar de a linguagem resvalar, por vezes, para um patamar tecnicamente menos escorreito, que a recorrente ataca o acto tributário de liquidação do imposto com fundamento em ilegalidade concreta.

3.

Considerando o pedido contido na alínea c), interpretado *cum grano salis*, não pode deixar de entender-se que, ali, se configura um pedido adequado a uma impugnação judicial, pois o que se acoberta sob a expressão, ali utilizada, de anulação da dívida, não poderá deixar de corresponder, em matéria de pretensão da recorrente, à anulação do acto tributário que, ao fim e ao cabo, é o facto gerador da dívida.

4.

Assim, ao pedir a anulação da dívida, na sua forma *naïve* de expressão, a recorrente mais não está a pedir do que a anulação do facto tributário, sobre o qual repousa a dívida tributária aqui discutida.

5.

Podendo a petição de oposição, oferecida pela recorrente, configurar-se como uma petição de impugnação judicial do acto tributário que dá origem à dívida ajuizada, em vez do indeferimento liminar, deveria ter-se ordenado a convocação do processo, de oposição, em processo de impugnação judicial, sendo que a petição oferecida pela recorrente comporta essa convocação.

6.

Ao ter indeferido liminarmente a petição inicial, o juiz *a quo* terá violado as disposições contidas no n.º 4 do art.º 98º do CPPT e no n.º 3 do art.º 97º da LGT, cuja doutrina se respalda no art.º 199º do CPC.

Nestes termos (...), deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogado o despacho impugnado, ordenando-se a convocação dos presentes autos de oposição, em processo de impugnação judicial, seguindo-se o mais que for de lei, a partir daí».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois é ineficaz a fundamentação invocada para obter a extinção ou suspensão da execução, e não há possibilidade de convocação para impugnação judicial, por o pedido formulado não ser compatível com esta forma de processo.

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

2. É a seguinte a fundamentação do despacho recorrido:

«Segundo o disposto no art. 203º do CPPT, o executado pode opor-se à execução fiscal, conquanto que o faça com base em qualquer dos fundamentos previstos no n.º 1 do art. 204º do mesmo código.

Ora, o oponente vem deduzir oposição à execução com fundamento nos art.ºs 203.º e 204.º do CPPT.

Alega em síntese que o presente meio processual é o único meio legal de que dispõe é “para defender os seus bens das ilegalidades e arbitrariedades dos Serviços de Finanças, da ilegalidade da liquidação e execução da dívida exequenda, por ser encontrar isenta das Contribuições Autárquicas liquidadas...”

Ora, a matéria articulada pelo oponente, à primeira vista, poderia realmente integrar o fundamento da alínea h) do n.º 1 do art.º 204.º, não fora a restrição “...sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

Pelo que, a ilegalidade da dívida exequenda apenas é fundamento de oposição, enquadrável na alínea h) do art.º 204.º do CPPT, quando a lei não assegure meio judicial de impugnação.

E, neste caso, em conformidade com o preceituado no art.º 99.º e 102.º do CPPT a liquidação cuja falta de pagamento origina a presente dívida exequenda, poderia ter sido atacada em sede de impugnação judicial, e, inclusive ainda poderá.

Na verdade, o oponente já deduziu reclamação graciosa que foi indeferida e encontra-se pendente Recurso Hierárquico, que em caso de indeferimento é susceptível de ser impugnável judicialmente.

Assim, dos factos alegados pelo oponente resulta que se pretende, em sede de oposição, discutir a legalidade do próprio acto de liquidação do imposto, o que não é admissível, uma vez que ao tribunal é, nessa forma de processo, vedado conhecimento da legalidade concreta da liquidação.

Conclui-se, portanto, que os factos articulados pelo oponente não se enquadram na alínea h), ou em qualquer dos fundamentos admitidos nas várias alíneas do n.º 1 do art. 204º do CPPT, constituindo, nos termos do artº 209.º n.º 1 alínea b) fundamento de rejeição liminar da oposição.

Cumpra apenas referir que, não se coloca a hipótese de convalidação do presente processo, nos termos do art.º 97 n.º 3 da LGT, uma vez que, o oponente pretendia era a extinção da execução, até porque, como ele próprio alega, encontra-se pendente Recurso Hierárquico.

Por último, quanto ao pedido de suspensão da execução, condenação em litigância de má-fé e pedido indemnizatório, o presente tribunal não é competente para deles conhecer, sendo que, quanto ao primeiro este deverá ser solicitado junto dos serviços de Finanças nos termos do disposto no art.º 169.º do CPPT».

3.1. O despacho de indeferimento liminar recorrido baseou-se em que o fundamento da oposição à execução fiscal é a alegada ilegalidade da liquidação, sendo que, tratando-se de dívida de contribuição autárquica, a oponente podia ter impugnado o acto de liquidação. Acrescentou que, de resto, ainda estava em tempo para o fazer, porquanto deduziu reclamação graciosa de cujo não atendimento recorreu hierarquicamente, sempre podendo impugnar em caso de indeferimento dessa reclamação. Disse, por último, que não havia lugar à convalidação para a forma processual de impugnação do acto de liquidação por o pedido formulado ser o de extinção da execução, inadequado para tal forma de processo.

A recorrente contesta esta decisão apenas no segmento em que não determinou o aproveitamento do processo para seguir sob a forma de impugnação judicial, alegando que invocou a ilegalidade da liquidação, e que, peticionando a «anulação da dívida e do processo», formulou um pedido susceptível de ser processado como impugnação judicial, pois «ao pedir a anulação da dívida (...) mais não está a pedir do que a anulação do facto [quis, decerto, dizer **acto**] tributário, sobre o qual repousa a dívida tributária aqui recorrida».

3.2. A jurisprudência deste Tribunal tem sido particularmente cuidadosa na apreciação dos despachos liminares de indeferimento, na consideração de que se trata de uma medida extrema, de uso reservado aos casos em que a petição não tem nenhuma hipótese de originar uma acção escoreita, sob forma processual diferente da escolhida pelo autor.

Assim, a convalidação vem sendo determinada sempre que a petição se mostra apta a gerar um processo sob outra forma, com vista a possibilitar a apreciação do mérito da pretensão material trazida a juízo.

Mas, para que tal seja viável, é imprescindível que haja um erro na forma de processo, isto é, que o autor tenha apresentado uma petição escoreita, mas que, face ao pedido e à causa de pedir formulados, tenha eleito uma forma processual desajustada.

Quando essa forma seja a própria para o pedido e a forma de pedir utilizados, não há erro na forma de processo, e o remédio da convalidação não é preceituável.

Vejam os que acontece no caso vertente.

A petição em apreço manifesta, de acordo com o que nela se alega, que é clara vontade do seu autor conseguir a extinção da execução, antecedida da sua suspensão, com eventual prestação de garantia. As razões invocadas são, como agora reconhece, a legalidade em concreto da liquidação. Ou seja, a execução deve extinguir-se porque surgiu na esteira de um acto de liquidação ferido de ilegalidade, cuja anulação também pede, enquanto acto que deu fundamento à execução.

Como assim, surpreendem-se, a final da petição, dois pedidos (além de outros, secundários, que agora não estão em causa): a extinção da execução e a «revogação» do acto de liquidação, este porque, apesar de ilegal, deu origem à dívida e ao processo executivo para sua cobrança.

Assim, a forma de oposição à execução, que a oponente preferiu, é a adequada para alcançar o pedido almejado, de extinção da execução, e a causa de pedir escolhida é, também, em abstracto, para isso apropriada (mas não em concreto, pois a lei garante, no caso, um meio judicial de reacção contra o acto de liquidação).

Já quanto ao pedido de «revogação» da liquidação, relativamente ao qual é adequada a causa de pedir consubstanciada na ilegalidade do acto de liquidação, a forma de processo revela-se inapropriada.

Verificado, pelo despacho liminar ora recorrido, que a petição não é idónea para obter a extinção da execução, importa verificar se ela poderá ter outra utilidade, se através dela é possível conseguir o outro efeito perseguido pelo peticionante – a «revogação» do acto de liquidação.

E, como se viu, é-o, pelo que importa convolar o processo, para seguir sob a forma em que dele poderá a autora obter efeito útil.

É certo que, como, aliás, reconhece a própria recorrente, só *cum grano salis* se pode ver, na petição sob exame, a formulação de um pedido de anulação da liquidação.

Mas esse grão de sal, mesmo que não tão pequeno assim, deve o juiz usá-lo para aproveitar o processo, sem perder de vista que deste modo concretiza o desejo do legislador, expresso nos princípios que hodiernamente perpassam todo o nosso ordenamento jurídico-processual, e que privilegiam a apreciação, pelos tribunais, das questões que lhes são submetidas, em detrimento das decisões formais, que deixam por tutelar os direitos e interesses dos que a eles recorrem.

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 decisão impugnada, no segmento que vem posto em crise, e determinar o prosseguimento do processo sob a forma de impugnação judicial, se não existir outro obstáculo para além do aqui apreciado.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 5 de Abril de 2006.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Liquidação dos créditos graduados. Dever de obediência à lei.

Sumário:

- I — *Num Estado de direito, assente na soberania popular e no primado da lei (artigos 2.º e 3.º, n.ºs 1 e 2, da CRP), na sua aplicação aos casos concretos têm de ser acatados os juízos de valor legislativamente formulados, quando não ofendam normas de hierarquia superior nem se demonstre violação de limitações legais de carácter geral (abuso do direito), não podendo o intérprete sobrepor à ponderação legislativa os seus próprios juízos sobre o que pensa que deveria ser regime legal, mesmo que os considere mais adequados e equilibrados que os emanados dos órgãos de soberania com competência legislativa.*
- II — *Resultando do artigo 247.º, n.º 2, do CPPT que liquidação dos créditos graduados é efectuada pelo tribunal tributário, se necessário solicitando elementos ao órgão da execução fiscal, não pode, com fundamento em pretensas razões pragmáticas, decidir-se que a liquidação seja efectuada por aquele órgão.*

Processo n.º 209/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Armando José Alves Covão.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — A Excelentíssima Procuradora da República no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures requereu a reforma de uma conta elaborada num processo de verificação e graduação de créditos por não ter sido efectuada, cumulativamente com a conta do processo, a liquidação dos créditos graduados.

O Meritíssimo Juiz daquele indeferiu o requerido.

Inconformada, a Excelentíssima Magistrada do Ministério Público interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

I — Do disposto no art. 247.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T. e 21.º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários, aplicável face ao artigo 14.º, n.º 1 do DL 324/2003, de 27 de Dezembro, decorre que, transitada em julgado a sentença proferida nos autos de reclamação de créditos, procede-se, no tribunal que proferiu a sentença à elaboração da conta do processo de verificação de créditos e à liquidação dos créditos de acordo com o decidido em tal sentença — conta-liquidação — devendo ser feitas na mesma altura, pelo que

2 — A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do Ministério Público, de fls. 99 e seguintes dos autos, em que requeria a reforma da conta de forma que se procedesse à liquidação dos créditos graduados e decidindo, “Não se deve proceder à reforma da conta...” fez errada aplicação daqueles normativos e por conseguinte,

3 — Errado julgamento, pelo que,

4 — Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do Ministério Público, de fls. 70 e seguintes, ordene se proceda à elaboração da liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de fls. 54 e seguintes, transitada em julgado.

5 — Normas jurídicas violadas: Artigos 247.º, n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T., 21.º do R.C.P.T. e 9.º do Código Civil.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional consiste em saber se a liquidação dos créditos graduados em processo de verificação e graduação de créditos deve ser efectuada no Tribunal ou no Serviço de Finanças onde corre termos o processo de execução fiscal.

O art. 247.º do C.P.P.T. estabelece o seguinte:

Artigo 247.º

Devolução do processo de reclamação de créditos
ao órgão da execução fiscal

1 — Os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1.ª instância para decisão da verificação e graduação de créditos serão devolvidos ao órgão da execução fiscal.

2 — No caso de o tribunal tributário de 1.ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar.

Resulta inequivocamente do n.º 2 deste artigo que a liquidação dos créditos verificados e graduados é efectuada pelo Tribunal e não pelo Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal.

Na verdade, nem mesmo a situação que poderia avarar como entrave à efectivação da liquidação, que é a falta de elementos, constitui obstáculo a que ela seja feita pelo Tribunal, pois prevê-se expressamente que, em tal situação, devem ser solicitados os elementos necessários ao órgão da execução fiscal.

Por outro lado, a concomitância da realização da conta do processo de verificação e graduação de créditos e da liquidação destes está expressamente prevista no art. 52.º do C.C.J. (antes e depois da reforma operada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Assim, o regime legal que resulta destas disposições é o de que será o Tribunal que fará a conta do processo de verificação e graduação de créditos bem como a liquidação destes, solicitando à administração tributária o envio dos elementos necessários, designadamente o montante da conta elaborada ou a elaborar por esta relativamente à fase administrativa do processo de execução fiscal⁽¹⁾, que será necessário considerar para efeito de liquidação.

No despacho recorrido não se põe em causa que o art. 247.º do C.P.P.T. determina que a liquidação seja efectuada pelo Tribunal, entendendo-se, porém, que não deve ser cumprido o que nele se estabelece sobre liquidação dos créditos pelo Tribunal, por pretensas razões pragmáticas.

Os Tribunais obrigados ao cumprimento da lei (arts. 203.º da C.R.P.).

Num Estado de Direito, assente na soberania popular e no primado da Lei (arts. 2.º e 3.º, n.ºs 1 e 2, da C.R.P.), na sua aplicação aos casos concretos têm de ser acatados os juízos de valor legislativamente formulados, quando não ofendam normas de hierarquia superior nem se demonstre violação de limitações legais de carácter geral (abuso do direito), não podendo o intérprete sobrepor à ponderação legislativa os seus próprios juízos sobre o que pensa que deveria ser regime legal, mesmo que os considere mais adequados e equilibrados que os emanados dos órgãos de soberania com competência legislativa.

O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo (art. 8.º, n.º 2, do Código Civil) e muito menos por pretensas razões pragmáticas.

Assim, no caso em apreço, o que o Tribunal tem de fazer é cumprir a lei e não violá-la.

Nestes termos, acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 (Loures), a fim de ser ordenada a reforma da conta com liquidação dos créditos graduados, se necessário solicitando elementos ao órgão da execução fiscal, conforme foi requerido pela Excelentíssima Magistrada do Ministério Público.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Abril de 2006. — Jorge de Sousa (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

(¹) Os n.ºs 3 e 4 do art. 73.º do CCJ estabelecem que «as receitas provenientes de taxas de justiça, emolumentos, reembolsos de despesa e actos avulsos respeitantes à fase administrativa do processo de execução fiscal revertem para os serviços competentes para a prática dos mesmos, nos termos legais» e que «a conta relativa às importâncias referidas no número anterior, a sua reforma e o respectivo pagamento são efectuados no serviço onde ocorrer o facto que determinou a sua elaboração».

A letra destas normas aponta claramente no sentido de, no final de um processo de execução fiscal que não teve tramitação apenas perante os órgãos da administração, serem elaboradas duas contas, uma pelo tribunal e outra pela administração, cada uma relativamente à actividade que perante cada um destes órgãos se desenvolveu.

Com efeito, aquele n.º 3 reporta-se a um processo que teve, cumulativamente fase administrativa e judicial, pois a referência à «fase administrativa do processo de execução fiscal» só se justifica para a separar de uma fase não administrativa. Para além disso, se o processo não tiver qualquer contacto com o tribunal, é inquestionável que haverá uma única conta de custas a elaborar pela administração, pelo que a inclusão daquela norma no CCJ, diploma vocacionado para regular as custas derivadas de actividade dos tribunais e não da administração, tem subjacente a existência de um processo de execução fiscal que teve tramitação também perante os tribunais.

É para as receitas relativas à fase administrativa do processo de execução fiscal num processo que teve também fase judicial que o n.º 4, que se reporta às «importâncias referidas no número anterior», estabelece que a conta, «sua reforma e respectivo pagamento são efectuados no serviço onde ocorrer o facto que determinou a sua elaboração».

Há, assim, relativamente às custas da fase administrativa uma conta elaborada pelo serviço em que ocorreu o facto que determinou a sua elaboração e não pelo tribunal.

Sendo ponto incontroverso que, havendo actividade desenvolvida pelo tribunal, haverá uma conta de custas relativa a essa actividade, conclui-se que aquele n.º 4 aponta decisivamente para a existência de duas contas, em situações daquele tipo.

Acórdão de 5 de Abril de 2006.

Assunto:

Reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Impugnação judicial. Prazo.

Sumário:

I — *As normas procedimentais previstas na lei geral tributária são da aplicação imediata aos processos pendentes, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos (cf. artigo 12.º, n.º 3, deste diploma legal).*

II — *Sendo assim, tendo o contribuinte deduzido reclamação graciosa das liquidações adicionais de IRC relativas aos anos de 1993, 1994 e 1995, na vigência, portanto, do CPT, não é aqui aplicável o regime consagrado no artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, mas sim o fixado no artigo 125.º do CPT, sob pena de o impugnante ver alargado para seis meses o prazo de indeferimento tácito das referidas reclamações, o que violaria uma garantia anteriormente constituída.*

III — *Pelo que o prazo para deduzir a impugnação judicial se conta nos termos do disposto nos artigos 123.º, n.º 1, alínea d), e 125.º do CPT.*

Processo nº 848/05-30.

Recorrente: JOFERFER — Consultoria, Comércio e Gestão, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Joferber - Consultoria, Comércio e Gestão, Lda. -, pessoa colectiva nº 502405589, com sede na Avenida Eng.º Duarte Pacheco, Amoreiras, Torre 2, 14º-A, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, 2º Juízo, que julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo na ordem jurídica as correcções impugnadas, que deduziu contra os actos de liquidação adicionais de IRC dos exercícios de 1993, 1994 e 1995, nos montantes globais de 4.379.961\$00, 4.859.738\$00 e 7.622.998\$00, respectivamente, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I- Em 23/04/99, a Recorrente deu entrada de impugnação judicial, que por Doutra Sentença recorrida datada de 01/04/2005, foi considerada intempestiva e com a qual a Recorrente não se conforma.

II- Dispõe o art. 125º do C.P.T., então em vigor presumem-se indeferidas as reclamações graciosas, se os órgãos competentes da administração fiscal não se pronunciarem no prazo de 90 dias a partir da data no serviço competente.

III- Em 23/04/99, a Recorrente deu entrada de impugnação judicial, à data já havia decorrido o prazo de 90 dias, para a administração fiscal se pronunciar sobre as reclamações em questão (23/01/99 e 01/04/99),

pelo que ao abrigo do disposto no art. 125º do CPT, as reclamações haviam sido tacitamente indeferidas.

IV- Contrariamente, o tribunal a quo, sufragou outro entendimento, considerando a extemporaneidade da apresentação da impugnação judicial, por entretanto ter entrado em vigor a L.G.T. a 01/01/99, cujo art. 57º nº 1 dispõe que o prazo para indeferimento tácito é de seis meses, e a seguir tal raciocínio a impugnação judicial deu entrada antes de decorrido o prazo de seis meses

V- Todavia, saliente-se que a impugnação judicial em questão, deu entrada após o indeferimento tácito, ao abrigo do C.P.T.

VI- E quanto à entrada em vigor a 01/01/99 da L.G.T., que aumentou os prazos para conclusão do procedimento, desde logo se dirá que ao abrigo do disposto no art. 12º nº 3 da citada Lei, as referidas normas são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, pelo que da sua aplicação não poderá resultar qualquer prejuízo para a Recorrente.

VII- O processo de reclamação graciosa foi intentado ao abrigo da lei antiga (C.P.T.) a qual será de aplicar à impugnação judicial, não podendo a Recorrente ser prejudicada em função do aumento do prazo para indeferimento tácito, o qual desde logo se refira apenas beneficia a administração fiscal.

VIII- Todavia e à cautela, sendo de acolher o entendimento da aplicação imediata da L.G.T., desde logo se refira que o prazo para apresentação da impugnação judicial ao abrigo do art. 123º nº 1 d) de C.P.T., apenas delimita com precisão a data a partir da qual a impugnação já não poderá ser apresentada, o que não inviabiliza a sua antecipação.

IX- A Recorrente apresentou a impugnação judicial antes do prazo de 6 meses fixado na L.G.T. para o indeferimento tácito da reclamação, todavia, nenhuma disposição na lei impede que um acto judicial seja praticado antes do prazo fixado na lei, aliás a impugnação foi recebida liminarmente por Douto Despacho proferido a fls. 270 dos autos.

X- Os prazos para impugnar não podem exceder-se, mas não há nenhuma lei que proíba, em regra, à sua antecipação.

XI- Apreciada a legislação aplicável, conclui-se pela inexistência de qualquer normativo que proíba, de modo explícito, a antecipação do prazo judicial inerente à instauração de impugnação judicial.

XII- Por outro lado, tendo a impugnação judicial em causa sido apresentada a 23/04/99, desde logo é inconcebível como só a 01/04/05, é que a Recorrente obtém uma posição do tribunal a quo no sentido da extemporaneidade, e isto quando noutro processo com fundamentação idêntica e motivado pela mesma inspecção, apresentado nos mesmos moldes que correu os seus trâmites no ex-3º Juízo, 2ª Secção do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, Proc. Nº 102/2000, obteve uma sentença favorável.

XIII- Resultam assim totalmente frustrados os direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária a que o art. 96º do C.P.P.T. se refere, bem como da celeridade processual a que se refere o art. 97º da L.G.T.

XIV- Acresce que, em conformidade com as alíneas D), E), F) e G) dos factos provados, a administração fiscal apesar de não se ter pronunciado dentro do prazo de 6 meses a contar da data da apresentação das reclamações graciosas, fê-lo muito posteriormente em 09/08/2000, dando parcialmente razão aos argumentos invocados pelo Recorrente.

XV- O que consubstanciou a ratificação de todo o processado anteriormente, e a própria admissão pela administração fiscal da impugnação fiscal apresentada.

XVI- A administração fiscal revogou parcialmente o acto impugnado, porquanto ao abrigo do disposto no art. 112º nº 3 do C.P.P.T., notificado a Impugnante, ora Recorrente para se pronunciar, o processo prossegue os seus trâmites.

XVII- Porquanto não poderá ser julgada extemporânea a impugnação apresentada pela Recorrente, sob pena de denegação de justiça e violação dos elementares princípios de justiça tributária, tais como a certeza e segurança, e a estabilidade e coerência do sistema tributário.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso pelas “razões e fundamentações jurídicas apresentadas na suas conclusões VI e VII (fls. 396), não procedendo a argumentação constante das conclusões VIII a IX”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) — A escrita da impugnante foi objecto de inspecção tributária aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, tendo sido encontrados vários documentos em que a AF entendeu que o custo não contribuiu para a obtenção de proveitos, nos termos do disposto no art. 23º do CIRC, pelo que foram efectuadas correcções em sede de IRC nos montantes de 6.579.987\$00, 8.221.924\$00 e 14.589.386\$00, respectivamente, conforme documentos de fls. 13 a 270 dos autos de reclamação graciosa n.º 3247984003152, relativa aos anos de 1993 e 1994, cujos autos se dão por integralmente reproduzidos;

B) — No seguimento de tais correcções, foram efectuadas liquidações adicionais de IRC nos montantes de 4.379.961\$00, que inclui 1.774.286\$00 de juros compensatórios; 4.859.738\$00, que inclui 1.603.850\$00 de Juros compensatórios e 7.622.990\$00, que inclui 1.845.601\$00, respectivamente dos anos de 1993, 1994 e 1995, conforme documentos de fls. 10 a 12, que se dão por reproduzidos;

C) — A impugnante apresentou reclamações graciosas de tais liquidações adicionais, no dia 26.10.1998, relativamente às de 1993 e 1994, e no dia 31.12.1998 relativamente ao exercício de 1995, conforme autos de reclamações graciosas n.º 3247984003152 e n.º 3247984004078, também apenso por linha e que outrossim se dá por integralmente reproduzido;

D) — A impugnante obteve provimento parcial em relação à liquidação adicional do ano de 1994, tendo-se anulado parcialmente a liquidação n.º 831001116 na quantia de 1.182.141\$00 e juros compensatórios, sendo 792.000\$00 de IRC e 390.141\$00 de JC, conforme documento de fls. 396 a 413 dos autos de reclamação graciosa n.º 3247984003152, tendo sido indeferida quanto ao exercício de 1993;

E) — A Impugnante foi notificada do deferimento parcial por officio expedido no dia 9 de Agosto de 2000, conforme fls. 414 e 415 dos autos de reclamação graciosa;

F) — A impugnante também obteve provimento parcial na reclamação graciosa n.º 3247984004078, relativamente à liquidação do exercício de 1995, tendo sido reduzida a liquidação em 580.861\$00 de IRC e juros compensatórios, conforme documento de fls. 290 a 300 dos autos de reclamação;

G) — A impugnante foi notificada do deferimento parcial por ofício expedido no dia 9 de Agosto de 2000, conforme fls. 301 a 302 dos autos de reclamação graciosa;

H) — A impugnação deu entrada no dia 23 de Abril de 1999, conforme carimbo apostado na p.i., que se dá por reproduzido.

3 — O objecto do presente recurso consiste em saber se a impugnação judicial deduzida pela recorrente contra as liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 1993, 1994 e 1995 é (in)tempetiva.

Desde logo, importa referir que o processo de impugnação judicial foi instaurado em 23/4/99 (vide fls. 2), pelo que lhe é aplicável o regime consagrado no CPT.

No artº 123º, nº 1, al. d) deste Código fixa-se em 90 dias, a contar do indeferimento tácito a que se refere o artº 125º, o prazo para deduzir a impugnação judicial.

Por sua vez, o referido artº 125º estabelece que “a reclamação graciosa se presume indeferida para efeito de impugnação judicial se os órgãos competentes da administração fiscal sobre ela não se pronunciarem no prazo de 90 dias a partir da data da entrada no serviço competente, salvo disposição especial que estabeleça outro prazo”.

Sucede que, com a entrada em vigor da LGT, em 1 de Janeiro de 1999 (cfr. artº 6º do Decreto-lei nº 398/98 de 17/12), o artº 57º, nºs 1 e 5 fixou em seis meses o prazo em que o procedimento tributário deve estar concluído, pelo que o incumprimento desse prazo faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

O tribunal recorrido, por um lado, sufragando-se no disposto no artº 12º, nº 3 da LGT, entendeu que esta norma era de aplicação imediata, aplicando-se, assim, aos prazos em curso à data em vigor da LGT, pelo que considerou intempetiva a impugnação judicial.

Por outro, decidiu também aquele tribunal que a impugnação judicial só podia ser deduzida depois de formado o indeferimento tácito, razões pelas quais julgou aquela improcedente.

É contra o assim decidido e como vimos supra, que se insurge a recorrente com o presente recurso.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 — Prescreve o predito artº 12º, nº 3 da LGT que “as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”.

Daqui resulta, que o regime consagrado neste preceito legal só será de aplicar se não resultar qualquer prejuízo para o contribuinte das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

Ora, do probatório resulta que a impugnante apresentou reclamações graciosas das liquidações adicionais em causa em 26/10/98, relativamente às de 1993 e 1994 e em 31/12/98, relativamente ao exercício de 1995.

Portanto, ainda na vigência do CPT.

Sendo assim e contrariamente ao decidido pelo Mmº Juiz “a quo”, não é aqui aplicável o regime previsto no artº 57º, nºs 1 e 5 da LGT, sob pena de a impugnante ver alargado para seis meses o prazo para indeferimento tácito das ditas reclamações, o que redundaria para si num prejuízo de uma garantia anteriormente constituída, já que, à data em que deduziu estas reclamações, esse prazo era de noventa dias (vide citado artº 125º).

O que, como vimos, viola o predito artº 12º, nº 3 da LGT.

Deste modo, o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto nos artºs 123º, nº 1, al. d) e 125º do CPT.

5 — Fixados estes princípios e voltando ao caso dos autos, do probatório resulta que a impugnante apresentou reclamações graciosas das liquidações adicionais em causa em 26/10/98, relativamente às de 1993 e 1994 e em 31/12/98, relativamente ao exercício de 1995 (vide al. C)).

Sendo assim, só seria de considerar, a primeira, tácitamente indeferida em 25/1/99 (24-domingo) e a segunda em 31/3/99.

Uma vez que a administração fiscal não se pronunciou, até então, sobre as referidas reclamações, são essas as datas de indeferimento tácito do mesmo procedimento tributário, pelo que será a partir delas que haverá que contar o prazo de 90 dias, a que alude o predito artº 123º, nº 1, al. d) do CPT, para a apresentação da impugnação judicial, que terminaria, respectivamente, em 26/4/99 (25-domingo) e 29/6/99.

Deste modo, tendo a impugnação judicial dado entrada em 23/4/99 é a mesma tempestiva.

Pelo que procedem as primeiras sete conclusões da motivação do recurso.

6 — Nestes termos e sem mais considerações, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que julgue tempestiva a impugnação judicial e, em consequência, conheça dos fundamentos nela invocados, se a tal outras razões não obstarem, ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nas conclusões das alegações.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Abril de 2006.

Assunto:

Oposição à execução. Juros. Prescrição. Caixa Geral de Depósitos.

Sumário:

- I — *Os juros prescrevem no prazo de cinco anos — artigo 310.º, alínea d), do CC.*
- II — *A prescrição interrompe-se pela citação — artigo 323.º, n.º 1, do CC.*
- III — *Porém, a prescrição interrompe-se cinco dias depois de ter sido requerida a citação, se a demora na citação não for imputável à exequente — n.º 2 do artigo 323.º do CC.*

Processo n.º 1162/05-30.

Recorrentes: Manuel de Sousa Nogueira e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **MANUEL DE SOUSA NOGUEIRA**, e mulher, **MARIA ZÉLIA DE JESUS CANÓIA DE SOUSA NOGUEIRA**, identificados nos autos, opuseram-se, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a uma execução fiscal que lhes foi instaurada, por dívidas à Caixa Geral de Depósitos.

Os autos foram posteriormente remetidos ao então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, já que aquele Tribunal se declarou incompetente, em razão do território, para conhecer da oposição.

Instruídos os autos, veio o Mm. Juiz do TAF do Porto a julgar a oposição improcedente.

Inconformados, os oponentes trouxeram recurso para este Supremo Tribunal.

Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. O processo de execução fiscal foi instaurado no dia 06/03/1989, no antigo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa;

B. Daí que o tal requerimento da exequente a pedir a citação tenha, forçosamente, que ter a mesma data;

C. Como consta do processo executivo, a exequente, Caixa Geral de Depósitos, liquidou/calculou juros desde 01/02/1983 sobre o capital Caixa e desde 01/03/1985 sobre o capital CIFRE;

D. Aquando da instauração do processo executivo - 06/03/1989 – e do concomitante requerimento sobre citação prévia, já tinham passados mais de cinco anos, pelo menos desde a data de 01/02/1983;

E. Pelo que, salvo melhor e respeitosa opinião, já tinha decorrido o prazo prescricional, sendo por isso irrelevante o tal requerimento da citação prévia;

F. Acresce ainda o facto, deveras importante, de que nos termos do D.L.49.168, de 05/08/1969, aplicável à Caixa Geral de Depósitos, a liquidação de juros não poder ultrapassar os cinco anos, pelo que também aqui, em termos de caducidade, cuja verificação é oficiosa, não assiste razão à exequente.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A Caixa Geral de Depósitos instaurou execução contra “Rodestrada – Empresa de Construções e Rodovias, Lda.” e contra fiadores, incluindo os aqui oponentes, em 02/03/1989, por dívidas relativas a empréstimos concedidos, um no montante de Esc. 30.000.000\$00 através de fundos postos à disposição da Caixa pela Secretaria de Estado das Finanças e outro no montante de Esc. 20.000.000\$00 através de recursos próprios da Caixa, no montante global de Esc. 50.000.000\$00 e respectivos juros, perfazendo o valor de Esc. 64.815.012\$00.

2. A exequente requereu a citação dos executados na mesma data, portanto, em 2/3/89.

3. Os fiadores, nos termos do contrato celebrado com a exequente e cujo teor aqui se tem por integralmente reproduzido, responsabilizaram-se, solidariamente, entre si e com a “Rodestrada - Empresa de Construções e Rodovias, Lda.”, pelo pagamento de uma parte igual a Esc.

30.000.000\$00 do capital destes empréstimos, respectivos juros e despesas.

4. Em 14/03/1991, foi José da Cruz Gormicho Boavida, em representação da “Rodestrada - Empresa de Construções e Rodovias, Lda.”, citado no âmbito de processo de execução fiscal, por carta registada com aviso de recepção, para cobrança coerciva de dívidas relativas a empréstimos concedidos pela Caixa Geral de Depósitos, no valor total de Esc. 64.478.194\$00.

5. No 3º juízo cível do Tribunal Judicial da Comarca de Matosinhos correu termos o processo de falência sob o n. 47-A/88, no qual, por sentença proferida em 20/09/1990, se declarou a falência de “Rodestrada – Empresa de Construções e Rodovias, Lda.”.

6. Em 10/11/1992, a exequente, Caixa Geral de Depósitos, solicitou o prosseguimento dos autos de execução fiscal contra os fiadores

7. Em 23/5/2000, foi feita citação dos ora oponentes no âmbito de processo de execução fiscal, por carta registada com aviso de recepção, para cobrança coerciva de dívidas relativas a empréstimos concedidos pela Caixa Geral de Depósitos, no valor total de Esc. 64.815.012\$00.

8. No âmbito do processo de falência, coube em rateio elaborado nesta falência, a importância de Esc. 39.001.610\$00 à Caixa Geral de Depósitos, que a exequente recebeu em 14/05/2001.

9. Em 24/07/2001 deu entrada na Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa nova nota de débito elaborada pela Caixa Geral de Depósitos em que consta o valor actualizado (descontada a verba recebida da falência da “Rodestrada - Empresa de Construções e Rodovias, Lda.”), reportada à data de 23/07/2001, da dívida dos fiadores, no montante global de Esc. 30.580.088\$00 – cfr. fls. 162 a 165 dos autos.

3. A questão a decidir tem a ver com a alegada prescrição dos juros.

Que dizer?

Para decidir esta questão, o Mm. Juiz assentou nos seguintes factos:

3.1. A dívida em causa reporta-se a empréstimos concedidos pela Caixa Geral de Depósitos em 1/2/80;

3.2. O processo executivo foi instaurado em 2/3/89, tendo a exequente requerido a citação dos executados na mesma data;

3.3. Os oponentes foram citados, por carta registada com aviso de recepção, em 23/5/2000;

3.4. Os juros accionados e ora em crise reportam-se ao período de 1/2/85 a 23/7/2001.

Vejamos agora.

Citados para a execução em 23/5/2000 (ponto 3.4) os executados vieram deduzir oposição, alegando a prescrição dos juros então exigidos, e que se reportavam a juros “Caixa” de 1/2/83 a 20/10/88 e juros “Cifre” de 1/2/85 a 31/1/90 (vide art. 10º da petição inicial).

Na sequência, defendem que os juros não são os reclamados (Esc. 40.478.076\$00), mas sim devem ser fixados num montante inferior (Esc. 17.572.193\$00) – conclusões A e B) da petição inicial. Isto tendo em conta os juros já prescritos.

Porém, o Mm. Juiz teve em consideração unicamente os juros referentes ao período de 1/2/85 a 23/7/2001. Isto na sequência da nota de débito da Caixa Geral de Depósitos datada de 23/7/2001 – vide nota de débito de fls. 165.

Nota que acompanhou o requerimento de fls. 162 a 164, subsequente à contestação.

Afigura-se-nos que a referida nota de débito não traduz mais do que uma redução do pedido, o que encontra acolhimento legal no art. 273º, 2, do CPC.

E a decisão do Mm. Juiz teve em conta unicamente esses juros.

Escreveu-se o seguinte:

“Assim ... serão devidos os juros tal como descritos na nota elaborada em 23/7/2001 – cfr. fls. 165 dos autos”. (Vide a propósito igualmente o ponto 2.9 do probatório).

Pois bem.

É sobre esta decisão que incide o recurso.

Importa assim saber se os juros questionados estão prescritos. Tendo em conta que, como alegam os recorrentes o prazo prescricional é de 5 anos – art. 310º, d) do CC.

Já sabemos que a exequente instaurou a execução em 2/3/89, tendo na mesma data requerido a citação.

Assim sendo, os juros aqui em causa, e a que acima se faz referência, constantes da nota de débito de fls. 165, manifestamente que não estão prescritos.

Na verdade, e nos termos do art. 323º, 1 e 2 do CC, a prescrição interrompeu-se cinco dias depois de ter sido requerida, uma vez que a demora na citação – a qual, já o sabemos, ocorreu em data muito posterior – não é imputável à exequente. Como também é manifesto nos autos.

E o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo – art. 327º, 1, do CC.

Patentemente pois não ocorre a alegada prescrição de juros.

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

Custas pelos recorrentes, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 5 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 5 de Abril de 2006.

Assunto:

Impugnação judicial. Indeferimento liminar. Acto irrecorível. Acto tácito. Falta de objecto da impugnação contenciosa.

Sumário:

I — O despacho do director distrital das finanças que, na sequência do procedimento de inspecção, fixa a matéria colectável é irrecorível contenciosamente por não lesivo, sendo a respectiva sindicância efectuada na impugnação contenciosa do acto final de liquidação.

II — Não é possível deduzir impugnação judicial de um pretenso acto tácito de indeferimento da reclamação antes de decorrido o prazo de seis meses, nos termos dos artigos 57.º, n.º 1, e 106.º do CPPT.

III — Num tal circunstancialismo, a impugnação não tem objecto.

Processo n.º 1286/05-30.

Recorrente: TELDESTE — Telefones do Nordeste, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Teldeste - Telefones do Nordeste, Lda., recorre do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, que indeferiu liminarmente, por manifesta ilegalidade, a impugnação judicial pela mesma deduzida, relativa a IVA e IRC.

Fundamentou-se a decisão na inimpugnabilidade autónoma do despacho da Senhora Directora Distrital das Finanças de Bragança, referente aos valores propostos pela Inspecção Tributária quanto às correcções aritméticas à matéria tributável e quanto aos impostos a liquidar, por não constituir o acto final do procedimento que é a liquidação do imposto, o que vale, *mutatis mutandis*, para a reclamação graciosa que “visa apenas a impugnação dos actos tributários”, pois, muito embora possa ser deduzida na sequência do indeferimento (expresso ou tácito) daquela, funciona, aqui, como termo inicial para a contagem do prazo de apresentação da impugnação, sendo que, de qualquer modo, porque a impugnante pede a anulação das liquidações de IRC e IVA, sempre se estará perante uma cumulação ilegal de impugnações - art. 104.º do CPPT - conduzindo, de igual modo, ao indeferimento liminar da petição.

A recorrente formula as seguintes conclusões:

“1ª - No caso em concreto, uma vez que todos os pedidos formulados se encontram conexos e dependentes entre si e decorrem do Despacho da Senhora Directora Distrital de Finanças de Bragança, deveria ter sido admitida a impugnação judicial deduzida, por apropriada a cumulação de impugnações e pedidos nos termos do art. 4.º, n.º 1, do CPTA, exactamente por versarem sobre a apreciação dos mesmos factos e interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito.

2ª - O Despacho da Senhora Directora Distrital, que incidiu sobre a Inspecção Tributária realizada, não pode ser visto como mero “Acto Interlocutório”, do género dos aludidos no art. 54.º, do CPPT e art. 66.º da Lei Geral Tributária, mas antes como decisão final, constituindo acto passível de impugnação nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. d) e art. 60º, do CPPT.

3ª - Por se encontrarem imediatamente dependentes do mesmo despacho, também são impugnáveis nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. a), do CPPT as liquidações adicionais que resultaram da prolação do mesmo, em sede de IVA e IRC, que deverão ser consideradas cumuláveis nos mesmos termos do art. 4.º, n.º 1, al. a), do CPTA.

4ª - Por sua vez, o acto tácito de indeferimento da reclamação graciosa apresentada na sequência da notificação de tais liquidações é impug-

nável, nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. c), do CPPT e cumulável pela mesma ordem de razões invocadas.

5ª - De qualquer forma, tal cumulação de impugnações encontra-se sempre legitimada nos princípios da tutela jurisdicional efectiva e da promoção do acesso à justiça, consagrados especialmente no art. 96.º, n.º 1, do CPPT, arts. 9º e 97º da LGT e art. 7.º do CPTA.

6ª - Pelo contrário, a dedução de quatro impugnações diferentes em substituição da apresentada, nas quais se apreciassem os mesmos factos e se interpretassem e aplicassem os mesmos princípios e regras de direito, levaria necessariamente à conseqüente apensação de processos, o que traduziria uma evidente inutilidade de actos e desrespeito pelos princípios da simplicidade e celeridade processual.

7ª - Ao contrário do invocado no douto despacho recorrido, a reclamação graciosa pode ser também necessariamente anterior e conducente à própria impugnação judicial (cfr. arts. 97.º, n.º 1, al. c), 102.º, n.º 1, al. d) e n.º 2 e art. 106.º, do CPPT), podendo ter por fundamento qualquer dos fundamentos previstos para a impugnação judicial, que não “(...) apenas os actos de liquidação dos tributos” (cfr. arts. 70.º, n.º 1, 97.º, n.º 1 e 99.º, do CPPT).

8ª - Ao não admitir a impugnação judicial da forma apresentada, o douto despacho recorrido violou os arts. 4.º, n.º 1, al. b), do CPTA; art. 54.º, do CPPT e art. 66.º da Lei Geral Tributária; art. 97.º, n.º 1, al. d) e art. 60.º, do CPPT; art. 97.º, n.º 1, als. a) e c), do CPPT; art. 96.º, n.º 1, do CPPT, arts. 9.º e 97.º, da LGT e art. 7.º do CPTA; arts. 102.º, n.º 1, al. d) e n.º 2 e art. 106.º, do CPPT e arts. 70.º, n.º 1, 97.º, n.º 1 e 99.º, do CPPT.

9ª - Caso assim não se entendesse, sempre a recorrente deveria ter sido convidada a aperfeiçoar a petição, para indicar a causa de pedir e o pedido que pretenderia ver apreciado, nos termos do art. 4.º, n.ºs 1 e 3, do CPTA, art. 110.º, n.º 2, do CPPT, art. 97.º, n.º 3, da LGT, arts. 508.º, n.ºs 1, al. b), 2 e 3 e 266.º, n.º 2, ambos do CPC, que também resultaram violados.

10ª - E isto porque, valendo para todos os pedidos os respectivos fundamentos aduzidos na petição - como se demonstra na mesma -, sempre a impugnação deveria prosseguir para apreciação de pelo menos uma das causas de pedir e respectivo pedido.

Nestes termos e nos demais de direito doutamente supríveis, deve ser revogado o douto despacho recorrido, sendo admitida a petição da impugnação, com os legais efeitos.”

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que, sendo embora o despacho recorrido inimpugnável autonomamente, é inadmissível a cumulação de pedidos, por se tratar de tributos de diferente natureza - o IVA é um imposto indirecto sobre a despesa e o IRC é um imposto directo incidente sobre o lucro das sociedades comerciais -, a recorrente deve ser notificada para indicação do pedido que pretende ver apreciado no processo, sob cominação de absolvição da instância quanto a todos os pedidos.

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

Vejam, pois:

A recorrente deduziu impugnação judicial contra o despacho do Director Distrital das Finanças de Bragança, proferido em 29 de Setembro de 2004, que “manteve os valores propostos, no primeiro projecto de conclusões e relatório da inspecção tributária, para os exercícios analisados, ano fiscal de 2000, 2001, 2002, quer relativamente às correcções

aritméticas realizadas à matéria tributável quer aos impostos em falta”, “do qual resultaram as subsequentes liquidações relativas a IRC e IVA”, por virtude da inspecção tributária a que foi sujeita.

Para, a final, pedir que se reconhecesse a ilegalidade do mesmo despacho e “das conseqüentes liquidações adicionais de IRC e IVA e ainda do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 23/04/2005 sobre tal matéria, declarando-os nulos ou determinando a sua anulação”.

Mais resulta dos autos que a impugnação judicial foi deduzida em 14 de Setembro de 2005.

Todavia, e como vem decidido, aquele despacho não é autonomamente recorrível, devendo a sua legalidade ser apreciada na impugnação da liquidação - princípio da impugnação unitária - art. 54.º do CPPT.

Assim, como escreve Jorge de Sousa (*CPPT anotado*, 4ª edição, página 264), só haverá impugnação contenciosa “do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres. Nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por este acto e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo contenciosamente impugnável”.

Só não será assim no caso dos chamados actos destacáveis, sendo, todavia, tal destacabilidade excepcional, na medida em que o acto seja imediatamente lesivo ou perante previsão legal expressa.

Não é o caso dos autos, em que o acto recorrido se insere na marcha normal do procedimento, limitando-se a fixar os valores com base nos quais iriam ser liquidados os tributos.

A própria impugnante afirma, aliás, que, do aludido despacho, é que “resultaram as subsequentes liquidações”.

Trata-se, assim, de um acto interlocutório do procedimento, directamente inimpugnável.

Ao contrário do que pretende a recorrente, o art. 60.º do CPPT tem em vista a definitividade material dos actos tributários, ou seja, aqueles que fixam direitos dos contribuintes, que definem a respectiva situação jurídica face à Administração Tributária.

E “são esses actos que têm directa intervenção na esfera jurídica dos contribuintes, que podem ser impugnados contenciosamente, o que constitui a satisfação de uma exigência constitucional (art. 268.º, n.º 4 da CRP)” - cfr. Jorge de Sousa, *cit.*, p. 288, nota 2.

Sobre o que sejam, em geral, actos materialmente definitivos, cfr. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo - vol. III*, p. 214 e Mário Esteves de Oliveira, *eadem*, vol. I, p. 410.

O dito despacho é, pois, contenciosamente irrecorrível.

Por outro lado, e como se disse, a recorrente apresentou reclamação graciosa, em 23 de Abril de 2005, contra a referida liquidação de IRC e IVA.

Na sequência do que deduziu impugnação judicial do respectivo acto de indeferimento tácito.

Todavia, este não se chegou a formar.

Efectivamente, nos termos do art. 106.º do CPPT, “a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal da decisão pelo órgão competente”. - cfr., aliás, o art. 57.º da LGT.

Tal prazo é de seis meses, segundo dispõe o n.º 1 do mesmo artigo 57.º.

Pelo que o indeferimento tácito se formaria em 23 de Outubro de 2005 - art. 279.º, al. c) do Código Civil, na falta de eventual acto expresse.

Todavia, a impugnação judicial foi deduzida em 14 de Setembro de 2005.

Mas, assim sendo, a presente impugnação não tem objecto, à míngua de formação do acto tácito impugnado.

É que, como sublinha Jorge de Sousa e é jurisprudência do STA - cfr., *cit.*, p. 474, nota 7, “na impugnação do indeferimento tácito de reclamação graciosa, este acto é o objecto imediato do processo; porém, o acto de liquidação continuará a ser objecto da impugnação judicial na medida em que se considera, por presunção, confirmado pela decisão tácita de indeferimento”. Pelo que, inexistente este à data da apresentação da petição impugnatória, não se pode sequer falar em confirmação do acto de liquidação.

O exposto acolhe, aliás, considerável apoio no art. 51.º, n.º 1 da LPTA, subsidiariamente aplicável no contencioso tributário: por o objecto da impugnação contenciosa ser o acto tácito de indeferimento, é que aí se permite ao impugnante, quando for proferido acto expresse na sua pendência, pedir a ampliação ou substituição do respectivo objecto e com a faculdade, até, de invocar novos fundamentos, desde que tempestivamente.

Em suma: a presente impugnação judicial carece, no fundo, de objecto pelo que perfeitamente se justifica o seu indeferimento liminar.

Cfr., aliás, no sentido exposto e ainda que por diverso caminho, o Acórdão do STA de 01/10/2003 - recurso n.º 0893/03.

Não há, assim, lugar a convite para aperfeiçoamento da petição, dada a cumulação efectuada já que, como se disse, o acto tácito impugnado, que possibilitaria a sindicância da liquidação, não chegou a formar-se pelo que a impugnação judicial não tem, no ponto, objecto.

Termos em que, com a presente fundamentação, se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 5 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Parecer do Ministério Público. Reclamação para a conferência. Arguição de nulidades. Pedido de reforma.

Sumário:

Do parecer do Ministério Público, emitido na vista referida no n.º 1 do artigo 289.º do CPPT, não cabe reclamação para a conferência, nem pode ser efectuada a reforma, nem podem ser arguidas nulidades próprias das decisões judiciais.

Processo n.º 102/06.

Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, proferida em processo de verificação e graduação de créditos.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer, que consta de fls. 1968 verso.

Por despacho do Relator foi ordenada notificação da Recorrente para se pronunciar, querendo, sobre esse parecer.

A Recorrente, atribuindo a esse duto parecer a denominação de acórdão (1), veio deduzir reclamação para a conferência, pedindo a reforma daquela peça processual, ao abrigo do disposto no art. 669.º, n.º 1, alínea b), do CPC, e afirmando pretender arguir a sua nulidade, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d), 1.ª parte do mesmo Código.

A Caixa Geral de Depósitos, S.A., respondeu, dizendo que não foi proferido qualquer acórdão e que a reclamação apresentada é extemporânea, pelo que deve ser considerada nula.

2 – Antes de mais, importa apreciar a referida questão da extemporaneidade.

O despacho em que foi ordenada a notificação das partes para se pronunciarem, querendo, sobre o duto parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público foi notificado à Recorrente através de carta registada expedida em 20-2-2006.

As notificações efectuadas por carta registada presumem-se feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil (art. 39.º, n.º 1, do CPPT).

Assim, a notificação da Recorrente presume-se efectuada em 23-2-2006.

Não havendo qualquer prazo especial para as reclamações para a conferência é aplicável o prazo geral de 10 dias, previsto no art. 153.º do CPC.

Esse prazo terminava em 5-3-2006, que foi Domingo, pelo que se transferiu o seu termo para o primeiro dia útil imediato, que foi o dia 6 de Março, em que foi apresentada a reclamação, através de fax (fls. 1972).

Por isso, a reclamação foi apresentada tempestivamente.

3 – Há evidente confusão da ora Reclamante quanto à natureza do duto parecer de fls. 1968 verso.

Na verdade, trata-se do parecer do Ministério Público cuja prolação está prevista no art. 289.º do CPPT, que foi notificado às partes, para se poderem pronunciar sobre ele, como impõe o princípio do contraditório (art. 3.º, n.º 3, do CPC).

Deste parecer não cabe reclamação para a conferência, pois ela está prevista apenas para os despachos do relator (art. 700.º, n.º 3, do CPC).

Também não é possível requerer a reforma desse parecer, ao abrigo do disposto no art. 669.º, n.º 1, alínea b), do CPC, ou arguir nulidades

por omissão de pronúncia, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d), do mesmo Código, pois a reforma e as nulidades previstas naquelas disposições apenas podem ter por objecto decisões judiciais, como resulta dos próprios termos desses artigos e do n.º 3 do art. 666.º, do mesmo Código.

Assim, acordam em rejeitar a reclamação e indeferir os pedidos de reforma e de arguição de nulidade por omissão de pronúncia.

Custas do incidente pela Reclamante, com taxa de justiça que se fixa, em face do valor elevado do processo ⁽²⁾, em 4 UC.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

⁽¹⁾ A Recorrente refere-se ao «douto acórdão de fls. 1968 verso» pelo que tem de se concluir que reclama do parecer e não do despacho que ordenou a sua notificação.

⁽²⁾ O valor do recurso é o do crédito cuja graduação se discute [artigo 9.º, n.º 4, do CCJ], que é de 1.1.94,224,24 €.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Citação. Nulidade. Diligência prévia. Omissão.

Sumário

A omissão da diligência prévia à citação prevista no artigo 234.º-A do Código de Processo Civil, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 242/85, de 9 de Julho, não consubstancia nulidade da citação, sendo incapaz de prejudicar a defesa do citando.

Processo n.º 169/06.

Recorrente: Olga Maria Bettencourt Silva.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **OLGA MARIA BETTENCOURT SILVA**, residente em Cascais, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgara improcedente a sua reclamação de acto do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais – 1 praticado em execução fiscal que contra si revertera.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A mera circunstância de ter sido omitida a diligência prevista no art. 234º-A do C.P.C. — o que está assente —, na medida em que

contribuiu para o desconhecimento da ora Recorrente do conteúdo da citação em apreço, obviamente que **prejudicou a sua defesa**, pelo que as instâncias fazem, nesse domínio, uma errada aplicação do art. 251º, nº 1, a) do C.P.T., então vigente, devidamente conjugado com os arts. 194º, 195º, 202º e 204º, nº 2 do C.P.C., na redacção então vigente.

B)

Entende o acórdão recorrido que tal omissão não gera nulidade, uma vez que a formalidade em causa não se inscreve no âmbito do elenco do art. 195º, nº 2 do C.P.C., na redacção então vigente.

Mas sem razão, dado que esse elenco não encerra um *numerus clausus*, nada impedindo que se considerem outras omissões que tenham **efectivamente** contribuído para que ocorra uma situação de falta de citação — genericamente prevista na redacção então vigente do art. 194º, a) do C.P.C. —, a qual tenha **efectivamente** afectado o direito à defesa, como efectivamente aconteceu no caso concreto, em que a Recorrente não tomou conhecimento do teor do objecto da citação.

C)

O funcionário encarregado da citação não diligenciou para entregar a nota de citação a porteiro ou vizinho, que nem se certificou se a poderiam receber, como impõe o art. 235º, nº 2 do C.P.C.: **essa omissão resulta do teor do próprio acto processual que consta de fls. 81v.**, que tem de se presumir que traduziu a verdade da diligência, não podendo o tribunal presumir ou inferir o que quer que seja do seu teor que a sua letra não consinta, como erroneamente as instâncias consideraram.

D)

Tal formalidade é essencial, nos termos do art. 195º, nº 2, b), do C.P.C., cuja omissão gera a **nulidade da citação**, nos termos dos arts. 194º, a), 195º, nº 1, d), 202º e 204º, nº 2 do C.P.C., na redacção então vigente, devidamente conjugados com a alínea a) do nº 1 do art. 251º e com o nº 1 do art. 276º, ambos do C.P.T., então vigente.

E)

E o argumento do acórdão recorrido de que dessa certidão não tem de constar “*de forma detalhada*” a identificação da pessoas em causa não se aplica ao caso dos autos, **onde é manifesto** — cfr. fls. 81v., cujo teor consta dos factos considerados provados — **que o problema não é do detalhe, o que se poderia aceitar, mas da completa omissão de referência a essa diligência, o que é inaceitável.**

F)

Acresce a manifesta insubsistência da reversão, uma vez que a ora Recorrente não é nem nunca foi gerente de facto ou de direito da executada originária.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, declarando-se a nulidade da citação da Recorrente, após o que deve ser julgada a insubsistência da reversão, uma vez que a Recorrente não é nem nunca foi gerente da executada (nem de facto nem de direito)».

1.2. Contra-alega a Fazenda Pública, extraindo as conclusões seguintes:

«A)

A execução fiscal desencadeada 1989, contra a empresa Bettencourt e Silva, por dívidas à Segurança Social, foi revertida em 1991 contra a recorrente enquanto gerente, responsável subsidiária;

B)

Porque a recorrente mudara de residência, só em 3 de Novembro de 1993, o oficial de diligências da repartição da sua área, a procurou na sua morada, onde, não a encontrando, deixou aviso de citação para o dia 11 de Novembro desse ano;

C)

Não a encontrando também nessa data, afixou à sua porta cópia da citação e aviso de que lhe ia ser enviado pelo correio no mesmo dia;

D)

O aviso da carta registada, com a citação, enviada para a sua morada foi assinado e devolvido em 15 de Novembro de 1993;

E)

Ainda que a recorrente não tivesse tido conhecimento da citação antes do dia **25 de Agosto de 1994** não pode dizer que não a conhecia nesse momento, data em que veio arguir a nulidade da citação efectuada em 1993;

F)

Desde, pelo menos essa data, não pode a recorrente deixar de ter conhecimento da citação pelo que é inútil discutir a essencialidade das formalidades da citação anterior, que não evitaram que viesse a defender-se, pelo menos a partir do momento em que veio arguir a nulidade da citação;

G)

Deveria – se tinha argumentos para tal – ter-se então defendido da reversão contra si enquanto gerente;

H)

Não pode é neste recurso, reclamando das incorrecções praticadas em 1993, da demora da Justiça e da incompreensão da Fazenda Pública, convencer de que não pode defender-se e por isso lhe deve ser dada razão;

Assim, porque, ao contrário do pretendido pela recorrente, a AF não violou qualquer norma legal, designadamente os artigos 251º, nº 1, a) do CPT e 194º, 195º, 202º e 204º, no 2 do CPC, o recurso deve ser considerado improcedente confirmando-se o douto Acórdão recorrido».

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

«Como se constata da análise das conclusões das suas alegações de recurso a recorrente circunscreve o objecto do presente recurso à

apreciação de dois vícios da citação que considera graves, notórios e geradores da sua nulidade, a saber:

1. A falta da formalidade prevista no art. 234º-A do Código de Processo Civil (na redacção então vigente, introduzida pelo Decreto-lei nº 242/85 de 9 de Julho);

2. A falta de diligência do funcionário encarregado da citação para entregar a respectiva nota a porteiro ou vizinho, como mandava o art. 235º, nº 2 do Código de Processo Civil (redacção referida).

A nosso ver o recurso não merece provimento em qualquer uma das suas vertentes.

Vejamos.

1. Quanto à falta da formalidade prevista no art. 234º-A do Código de Processo Civil entendeu o acórdão recorrido que a convocação prévia do citando por aviso postal registado, consagrada no referido normativo a título de diligência normal da secretaria, não constitui formalidade essencial da citação na medida em que não se mostra concretizada na enumeração típica das diversas alíneas do art. 195º, nº 2 do Código de Processo Civil.

E a recorrente discorda e vem alegar que “*tal elenco não encerra um numerus clausus, nada impedindo que se considerem outras omissões que tenham efectivamente contribuído para uma situação de falta de citação*”.

Mas não lhe assiste razão. A enumeração das formalidades consideradas essenciais contida naquele normativo é efectivamente taxativa.

Como referem José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, no seu Código de Processo Civil Anotado, vol. I, pag. 343.: “no direito anterior, havia também falta de citação quando tivessem sido preteridas formalidades essenciais do acto, contendo o n.º 2 a enunciação taxativa de tais formalidades”.

E a razão é simples como refere ALBERTO DOS REIS no seu Comentário ao Código de Processo Civil, vol. II, pag. 428: “a nossa lei não se limita a fixar este critério de diferenciação. Foi mais longe. Para evitar incertezas e divergências de interpretação e aplicação da lei, teve o cuidado de especificar as formalidades essenciais (art. 195.º..).”

Conhecidas estas, é claro que todas as outras prescritas na lei têm o carácter de acidentais”.

Bem andou pois o Acórdão recorrido, aliás na esteira de Antunes Varela, Miguel Bezerra, Sampaio e Nora, “Manual de Processo Civil”, Coimbra Editora, 2ª edição, págs. 388 e 389, ao considerar que a convocação prévia do citando por aviso postal registado, consagrada no art. 234º A do Código de Processo Civil, a título de diligência normal da secretaria, não constitui formalidade essencial da citação na medida em que não se mostra concretizada na enumeração típica das diversas alíneas do n.º 2 do art. 195º Código de Processo Civil cuja preterição envolve a nulidade da citação.

2. Quanto à falta de diligência do funcionário encarregado da citação para entregar a respectiva nota a porteiro ou vizinho alega o recorrente nas conclusões c) e d) que “*O funcionário encarregado da citação não diligenciou para entregar a nota de citação a porteiro ou vizinho, que nem se certificou se a poderiam receber, como impõe o art. 235º, nº 2 do C. P.C.: essa omissão resulta do teor do próprio acto processual que consta de fls. 81v., que tem de se presumir que traduziu a verdade da diligência, não podendo o tribunal presumir ou inferir o que quer que seja do seu teor que a sua letra não consinta, como erroneamente*

as instâncias consideraram” e que “tal formalidade é essencial, nos termos do art. 195º, nº 2, b), do C.P.C., cuja omissão gera a nulidade da citação”.

Também nesta parte deverá a improceder a argumentação da recorrente.

Em primeiro lugar porque estamos perante um recurso de decisão tomada pelo Tribunal Central Administrativo em segundo grau de jurisdição.

Com efeito, pese embora o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção do D.L. nº. 229/96, de 29 de Novembro tenha extinguido, no contencioso tributário, o terceiro grau de jurisdição, o art. 120º daquele diploma legal passou a dispor que tal extinção “*apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor*”.

Assim, relativamente aos processos iniciados anteriormente ao início de vigência do Decreto-lei nº 229/96, como no caso presente, mantém-se a possibilidade de recurso para a secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de decisões do Tribunal Central Administrativo proferidas em segundo grau de jurisdição — vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 1077 e Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 08.10.2003, processo 0458/03, in www.dgsi.pt: “Das decisões do TCA proferidas em segundo grau de jurisdição em processos pendentes aquando da entrada em vigor do Decreto nº 229/96 de 29/11, que deu nova redacção ao art. 120º do ETAF, continua a ser admissível o terceiro grau de jurisdição”.

Porém, neste tipo de processos, inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, nº 4, do E.T.A.F.).

Assim, incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova — cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.12.2003, processo 1091/03, in www.dgsi.pt.

Ora, no caso subjudice, a recorrente ao afirmar na conclusão c) que “*O funcionário encarregado da citação não diligenciou para entregar a nota de citação a porteiro ou vizinho, que nem se certificou se a poderiam receber*” vem afinal divergir nas ilações de facto retiradas do probatório e pôr em causa a matéria de facto fixada pela instância recorrida, que deu como assente que “como executado nem qualquer outra pessoa se encontrava presente o funcionário procedeu a citação por afixação à porta de sua residência de nota onde constava o objecto da citação, indicando como testemunha desta diligência a pessoa que identifica» (cf. acórdão recorrido a fls. 195 e fls. 198).

Com efeito, se se deu como provado que nem executado nem qualquer outra pessoa se encontravam presentes não se pode concluir, sem pôr em causa tal matéria de facto, que o funcionário encarregado da citação não diligenciou para entregar a nota de citação “ao porteiro ou ao vizinho”, nem se certificou se a poderiam receber.

Deverá pois improceder a conclusão c) das alegações de recurso, porque relativa ao reexame da matéria de facto provada pelas instâncias, não podendo tal matéria ser objecto de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo.

Acresce que, como decorre do art. 195º, nº 2, al. b) do Código de Processo Civil, na redacção então vigente, são formalidades essenciais, no caso a que se refere o nº 2 do art. 235º tão somente, a afixação da nota no lugar e com os requisitos que o texto da lei exige e a expedição de carta registada nos termos do nº 3 do art. 243º.

Ora essas mostram-se cumpridas, observadas e documentadas no processo, como bem se salienta no douto acórdão recorrido.

Nestes termos, e por não se verificar qualquer um dos fundamentos invocados, somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente».

1.4. O processo vem à conferência sem vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem provado o seguinte:

«1)

Em 7/6/89, os competentes serviços da Administração Fiscal instauraram o processo de execução fiscal nº 417/89, o qual correu os seus termos no 3º Bairro Fiscal de Lisboa, tendo por objecto dívidas ao CRSS de Lisboa, relativas a diversos períodos mensais compreendidos entre Fevereiro de 1984 e Julho de 1988, no montante global de 8.007.215\$00, processo este em que era executada originária a firma “Bettencourt da Silva, Lda” (cfr. com o teor da certidão e citação constantes de fls. 2 e 3 dos autos apensos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos);

2)

Em 23/01/91, foi emitido o despacho a reverter a referida execução contra os responsáveis subsidiários, entre os quais se encontrava a ora Reclamante, o qual se encontra exarado a fls. 38 dos autos apensos e se dá por integralmente reproduzido;

3)

Em 19/2/91, foi remetida carta precatória à 3ª Repartição de Finanças de Oeiras para citação da revertida, ora Reclamante (cfr. cota exarada a fls. 38 verso dos autos apensos);

4)

Tendo a Repartição de Finanças de Paço de Arcos constatado que a revertida já não residia em Caxias, antes havendo informação de que a sua última morada conhecida se situava na área da 1ª Repartição de Finanças de Cascais, para esta foi remetida a carta precatória para a citação da Reclamante (cfr. documentos juntos a fls. 76 e 77 dos autos apensos);

5)

Extraído o respectivo mandado de citação, procedeu a 1ª Repartição de Finanças de Cascais à citação de Olga Maria Bettencourt da Silva, diligência que se teve por realizada no dia 15/11/93, tudo conforme resulta da análise dos documentos juntos a fls. 81 a 83 dos autos apensos, os quais se dão por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos;

6)

Tal como resulta da análise dos autos, a Reclamante não foi previamente convocada, por aviso postal registado, para comparecer junto da entidade competente para proceder à efectivação da sua citação;

7)

No dia 3/11/93 o funcionário encarregado de proceder à citação da ora Reclamante, não a encontrando no local onde se deslocou, designou o dia 11/11/93 para voltar ao mesmo local e cumprir a diligência de citação (cfr. aviso/certidão de diligência constante de fls. 81 do processo apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos);

8)

No dia 11/11/93, o mesmo funcionário referido no parágrafo anterior, voltou ao mesmo local a fim de citar a Reclamante, tal como resulta do teor da certidão lavrada a fls. 81/verso do processo apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos;

9)

De acordo com o documento referido no parágrafo anterior, cujo teor, em parte, se transcreve:

“(…)

c) Como o executado nem qualquer outra pessoa se encontrava presente, verifiquei a citação por afixação à porta da sua residência de nota onde constava o objecto da citação.

Foi testemunha desta diligência (…)”;

10)

Dá-se por integralmente reproduzido o documento de fls. 82 dos autos apensos, elaborado pela 1ª Repartição de Finanças de Cascais, no âmbito do processo executivo, nos termos do qual se refere que a Reclamante ficou citada “*de todo o conteúdo do mandado de citação que antecede, por afixação de hora certa à porta da residência, dada a impossibilidade de contactar com eles ou qualquer outra pessoa da casa, por ninguém responder ao chamamento.*”

De todas as diligências e da cópia do título executivo, lhe são nesta data enviadas cópias em carta registada com aviso de recepção, nos termos do n.º 3 do art.º 243.º do Código de Processo Civil”;

11)

Os elementos referenciados no parágrafo anterior foram enviados à Reclamante por correio registado, com aviso de recepção, o qual foi devolvido ao Serviço de Finanças, assinado e com data de 15/11/93 (cfr. fls. 83 dos autos apensos);

12)

Em 25/08/94, a Reclamante dirigiu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, um requerimento nos termos do qual arguiu a nulidade da sua citação, o qual consta de fls. 131 e seguintes dos autos apensos;

13)

Por determinação constante do duto Acórdão do STA, de 17/03/03, proferido no processo n.º 929/03-30, foi o dito requerimento convolado em petição dirigida ao Chefe do Serviço de Finanças, tal como consta do teor do duto acórdão, a fls. 257 e seguintes dos autos apensos;

14)

Por despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 1, proferido em 30 de Junho de 2004, foi o dito requerimento indeferido, tal como consta do referido despacho junto aos presentes autos, a fls. 5, cujo teor se dá pôr integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos;

15)

Não se conformando com o decidido no despacho referido no parágrafo precedente, em 14 de Julho de 2004, a Reclamante deduziu a presente reclamação, nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT (cfr. fls. 8 e seguintes dos autos)».

3.1. A presente reclamação constitui a reacção da ora recorrente contra o despacho do órgão da Administração Fiscal que dirige a execução que contra si revertera, e que considerou não haver nulidade da citação efectuada em 15 de Novembro de 1993 para tal execução fiscal.

Insurge-se, agora, contra a decisão judicial que, apreciando em segundo grau de jurisdição, manteve aquele despacho, invocando as razões condensadas nas conclusões acabadas de transcrever.

Começa, nas duas primeiras conclusões, por invocar a omissão da diligência prevista no artigo 234.º-A do Código de Processo Civil, que, na redacção que nos interessa, porque era a vigente ao tempo relevante, dispunha:

«1. Ordenada a citação pessoal por intermédio do oficial de justiça, será o citando previamente convocado, por aviso postal registado, para comparecer, dentro do prazo de 10 dias, na secretaria judicial, perante o escrivão do processo, às horas de expediente.

2. Comparecendo o citando, nele efectuará o escrivão a diligência, com observância as formalidades prescritas no artigo 242.º.

3. Se o citando não comparecer, passa-se mandado para a citação ser efectuada pelo oficial de justiça, salvo se o juiz, atentas as circunstâncias do caso, entender que deve proceder-se de outro modo».

Estamos, como evidencia a letra da norma, perante regra que regula, não as formalidades próprias do acto de citação em si, mas uma diligência prévia, tendente à realização dessa mesma citação. CONFORME escreve ABÍLIO NETO a pág. 180 da 10ª edição do seu CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, com esta opção terá o legislador «por um lado, procurado “moralizar” o acto de citação, evitando o seu retardamento através de gratificações, e, por outro lado, evitar as deslocamentos dos oficiais, tantas vezes infrutíferas, atento o facto de, por via de regra, as pessoas não se encontrarem em casa durante o período normal de trabalho, sendo, aliás, certo que, embora sem apoio legal, esta era já a prática seguida pela maioria dos oficiais nos grandes centros urbanos».

Ou seja, a lei visa, através desta disposição, e no essencial, evitar a dissipação de meios e facilitar a concretização da citação, agilizando-a e esquivando-se a delongas evitáveis.

Mas não se trata de norma que atribua qualquer garantia ao citando, que vise assegurar o cumprimento das formalidades da citação e, através dele, o perfeito conhecimento do citando daquilo que deve ser-lhe transmitido. Daí que, contra o que afirma a recorrente, o incumprimento desta regra seja insusceptível de contribuir «para o desconhecimento (...) do conteúdo da citação» e prejudicar a defesa do citando. A transmissão do conteúdo da citação ocorre com o próprio acto da citação, e não com os preliminares, que visam facilitá-la, propiciar condições para que se realize, e que são anteriores a ela e a não integram; daí que a defesa só possa ser prejudicada pelo modo como a citação é levada a cabo – não pela maneira como ela é preparada.

Do que fica dito resulta, ainda, a inoperância da convocação da norma do artigo 195º n.º 2 do Código de Processo Civil, aonde se relacionam as formalidades essenciais da citação. Posto que não estamos, no caso, perante o acto de citação, mas só perante uma diligência propiciatória, não é possível, nesta fase, anterior à citação, omitir formalidade essencial dela. Também por isso é estéril a discussão sobre o carácter exaustivo ou meramente indicativo das formalidades relacionadas no referido n.º 2 do artigo 195º o Código de Processo Civil.

Improcedem, pois, as duas primeiras conclusões das alegações do recurso.

3.2. Nas terceira, quarta e quinta conclusões, alega a recorrente que a sua citação é nula, também, porque o funcionário dela encarregado não diligenciou entregar a respectiva nota a porteiro ou vizinho nem se certificou se a poderiam receber, e isso constitui formalidade essencial.

De acordo com a matéria de facto considerada no acórdão recorrido, o funcionário encarregado de efectuar a citação, procurando a recorrente, não a encontrou, tendo deixado aviso para outro dia. Como neste dia ninguém estivesse presente, afixou na porta nota de citação. Posteriormente, foi enviada carta registada com aviso de recepção noticiando o ocorrido, a qual foi recebida pela recorrente.

Lê-se no referido aresto que «no dia 11 de Novembro de 1993, o funcionário encarregado da diligência de citação não encontrou nenhuma das pessoas referidas no artigo 235º, n.º 2 do CPC, tendo, por isso, dado cumprimento ao disposto na parte final do referido preceito legal, afixando na porta da citanda, na presença de uma testemunha, uma nota onde constava o objecto da citação» (fls. 194). Mais adiante (fls. 198) repete-se: «o que é certo e seguro é que no dia 11 de Novembro de 1993, o funcionário encarregado da diligência (...)».

Estamos, aqui, perante juízos em sede de matéria de facto feitos pelo Tribunal Central Administrativo em segundo grau de jurisdição, aqui insindicáveis por este Tribunal, face ao disposto no n.º 4 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

E, perante tais factos, a argumentação da recorrente carece de toda a base de sustentação. Com efeito, ela assenta no facto de não ter sido diligenciada a entrega de nota de citação a porteiro ou vizinho, e não só esse facto não foi dado por provado pelas instâncias, como elas entenderam provar-se a sua impossibilidade, ao julgarem que não se achava presente ninguém que pudesse receber a nota de citação – o que logo afastaria o ensejo de tentar a entrega em quemquer que fosse.

Acrescente-se, por último, que não estamos perante presunção ou inferência do Tribunal recorrido, como diz a recorrente na conclusão C),

já que é do próprio documento referido por si na mesma conclusão que consta que ninguém estava presente aquando da citação.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões C), D) e E).

3.3. Na conclusão F) a recorrente refere-se à «manifesta insubsistência de reversão, uma vez que (...) não é nem nunca foi gerente de facto ou de direito da executada originária».

Trata-se de matéria que não integra o âmbito e objecto do presente recurso jurisdicional e que, conseqüentemente, aqui não podemos tratar.

O recurso vem de acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença de um tribunal de 1ª instância, o qual, por sua vez, julgara improcedente a reclamação de despacho do órgão da execução fiscal desatendendo a arguição de nulidade da citação da recorrente para essa mesma execução.

O que podemos syndicar é, deste modo, a bondade formal e substancial desse acórdão, e não a do despacho determinativo da reversão, que é matéria por ele não tratada.

4. Termos em que acorda, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto impugnado.

Custas a cargo da recorrente, com 50% (cinquenta por cento) de procuradoria.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Nulidades de sentença. Contradição entre os fundamentos e a decisão. Garantia da cobrança da prestação tributária. Suspensão. Pagamento em prestações. Artigo 52.º da lei geral tributária. Inconstitucionalidade. Execução fiscal. Penhora. Suficiência dos bens penhorados.

Sumário:

I — A nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão — artigos 668.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário —, verifica-se quando aqueles deveriam logicamente conduzir à solução oposta à ali adoptada.

II — Nos termos do artigo 52.º, n.º 1, da lei geral tributária, só o pagamento em prestações — que não o mero requerimento para o efeito — suspende a cobrança da prestação tributária no processo de execução fiscal.

III — Tal normativo não ofende o disposto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição (princípio da legalidade no pagamento e cobrança dos impostos).

IV — Nos termos do artigo 217.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a insuficiência dos bens penhorados, face ao montante da dívida exequenda, há-de reportar-se à data da penhora.

Processo n.º 197/06-30.
 Recorrente: Clube de Futebol Estrela da Amadora.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Clube de Futebol Estrela da Amadora vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a reclamação que deduzira contra as penhoras efectuadas em 30 de Março de 2005 e 13 de Abril de 2005, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3611200501001957.

Fundamentou-se a decisão em não decorrer, dos autos, a verificação de qualquer circunstância susceptível de enquadramento nas situações previstas nos artigos 52.º da Lei Geral Tributária (L.G.T.) e 169.º, 195.º e 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (C.P.P.T.), sendo que não é admissível a redução da extensão da penhora já que o montante global das dívidas exequendas excede manifestamente o valor dos bens penhorados, devendo o juízo de insuficiência destes reportar-se à data da efectivação da penhora.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - *Sobre o pedido principal, o ora recorrente reafirma em sede de recurso a violação dos seus direitos no que toca à forma de pagamento dos seus impostos, designadamente, porque a Administração fiscal ignorou o conhecimento que detinha dos pedidos de pagamento a prestações que o ora recorrente havia feito, prosseguindo a execução, mediante a realização das penhoras descritas nos autos não obstante esse conhecimento, facto que, ao contrário do que defende a sentença, considera susceptível de originar a suspensão da execução.*

2 - *Sustentando a sua defesa no disposto no artigo 103.º n.º 3 da CRP recorrente e no quadro legal vigente em termos de cobrança/pagamento das dívidas fiscais, mesmo admitindo poder ser controvertida a questão de saber se o efeito suspensivo pode ser atribuído a partir do momento em que o pedido é apresentado pelo contribuinte, na falta de disposição expressa nesse sentido, considera que negar esse efeito a partir desse momento (e pelo menos, até decisão de indeferimento do pedido de pagamento a prestações) poderá implicar uma visão restritiva e porventura inconstitucional na medida em que subverte as formas de pagamento admitidas por lei (admitindo, também, o recorrente a hipótese do artigo 52.º da LGT ser ele próprio inconstitucional, caso se considere que decorre deste o esvaziamento/diminuição do direito constitucional expresso no artigo 103.º n.º 3, naquilo que importa a sua articulação com as formas legais de pagamento admitidas por lei).*

3 - *O Acórdão do STA de 08-02-84 parece também acolher o sentido defendido pelo recorrido sobre os efeitos da apresentação do requerimento de pagamento a prestações.*

4 - *Considera ainda na defesa da sua posição que na situação dos autos é além do mais desproporcionado fazer ceder o direito do con-*

tribuinte em não ver perturbado o seu património perante o direito da Administração em garantir o pagamento da dívida exequenda, quando, para evitar este conflito, em face do conhecimento que tinha dos requerimentos que haviam dado entrada, a Administração Fiscal teria apenas que apreciar e verificar do cumprimento dos requisitos legais referentes aos planos prestacionais propostos pelo contribuinte, e só então, se concluísse, por qualquer razão legal, pelo seu indeferimento, avançaria para a respectiva cobrança mediante a realização das penhoras, sendo que, nessa altura, restaria ao contribuinte reclamar dos referidos despachos, caso considerasse não assistir razão legal para os referidos indeferimentos.

5 - *Pelo exposto, relativamente ao pedido principal, requer a anulação das penhoras efectuadas.*

6 - *No que concerne, ao pedido subsidiário, sem prejuízo do conhecimento oficioso por parte deste Alto Tribunal da questão à volta da problemática da suficiência da penhora, vem arguir-se a nulidade na medida em que existe oposição manifesta entre os fundamentos de facto em que assenta a decisão e a decisão propriamente dita, considerando que o valor dos bens penhorados não é aquele que é expresso nas conclusões, mas sim o valor resultante da soma dos bens considerados penhorados constantes da matéria probatória, nem o valor da dívida exequenda é superior ao valor dos bens penhorados, porque, conforme referido nas alegações, só o bem referido no ponto G) da matéria probatória é por si só superior à dívida exequenda.*

Nestes termos, relativamente ao pedido principal, requer-se a V.Exas a anulação da decisão do tribunal a quo pelos motivos supra expostos e, caso assim não se considere, que se reduza oficiosamente as penhoras efectuada nos termos pedidos nos presentes autos, reconhecendo-se ainda a nulidade da sentença de acordo com o disposto no artigo 668.º n.º 1 alínea c) por oposição dos fundamentos de facto considerados provados e a decisão propriamente dita, conforme explanado nas presentes alegações.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por o artigo 52.º da L.G.T. não padecer de inconstitucionalidade por ofensa do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição (garantia geral do princípio da legalidade do pagamento e cobrança de impostos), que nada tem a ver com a garantia bancária, mas sim com a legalidade fiscal, não sendo a decisão recorrida nula, por manifesta oposição entre os fundamentos e a decisão, já que a apreciação da suficiência dos bens tem de reportar-se à data da penhora – artigo 217.º do C.P.P.T. – e os identificados sob as alíneas G) e H, I) do probatório não tinham, aí, valor determinado “quer porque não estavam vencidos, quer porque dependiam de resultados desportivos imprevisíveis (receitas de jogos da Taça de Portugal dependentes de eventuais apuramentos nas sucessivas eliminatórias)”.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

A) Pela Fazenda Pública foram instaurados contra o Clube de Futebol Estrela da Amadora as seguintes execuções fiscais:

1) Em 8.1.2005 a execução fiscal n.º 31662005010011957, para cobrança da quantia de € 203 467,90, correspondente a dívidas de IRS - re-

tenções na fonte, do exercício de 2003, conforme consta dos documentos de fls. 42 e 43 que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

2) Em 17.01.05 a execução fiscal nº 3166200501003941, para cobrança da quantia de € 54 724,29, correspondente a dívidas de IRC, do exercício de 2000, conforme consta dos documentos de fls. 78 e 79 que aqui se dão por integralmente reproduzidos, e que corre por apenso à execução referida em 1).

3) Em 26.01.05 a execução fiscal nº 3166200501005740, para cobrança da quantia de € 385 232,28, correspondente a dívidas de IRC, do exercício de 2001, conforme consta dos documentos de fls. 81 e 82 que aqui se dão por integralmente reproduzidos, e que corre por apenso à execução referida em 1).

B) O prazo de pagamento voluntário daquela dívida terminou em 6.12.2004, 15.12.2004 e 22.12.2004, respectivamente para as dívidas referidas em A), 1), 2) e 3), conforme documentos de fls. 43, 79 e 82.

C) Em 29.03.2005, na sequência da citação reclamante requereu o pagamento das dívidas em execução nos processos 3166200501003941 e 3166200501005740, conforme documentos de fls. 25 a 35 que aqui se dão por integralmente reproduzido.

D) Sobre este requerimento recaíram os despachos de indeferimento de fls. 38 e 39, proferidos pelo Chefe de Finanças, datados de 5 de Abril de 2005, que indeferiram o pedido de pagamento em prestações.

E) Na sequência de reclamações deduzidas contra os referidos despachos, foram os mesmos anulados judicialmente, conforme sentenças a fls. 127 a 138 que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

F) Em 30.03.2005 foram penhorados os saldos das contas bancárias de que o reclamante é titular e todas as importâncias depositadas em quaisquer contas com elas relacionadas:

1) Conta nº 0016/1470/1470/0122 - BIC, com saldo negativo no valor de €4.065,91 (fls. 12);

2) Conta nº 224/33830/000.7 - BES, com saldo negativo no valor de € 18,70 (fls. 13);

3) Conta nº 45270589962 - Millennium, com saldo positivo no valor de € 39,67 (fls. 14);

4) Conta nº 0215936-001-96 - BNC, com saldo positivo no valor de € 44,27 (fls. 15);

5) Conta nº 000004233350001 - Banco Santander Totta, com saldo zero - €0,0 (fls. 16);

6) Conta nº 033400620003981 - Banco Santander Totta, com saldo zero - €0,0 (fls. 17);

7) Conta nº 000100200177192 - Banco Santander Totta, com saldo positivo no valor de € 29,41 (fls. 18);

8) Conta nº 000100200488128 - Banco Santander Totta, com saldo negativo no valor de € 65,92 (fls. 19);

9) Conta nº 000100200177184 - Banco Santander Totta, com saldo zero - €0,0 (fls. 20);

10) Conta nº 0033400620003361 - Banco Santander Totta, com saldo zero - €0,0 (fls. 21).

G) Em 30.03.2005 foi penhorado o crédito, ainda não vencido que o reclamante detém sobre a empresa PPTV - Publicidade de Portugal e Televisão, S.A. relativo ao contrato de cedência de direitos ao espectáculo desportivo, conforme documentos de fls. 24 e 59 a 72, que aqui se dão por reproduzidos.

H) Em 13.04.2005 foram penhorados os seguintes créditos:

1) Crédito de valor não determinado resultante de qualquer receita proveniente de qualquer jogo da Taça de Portugal que a reclamante detém sobre a Federação Portuguesa de Futebol (fls. 22);

2) Crédito no montante de € 33 333, 33 que o reclamante detém sobre a Federação Portuguesa de Futebol (fls. 23).

l) Em 27.04.2005 foi deduzida a presente reclamação, conforme carimbo aposto na p.i. a fls. 2.

Vejam, pois:

QUANTO À INVOCADA NULIDADE POR CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO:

Tal nulidade dá-se quando aqueles deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada nesta.

Aí, como refere ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 141, “a construção da sentença é viciosa pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto”.

Ou, como mais recentemente escreve LEBRE DE FREITAS, *ibidem*, vol. II, p. 670, “entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (...) A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora de ineptidão da petição inicial (artigo 193.º, n.º 2, alínea b))”.

Ora, na sentença, não se vislumbra tal contradição.

Na verdade, aí se diz que, reportados à data da penhora, o montante global das dívidas exequendas é de €643.424,47 e o valor dos bens penhorados é de €33.446,68 pelo que estes são manifestamente insuficientes para o pagamento da dívida.

Como, aliás, se constata por mera operação aritmética.

Certo que tal alegadamente não corresponde ao probatório.

Mas, então, estar-se-ia face a um erro de julgamento – o que adiante se apreciará –, não à invocada nulidade.

QUANTO AO MAIS:

Estabele o artigo 52.º, n.º1 da L.G.T. que “a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou a inexigibilidade da dívida exequenda”.

No que à hipótese dos autos se reporta, verifica-se, assim, que, logo literalmente, é o “pagamento em prestações” e não o respectivo pedido, que suspende a cobrança da prestação tributária no processo de execução fiscal.

Assim e neste, a suspensão da execução tem como pressuposto o dito pagamento, que não o respectivo pedido.

Além de que – n.º 2 – depende da prestação de garantia idónea “nos termos das leis tributárias”.

Objecta, todavia, o recorrente ter pedido a respectiva dispensa – artigo 170.º do C.P.P.T. – mas também este lhe não aproveita pois que se mostra tacitamente indeferido.

Na verdade, nos termos do n.º 4 do mesmo normativo, o pedido “será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação”.

Não o tendo sido, forma-se acto tácito de indeferimento – artigo 109.º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo, aplicável em termos de legislação subsidiária, dado aquele prazo específico de conclusão do respectivo procedimento tributário.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado*, 4ª edição, p. 793.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, no que se refere ao pedido de pagamento em prestações, face ao disposto no artigo 198.º, n.º 2 do mesmo Código, que estabelece dever aquele ser apreciado no prazo de 15 dias.

O mero pedido de pagamento em prestações não tem, aí, qualquer efeito suspensivo provisório da execução.

Sustenta, todavia, o recorrente que tal artigo 52.º, assim interpretado, padece de inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 103.º, n.º 3 da Constituição, por dele decorrer “o esvaziamento/diminuição” do direito constitucional aí expresso, “naquilo que importa a uma articulação com as formas legais de pagamento admitidas por lei”, que subverteria.

Tal inciso normativo dispõe, para o que ora interessa, que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja cobrança se não faça nas formas prescritas na lei, referência que há-de entender-se “não apenas na perspectiva da garantia geral do princípio da legalidade, mas também de uma regra de reserva material de lei (lei em sentido formal ou decreto-lei), não podendo ser objecto de regulamento”, como refere o Ministério Público, citando GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República anotada*, 2ª edição, 1º vol., p. 463.

Ora, não se vê nem o concretiza o recorrente, que a dita interpretação da referida norma contenda com a garantia geral aí expressa do princípio da legalidade no pagamento e cobrança de impostos.

É que tal n.º 3 não tem a ver com a garantia bancária mas, antes, com a legalidade fiscal.

Cf., aliás, no sentido da plena conformação constitucional do artigo 52.º da L.G.T., os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Novembro de 2002 recurso n.º 526/02, de 16 de Outubro de 2002 recurso n.º 859/02 e de 30 de Outubro de 2002 recurso n.º 897/02.

QUANTO À PROBLEMÁTICA DA SUFICIÊNCIA DA PENHORA:

O artigo 217.º do C.P.P.T., epigrafado “Extensão da penhora”, estabelece que esta se deve limitar ao necessário para pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

Assim, o juízo sobre a suficiência dos bens é reportado à penhora, tenham eles ou não o valor predeterminado.

O montante global das dívidas exequendas é de € 643.424,47.

Ora, o saldo das contas bancárias penhoradas é negativo, o crédito constante da alínea G) do probatório ainda não se encontra vencido, o constante da respectiva alínea H) n.º 2 é de € 33.333,33 e o do n.º 1 é imprevisível já que dependente de resultados desportivos (receitas de jogos da Taça de Portugal dependentes de eventuais apuramentos nas sucessivas eliminatórias e que, aliás, no presente, já não podem concretizar-se).

Não se vê, pois, como possa sustentar-se que a penhora é excessiva.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. —*Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Execução fiscal. Dispensa da prestação de garantia. Penhora já efectuada. Artigos 52.º, n.º 4, da lei geral tributária e 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Sumário:

A dispensa da prestação de garantia, prevista nos artigos 52.º, n.º 4, da lei geral tributária e 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não prejudica a penhora já anteriormente efectuada no processo de execução fiscal, em termos de concretização do pagamento coercivo da dívida exequenda.

Processo n.º 238/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: Maria Madalena Silva Moreira e outros.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou procedente a reclamação interposta por Maria Madalena Silva Moreira e Carlos Castro Varela, assim anulando “o acto reclamado” e ordenando o “levantamento das penhoras” e o “cancelamento do registo efectuado”.

Fundamentou-se a decisão em que, face ao disposto nos artigos 52.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (L.G.T.) e 170.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (C.P.P.T.), beneficiando os reclamantes de dispensa de prestação de garantia, é incompatível, com aquela, a manutenção da penhora efectuada no respectivo processo de execução fiscal.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A) A Sentença ajuizada, a fls. 398/905, não se encontra devidamente fundamentada.

B) Porque faz uma errada invocação do Art. 199.º/4 do CPPT.

C) Do elemento literal e sistemático dessa norma, conclui-se que a garantia relevante é uma penhora em valor suficiente para assegurar

o pagamento da dívida exequenda e acrescidos legais, e valerá para efeitos de pagamento em prestações requerido pelo executado. O caso sub iudice não envolve qualquer questão relativa ao pagamento em prestações, porque o mesmo não foi pedido pelo executado no processo de execução fiscal.

D) Porque faz uma errada aplicação do Art.º 52.º/4 da LGT.

E) Da leitura dessa norma, os elementos literal e teleológico referem-se à dispensa de prestação voluntária de garantia, a prestar pelo executado e não pela AT.

F) A Penhora (efectuada pela AT) e a Prestação de Garantia (apresentada pelo executado) podem coexistir, por terem finalidades distintas. Aquela existe sempre e é um imperativo processual, enquanto esta existe se o executado assim o entender.

G) A Dispensa de Prestação de Garantia existe se se verificarem os seus pressupostos legais, e não implica, nem deve implicar, o levantamento das penhoras efectuadas, garante, mesmo que parcial, da dívida exequenda.

H) Com efeito, a dispensa de prestação voluntária de garantia legitima o prosseguimento do processo de reacção à execução com suspensão do processo de execução fiscal, sem a prestação de garantia pelo executado exigida para esse efeito (a suspensão da execução) pelos Art.ºs 52.º/1 da LGT e 169.º/1 do CPPT.

I) Logo, a dispensa de prestação voluntária de garantia, decidida pelo SF mas cujos pressupostos legais foram judicialmente reconhecidos (por 1ª Sentença), não implica como consequência necessária o levantamento das penhoras efectuadas pela AT.

J) Porque faz uma errada apreciação da 1ª Sentença, considerou erradamente como consequência necessária desta o levantamento das penhoras efectuadas.

K) A Sentença ajuizada esvazia o conteúdo e efeito útil das normas relativas à necessidade de realização da penhora e referidas nos Pontos 31.º a 33.º.

L) É ilegal a Sentença ajuizada.

M) Porque decide contra lei expressa, e tira uma consequência errada da 1ª Sentença.

NESTES TERMOS, nos melhores de Direito e com o sempre miúdo Doutrineiro e Clarividência de V. Exas., afim de fazer a acostumada e objectiva Justiça, deverá ser concedido provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogar-se a Sentença recorrida com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que o efeito suspensivo do processo de cobrança da prestação tributária, nos termos das disposições combinadas dos artigos 52.º da L.G.T. e 169.º do C.P.P.T., tem sempre a mesma natureza, quer seja, ou não, dispensada a garantia: “suspensão do procedimento executivo, no estado em que se encontrar, até decisão do pleito, sem que isso implique o levantamento de penhoras anteriormente efectuadas”, como, aliás, resulta da actual redacção do artigo 235.º, n.º 1 daquele segundo diploma legal, que, dispondo, de forma muito clara, quanto às circunstâncias em que pode ocorrer o levantamento da penhora, não menciona a dispensa de prestação da garantia.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

A) Foi instaurado no Serviço de Finanças de Almada a execução fiscal n.º 3212-01/101283.5 e 3212-01/102069.2 contra a sociedade “Constropraia, Sociedade de Construção Civil Lda, no montante de € 1.219.381 (Cfr. fls 1 e ss).

B) Por despacho de 23/05/2002 foi a execução mencionada em A) revertida contra os ora reclamantes, na qualidade de responsáveis subsidiários (Cfr. fl. 117).

C) Foram assinados os avisos de recepção referente aos ofícios de citação dos Reclamantes para os termos da execução (Cfr. fls 29 e 31).

D) Os Reclamantes deduziram duas oposições à execução junto do Tribunal Tributário de Setúbal, processos n.º 212/2002, e 189/2002, este último ainda pendente no TAF de Almada (Cfr. fls 186, 339 e 340).

E) Em 5/09/2002 foi efectuada e registada a penhora do prédio urbano descrito na matriz sob o n.º 01186 da freguesia de S. Marcos (Cfr. fls 163 e ss).

F) Em 13/09/2002 foi efectuada a penhora do saldo da conta bancária do BES no montante de € 1.636,16 (Cfr. fls 151).

G) Em 18/11/2002 foi efectuada a penhora do saldo contas bancárias da CGD em nome do reclamante Carlos Castro Varela, no montante de € 1.767,17 (Cfr. fls 157).

H) Em 02/01/2003 os reclamantes requereram ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada - 2, o levantamento das penhoras efectuadas e a suspensão da execução (Cfr. fls 177).

I) Em 17/01/2003 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças que indefere o levantamento das penhoras (Cfr. fls 187).

J) Do despacho mencionado em I) os reclamantes deduziram em 6/02/2003 reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal arguindo nulidades do procedimento (Cfr. fls 176).

K) Por Acórdão do TCA de 22/07/2003, as nulidades invocadas foram apreciadas e consideradas sanadas, foi declarada nula a sentença proferida a 1/04/2003 pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, e ordenada a ampliação da matéria de facto e posterior decisão (Cfr. fls 244 e ss).

L) Na sequência de K) foi proferida sentença em 02/02/2004 no Processo de Reclamação n.º 111/2004, que decidiu estarem reunidos os pressupostos para a dispensa de garantia nos termos do n.º 4 do art.º 52.º da LGT e art.º 170.º do CPPT, sentença que transitou em julgado (Cfr. fls 305 e ss).

M) Os reclamantes em 13/04/2004, e na sequência da decisão mencionada em L), requereram ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada - 2 o levantamento das penhoras mencionadas em E), F) e G) (Cfr. fls 323 e ss).

N) Em 29/06/2004 o Chefe de Divisão em substituição do Director de Finanças de Setúbal comunicou, por ofício n.º 19847, ao Chefe do Serviço de Finanças de Almada - 2 que as penhoras deverão ser mantidas com a seguinte fundamentação que se transcreve na parte com relevo para a decisão da causa: “Com efeito as mesmas foram efectuadas com vista ao pagamento da dívida exequenda, sendo que, não obstante haverem sido realizadas com violação do disposto nos art.ºs 189 e 203, ambos do CPPT, por não ter sido observado o prazo para a dedução de oposição, integram nulidade que, entretanto se mostra sanada, de harmonia com o entendimento firmado no douto Ac. do TCA, citado nos autos de reclamação n.º 111/2004, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.

Acresce que, o que decorre dessa decisão, é que a execução fica suspensa, sem que seja prestada garantia bastante, por haver sido decidida a sua dispensa, nos termos do art.º 52.º n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.... considerando que os executados apresentaram um requerimento em 13/04/2004, em que solicitaram o levantamento das penhoras, sendo esta pretensão negada, poderão interpor reclamação...nos termos...art.º 276.º e segs do CPPT” (Cfr. fls 323 e 324).

O) Em 06/07/2004 o Chefe do Serviço de Finanças de Almada - 2 proferiu despacho em que, com base na informação mencionada em N) manteve as penhoras efectuadas quer de imóveis, quer de depósitos em bancos com a fundamentação constante do mesmo ofício (Cfr. fls 325).

P) Em 7/07/2004 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício 6018 que notifica os reclamantes do despacho mencionado em O) (Cfr. fls 326 a 328).

Q) Em 21/07/2004 foi deduzida a presente reclamação (Cfr. fls 329). Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se a dispensa de prestação da garantia – artigos 52.º, n.º 4 da L.G.T. e 170.º do C.P.P.T. – tem como consequência o levantamento da penhora já efectuada no processo de execução fiscal.

Adiante-se, desde já, que a resposta é seguramente negativa.

A penhora, como é sabido, tem em vista a posterior venda dos bens, no processo de execução fiscal, para pagamento coercivo da dívida do imposto – artigos 215.º e ss. do C.P.P.T..

Na verdade, respondendo todo o património do devedor pelas suas dívidas, há que concretizar – justamente pela penhora – os bens que hão-de ficar afectos – cfr. artigos 217.º e 219.º do C.P.P.T. – àquele pagamento.

Em rigor, a penhora funciona, assim, como meio de conservação dos bens penhorados, pelo que tem uma função conservatória, tanto material como jurídica.

Cfr. DUARTE MORAIS, *A execução fiscal*, p. 92.

Aquela é a função subordinante da penhora.

Mas pode, contudo, ter também uma função de garantia.

É que, nos termos dos artigos 52.º da L.G.T. e 169.º do C.P.P.T., a execução suspende-se até à decisão de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso (ou com o recebimento de oposição à execução) que tenham por objecto a ilegalidade (ou inexigibilidade) da dívida exequenda, uma vez constituída ou prestada garantia idónea “ou a penhora garante a totalidade da quantia exequenda e do acrescido”.

Dispondo os n.ºs 2 e 3 daquele último dispositivo legal que: “se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior dentro do prazo de 15 dias” (n.º 2); “se a garantia não for prestada nos termos do número anterior, proceder-se-á de imediato à penhora” (n.º 3).

Existindo, pois, a penhora, nenhuma garantia há mais a constituir ou a prestar, uma vez que ela não só é *iter* do procedimento tendente a concretizar o pagamento, como o garante idoneamente.

Todavia, os artigos 52.º, n.º 4 da L.G.T. e 170.º do C.P.P.T. prevêm a dispensa da prestação da garantia, verificados certos requisitos que agora não cumpre examinar.

Como ficou dito, tal garantia não é constituída ou prestada desde que “a penhora garante a totalidade da quantia exequenda e do acrescido”.

O que significa que se concretiza então aquela dupla função acima referida: a de *iter* procedimental de concretização do pagamento coercivo e de garantia do mesmo.

Ora, aquele primeiro item mantém-se sempre no decurso da execução.

Pelo que a referida dispensa só pode valer para futuro: no caso, relativamente à parte da dívida ainda não garantida.

De outro modo, tal dispensa teria efeitos retroactivos, inutilizando actos processuais já validamente praticados no processo.

Como refere o Ministério Público, o efeito suspensivo da garantia, penhora incluída, significa que a execução fica suspensa, no estado em que se encontrar, até à decisão do pleito, o que, só por si, implica o não levantamento de penhoras anteriormente efectuadas, o que seria então, intolavelmente retroactivo.

A tese exposta encontra, aliás, confortável apoio, como, bem assim, salienta este Magistrado, no artigo 235.º, n.º 1 do C.P.P.T., epigrafado “Levantamento da penhora”.

Na verdade, a redacção do preceito, anteriormente à Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, não permitia o levantamento da penhora em circunstância alguma, sendo que a nova redacção o permite, “verificados os pressupostos previstos no artigo 183.º-A” - caducidade da garantia – em que se não inclui a dispensa referida.

É, assim, de concluir que a dispensa de garantia não prejudica nem invalida a penhora já efectuada no processo de execução fiscal nem, muito menos, a consequência automaticamente.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, com a consequente manutenção das penhoras efectuadas no processo executivo.

Custas pelos reclamantes solidariamente mas só em 1.ª instância, fixando-se aí a procuradoria em 1/6, não sendo devidas neste Supremo Tribunal Administrativo.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Reclamação da decisão dos serviços de finanças que determinou a penhora das contas bancárias do revertido. Ineptidão da petição inicial por contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Sumário:

I — Não é inepta a petição inicial de uma reclamação, por contradição entre o pedido e a causa de pedir, se o reclamante vem reclamar contra a decisão do serviço

de finanças que determinou a penhora das contas bancárias de que era titular e termina pedindo que os actos reclamados sejam revogados, por serem ilegais.

II — *Não há, assim, qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir, na medida em que a ilegalidade de um acto tem como consequência possível a sua anulação, ou seja, o reclamante, ao pedir a anulação do acto, deu a conhecer, suficientemente, o efeito jurídico que pretendia obter por intermédio do tribunal e o fundamento do pedido, que é a ilegalidade dos actos, é susceptível de produzir aquele efeito.*

Processo n.º 252/06-30.

Recorrente: Joaquim Marques Machado.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Joaquim Marques Machado, contribuinte n.º 100494269, residente na Rua Marquês do Pombal, n.º 28, 1.º Dt.º, Cacém, não se conformando com o despacho liminar do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou inepta a petição inicial da reclamação que havia deduzido contra a decisão do Chefe de Repartição de Finanças, que ordenou a penhora dos saldos de diversas contas bancárias de que é titular, em consequência da sua responsabilidade subsidiária determinada por despacho de reversão da dívida da executada “O Mimo das Mercês Pastelaria, Lda”, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O fundamento ou causa de pedir, da reclamação apresentada pelo ora Recorrente, foi o prejuízo irreparável causado ao ora Recorrente, pela ilegalidade das penhoras dos saldos das suas contas bancárias, atento o facto de a Administração Fiscal ter procedido à imediata penhora de bens do ora Recorrente, enquanto responsável subsidiário, sendo certo que, tais bens só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda.

2. O pedido formulado foi o da revogação dos actos reclamados, atenta a apontada ilegalidade, causadora, como se demonstrou na p.i. da reclamação, de prejuízo irreparável ao reclamante.

3. Na reclamação em causa o ora Recorrente, não alegou ser parte ilegítima, enquanto responsável subsidiário, nem formulou qualquer pedido de extinção do processo de execução fiscal em virtude da inexistência da obrigação em relação ao revertido.

4. Na aludida reclamação, alega-se apenas que os bens do revertido, respondendo subsidiariamente pelo pagamento da quantia exequenda, só subsidiariamente poderão ser penhorados, isto é, só após a prévia excussão do património da devedora originária.

5. Sendo certo que, o meio processual adequado para reagir contra a imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida, isto é contra penhoras ilegais que afectam direitos e interesses legítimos do executado, é a reclamação.

6. De resto, ainda que se entendesse que o meio processual adequado para reagir contra o acto dos Serviço de Finanças de Sintra-2 que determinou a penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda, era a oposição à penhora, o tribunal de 1.ª instância

deveria ter convolado a reclamação apresentada, em oposição à penhora, atento designadamente o facto aquando da apresentação da reclamação ainda não estar esgotado o prazo para deduzir oposição à penhora, sendo certo que a ilegalidade apontada na reclamação é também fundamento de oposição à penhora, cfr. al. b) do n.º 1 do art.º 863.º-A do C.P.Civil.

7. Por último, o ora Recorrente entende que não se verifica a ineptidão do articulado inicial, porquanto tendo alegado um prejuízo irreparável, causado pela ilegalidade pelas penhoras mandadas efectuar pelo Serviço de Finanças de Sintra-2, com o fundamento constante da al. b) n.º 3 do art.º 278.º do C.P.P.T., o pedido formulado no articulado inicial “...devem os actos reclamados ser revogados, por serem ilegais...”, não poderia ter sido outro, não se vislumbrando, por isso, qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir.

8. Termos em que, por não se verificar qualquer nulidade insanável, deve a decisão do tribunal de 1.ª instância que julgou a petição inicial de reclamação inepta, ser revogada e substituída por outra que revogue os actos ilegais do Serviço de Finanças de Sintra-2 que determinaram a penhora dos bens do ora Reclamante.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que “o Mm.º Juiz “a quo” devia ter aproveitado a petição inicial como reclamação nos termos do art.º 276.º do CPPT porque:

- nela o executado reclama contra uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal;

- nela alega-se que tal decisão afecta direitos do executado-reclamante;

- nela pede-se, a final, a revogação de tal decisão;

- e tudo o mais que, fora isso, se alega pode entender-se como mera fundamentação da causa de pedir.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se que os autos prossigam se outra causa a isso não obstar”.

Não foram colhidos os vistos legais, atenta a natureza urgente do presente processo.

Cumprido decidir.

2 — Na decisão recorrida decidiu-se apenas que a petição inicial era inepta por existir contradição entre a causa de pedir e o pedido, questão esta que o recorrente censura na conclusão 7.ª da sua motivação do recurso, pelo que é por esta questão que vamos iniciar a apreciação do recurso, por que prejudicial (cfr. art.º 124.º, n.º 1 do CPPT).

No direito tributário a questão da ineptidão também vem tratada no art.º 98.º, n.º 1, al. a) do CPPT, que considera nulidade insanável em processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial, sendo tal nulidade de conhecimento oficioso. A ineptidão, implicando a nulidade de todo o processo, não permite, ao contrário do que ocorre com outras nulidades, o aproveitamento do mesmo. E, por isso, não se prevê que, em tais casos, seja o impugnante notificado para aperfeiçoar a petição já que ela é, desde logo, nula.

Vejamos, em concreto, se assiste razão ao julgador.

Na decisão recorrida, entendeu o Mm.º Juiz “a quo” que a petição inicial era inepta uma vez que havia contradição entre a causa de pedir e o pedido, “porquanto pretende-se invocar como causa de pedir a ilegalidade da penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda (fundamentos de oposição à penhora), mas invocam-se

razões que determinam, ao invés, a ilegalidade da reversão da execução fiscal (fundamentos de oposição à execução), sendo que o pedido formulado de anulação de penhora não se coaduna com os motivos que determinam a extinção do processo de execução fiscal por ilegitimidade do revertido. De resto,

A imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda está relacionado com as regras que impõem a penhora prioritária de determinados bens em relação a outros bens penhoráveis do mesmo devedor e não com a questão do privilégio da excussão prévia dos bens do devedor principal e o funcionamento da responsabilidade subsidiária por insuficiência daqueles bens do devedor originário”.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, não cremos que lhe assista razão.

Com efeito, diz o reclamante na petição inicial que vem “Reclamar contra a decisão do Serviço de Finanças acima identificado, que determinou a penhora dos saldos das contas bancárias de que o ora Reclamante é titular no Banco Santander Totta, S.A. e na Caixa Geral de Depósitos” e termina, pedindo, que “devem os actos reclamados ser revogados, por serem ilegais”.

Sendo assim, não descortinamos qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir, na medida em que a ilegalidade de um acto tem como consequência possível a sua anulação.

Ou seja, o reclamante, ao pedir a anulação do acto, deu a conhecer suficientemente o efeito jurídico que pretendia obter por intermédio do tribunal e o fundamento do pedido, que é a ilegalidade dos actos, é susceptível de produzir aquele efeito.

Pelo que, temos, assim, que concluir que a petição não é inepta.

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e ordenar que os autos baixem ao tribunal recorrido para que prossigam os seus termos, ficando, assim, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas na motivação do recurso, bem como a questão levantada pelo Exm^o Procurador-geral Adjunto, no seu parecer.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 253/06-30.

Recorrente: Director-geral dos Impostos.

Recorrida: Empreendimentos Imobiliários Finlândia, L.ª

Relator: Ex.ª Sr. Cons. Dr. Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS FILNÁDIA, LDA, ANTÓNIO CARLOS JÚLIO MARQUES e MATEUS MARQUES, identificados nos autos, interpuseram recurso, junto do TAF de Lisboa, da decisão proferida pelo Sr. Director Geral dos Impostos que autorizou os funcionários da Inspeção Tributária a aceder directamente à documentação bancária dos recorrentes.

O Mm. Juiz daquele Tribunal concedeu provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida.

Inconformada, o DIRECTOR GERAL DOS IMPOSTOS interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O art. 63º -B da Lei Geral Tributária permite que a Administração Fiscal possa aceder às contas dos contribuintes, quando estejam verificados os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria colectável, desde que se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável;

2. Possibilita também o afastamento do sigilo bancário em IRS quando se verifique o afastamento significativo do rendimento declarado, comparado este com as manifestações de fortuna do art. 89º-A, sem que o contribuinte apresente justificação dessa divergência;

3. Permite também o acesso às contas bancárias sempre que, da análise efectuada dos factos em causa, possamos estar perante crime doloso em matéria tributária, exemplificando a lei o caso das facturas falsas, mas onde poderemos incluir casos de pedidos de reembolso de IVA por empresas fictícias, retenção de IRS com falta de entrega, etc.

4. Contempla-se ainda o acesso a contas bancárias em todos os casos em que se constata a existência de factos concretamente apurados no comportamento do contribuinte que sejam gravemente indiciadores de falta de veracidade do declarado, incluindo-se aqui todas as situações de falsas declarações nos impressos entregues relativamente aos rendimentos que o sujeito passivo diz estarem sujeitos a tributação, seja qual for o imposto;

5. Ali estarão compreendidas, como é óbvio, as situações de declarações de valor de transmissão para efeitos de sisa quando inferiores aos reais desde que essa constatação resulte de factos já apurados que indiciam seriamente essa realidade, e ainda mais quando apoiados na verificação de regularização da situação por parte de outros outros adquirentes do mesmo prédio que efectuaram aquisições semelhantes, respeitantes ao mesmo prédio e ao mesmo período de tempo.

6. Só após o conhecimento de todos os elementos referentes à transacção é que é possível falar em crime fiscal mas, salvo o devido respeito, a lei não exige que se trate de uma possível situação de crime fiscal mas tão só de falta de veracidade do declarado e a descoberta dos elementos, após o acesso à conta bancária, é que permitirá a verdadeira qualificação jurídica dos factos como uma situação de crime ou como uma situação de contra-ordenação.

7. Por isso, ao contrário do que entende a douta decisão, a alínea c) do n. 2 contém duas situações: uma referente a crimes fiscais relacionados com facturas falsas, com abuso de confiança fiscal e a outra relacionada com a falsidade dos elementos declarados pelo sujeito passivo.

8. Não encontra apoio na lei o entendimento de que na alínea c) só em caso de indícios de crime fiscal é que se pode ser autorizado o acesso à conta bancária.

9. E legítimo concluir que o legislador, admitindo-se mesmo uma má técnica legislativa, ponderou afastar o sigilo bancário tanto em situações que se prefiguram logo como crime fiscal, como em situações em que esse circunstancialismo não é nem referido nem exigível,

10. Bastará, na prática, que se suspeite, fundadamente, sem que tenha havido a apresentação de justificação credível por parte dos sujeitos passivos em sentido contrário, de falsidade nos valores declarados, ou por simples comparação com uma tabela padrão, ou por constatação da existência de factos concretos que são indiciadores ou nos casos passíveis de tributação por métodos indirectos.

11. Como vemos, na alínea b) também está em causa a não veracidade do declarado, sem que se exija a verificação de crime fiscal, pelo que, salvo o devido respeito, continuamos a entender que o elemento literal da interpretação da alínea c) nos conduz inequivocamente a duas situações distintas, uma de crime fiscal e outra de verificação de “inveracidade” do declarado.

12. Assim, no nosso entendimento, a sentença do Tribunal a quo viola o que vem disposto na alínea c) do art. 63-B da LGT.

Contra-alegaram os recorridos, que finalizaram as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

I. A jurisprudência dos Tribunais Superiores entende, uniformemente, que o art. 63-B/n. 2/al. b) da LGT, na sua redacção anterior às alterações insertas pela lei n. 55-B/2004, de 30 de Dezembro, exige a demonstração de indícios sérios da prática de um crime fiscal, não autonomizando o requisito “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado” do sei da dita norma.

II. Em tal sentido, pronunciam-se, entre outros, os Acórdãos 950/04, de 13/10/2004 e do Supremo Tribunal Administrativo e os Acórdãos 481/05 de 22/02/2005, 485/05 dá 16/03/2005, 511/05 de 08/03/2005 e 551/05 de 19/04/2005 do Tribunal Central Administrativo Sul.

III. Também no sentido da não existência de uma situação autónoma correspondente a “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado” na letra do art. 63.0-B da LGT, se pronunciou a doutrina que estudou esta matéria, em especial Diogo Leite de Campos/Jorge Lopes de Sousa/Benjamim Silva Rodrigues e também Casalta Nabais.

IV. O acesso à informação bancária é constitucionalmente tutelado pelo art. 26º da Constituição da República, conforme o Tribunal Constitucional já teve a oportunidade de se pronunciar no Acórdão n. 278/95, de 31-05-1995, donde uma interpretação do art. 63º-B da LGT conforme à Lei Fundamental nunca permitirá concluir como faz o Recorrente pela existência de uma situação autónoma que legitime o acesso à informação bancária para os casos de “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”, posto que só uma interpretação restritiva das condições

em que tal direito constitucionalmente consagrado é derogável, será compatível com a Lei Fundamental.

V. A interpretação avançada pelo Recorrente inverteria a natureza excepcional do mecanismo de derrogação do sigilo bancário, permitindo que o acesso a tal informação se tomasse a regra, enquanto instrumento privilegiado de instrução dos processos de natureza fiscal, o que seria claramente uma utilização não proporcional deste mecanismo restritivo de um direito fundamental.

VI. A conclusão interpretativa avançada pelo Recorrente não corresponde, igualmente, à letra da lei, em especial à expressão “gravemente”, nela utilizada.

VII. A interpretação em causa, seria, por último, contrária aos princípios que regem a tributação das pessoas colectivas, posto que possibilitaria, em casos de meros erros ou falhas contabilísticas, que a Administração Fiscal imediatamente acedesse à informação bancária do contribuinte e a partir daí alterasse a matéria colectável deste, quando pode proceder a directas correcções nos elementos contabilísticos (correcções ditas aritméticas).

VIII. Finalmente, a decisão do Exmo. Sr. Director-Geral de Impostos visa pessoas — os gerentes António Júlio Marques e Mateus Marques — distintas do contribuinte Filnádia Lda. Tal vício foi apontado pela sentença como gerador do desvalor jurídico (anulação) da decisão de acesso ao sigilo bancário e não foi objecto do recurso ora interposto, donde o recurso nunca poderá conduzir à revogação da decisão judicial proferida em primeira instância.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Com dispensa dos vistos, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância — art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. Está em causa a interpretação da alínea e) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Dispunha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“...
“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

Como bem se anota na sentença recorrida, a questão foi abundantemente escarpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamos então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz a Fazenda Pública (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.

Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações — que não crimes — gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária.

Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “Lei Geral Tributária”, Comentada e Anotada, Adenda à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “Fiscalidade”, n. 10, pág. 22.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide *Apêndice ao DR de 6/7/2005*, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Levantamento.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da lei geral tributária, na sua redacção original, que permite à administração fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 273/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Carla Maria Pires Neves Rio Coles e Fazenda Pública.

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

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA)

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do acto «da Administração Tributária que determina o acesso directo à informação bancária» que diz respeito à recorrida **CARLA MARIA PIRES NEVES RIO COLES**, residente em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem no autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e prova-

dos pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no artº 63º-B nº 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a douta sentença recorrida o disposto na referida norma – artº 63º-B nº 2 al c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. Contra-alega a recorrida, concluindo deste modo:

«A)

No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário à compradora, ora recorrida.

B)

As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas à compradora, ora recorrida, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C)

A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D)

Na conduta da compradora não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E)

O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F)

As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G)

A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT e do nº 2 do artº 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H)

A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT e no nº 2 do artº 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I)

Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito (...), deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida (...).».

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«A Recorrente, em 12-10-2000, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T3, designada pela Letra “D”, correspondente ao quinto andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote G, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o art.º 9911, Fracção “D”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ld^a pelo preço acordado de € 104 747,56.

Naquela data de 12-10-2000, em que realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de € 4 987,98 e, nas datas de 20-12-2000 e 20-04-2001, reforçou este sinal com mais dois pagamentos de € 18 704,92, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

A Recorrente, no dia 26-12-2001, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 104 747,56 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 1654/1494/2001, que pagou na competente Tesouraria.

A Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 14-01-2002, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 62 349,74.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

A Recorrente negociou a compra deste apartamento pelo preço de € 104.747,56, tendo de entregar como sinal e princípio de pagamento o montante de € 4 987,98, no acto da assinatura do respectivo contrato de promessa de compra e venda e, reforçar este sinal, até 20-12-2000 e 20-04-2001, com mais duas quantias de € 18 704,92, o que efectivamente cumpriu.

Paralelamente, a Recorrente pediu à Caixa Económica Montepio Geral que a financiasse com um empréstimo do montante de € 102.253,56 para pagar o preço deste apartamento que ia comprar pelo preço de € 104.747,56, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas

de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento».

Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes substancialmente superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção da recorrente».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente à agora recorrida, esta acorreu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63º-B n.º 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40º da lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o n.º 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele n.º 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei n.º 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo n.º 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos n.ºs. 1395/04 e 35/05, e de 26 de Junho de 2005, no processo n.º 543/05. Segundo noticia a sentença impugnada, tal será sido, também, a orientação seguida pelo Tribunal Central Administrativo em acórdãos de 4 de Novembro de 2004 e 20 de Dezembro de 2005. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo n.º 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B n.º 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e

2º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do n.º 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuímos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar *não* [é] *aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nossos olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contém um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de diplomas anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspecção-Geral de Finanças «proceder ao exame

de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do fãlado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SÁNCHEZ, in SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL, in FISCALIDADE, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e continuando a acompanhar a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúptice finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética pro-

fissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, conseqüentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrificio imposto aos direitos e interesses em questão.

3.7. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública [no caso presente, do Ministério Público] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no

meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 63.º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexcionada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as atribuições de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Levantamento.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na sua redacção original, que permite à Administração Fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 274/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: José Carlos A.F. Cabeçadas e outros.

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

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do acto «da Administração Tributária que determina o acesso directo à informação bancária» que diz respeito aos recorridos **JOSÉ CARLOS ATAÍDE FERREIRA CABEÇADAS** e **MARIA SUSANA MONTE CEMBRA VALSASSINA CABEÇADAS**, residentes em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e prova-

dos pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no artº 63º-B nº 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a douta sentença recorrida o disposto na referida norma – artº 63º-B nº 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. Contra-alega a recorrida, concluindo deste modo:

«A)

No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B)

As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C)

Os compradores declararam toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declararam.

D)

Na conduta dos compradores não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E)

O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F)

As notificações feitas aos compradores, ora recorridos, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G)

A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do

disposto na alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT e do nº 2 do artº 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H)

A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do nº 2 do artº 63º-B da LGT e no nº 2 do artº 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I)

Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito (...), deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida (...).

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«Os Recorrentes, em 23-07-2001, como promitentes-compradores, fizeram um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T3, designada pela Letra “M”, correspondente ao quinto andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o art.º 10037, Fracção “M”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ldª pelo preço acordado de 26 000 000\$00, a que corresponde € 129 687,45.

Naquela data de 23-07-2001, em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda, pagaram como sinal e princípio de pagamento a quantia de 9 000 000\$00, a que corresponde € 44.891,82.

Os Recorrentes, no dia 09-10-2003, compareceram no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 129 687,45 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 1058/1061/2003, que pagaram na competente Tesouraria.

Os Recorrentes celebraram a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 11-09-2003, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentaram, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 84 795,63.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

Os Recorrentes pediram à Caixa Geral de Depósitos, S. A. que a financiasse com um empréstimo do montante de € 85.000,00 para pagar o preço deste apartamento que iam comprar pelo preço de € 129.687,45, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

O valor da escritura excede em € 204,37 o valor da aquisição declarado.

Alguns outros adquirentes de fracções do mesmo prédio vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente aos agora recorridos, estes acorreram ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40º da lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o nº 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13º, nº 2 da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele nº 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei nº 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo nº 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos nºs. 1395/04 e 35/05, e de 26 de Junho de 2005, no processo nº 543/05. Segundo notícia a sentença impugnada, tal terá sido, também, a orientação seguida pelo Tribunal Central Administrativo em acórdãos de 4 de Novembro de 2004 e 20 de Dezembro de 2005. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo nº 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da LGT, que não exigiram a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e

2º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do nº 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida

com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevisíveis para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar *não* [é] *aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nosso olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contem um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de intervenções anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspeção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido),

no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL, in FISCALIDADE, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e sempre acompanhando a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúplici finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, conseqüentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.6. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004, «(...) a tese da Fazenda Pública [no caso presente, do Ministério Público] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº2 do art. 63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime

doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”».

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexonada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o adverbio “designadamente” (...).»

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as atribuições de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

- 1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,
- 2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada. Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. —*Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 275/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Rosa Mestre Alagoinha e Fazenda Pública.

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

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

1. ROSA MESTRE ALAGOINHA, identificada nos autos, interpôs recurso para o TAF de Loulé da decisão da Administração Tributária que determinou o acesso directo à sua informação bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso procedente, anulando o despacho recorrido.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo a Sr.ª Procuradora da República apresentado alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do STA de 13/10/04 – Proc. n. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004, de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT.

IV. Violou assim a dita sentença recorrida o disposto na referida norma – art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 30-G, de 29/12.

Contra-alegaram os recorridos, que finalizaram as respectivas alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B. As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente

demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C. A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D. Na conduta da compradora não existe qualquer indicio da prática de crime doloso em matéria tributária.

E. O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F. As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G. A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e do n. 2 do art. 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H. A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e no n. 2 do art. 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I. Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

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

A Recorrente, em 5-11-2002, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T2 designada pela Letra “H”, correspondente ao terceiro andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote G, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal actualmente inscrita sob o art. o 9911, Fracção “H”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ld, pelo preço acordado de € 102 260,00.

Naquela data de 5-11-2002, em que realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de € 37 409,84, no dia 26/11/2002 reforçou este sinal com o pagamento de € 60 000,00, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

A Recorrente, no dia 10-07-2003, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 102 260,00 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n. 1058/796/2003, que pagou na competente Tesouraria.

A Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 18/07/2003, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 39 760,00.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

Três adquirentes doutras fracções vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção da recorrente.

3. Está em causa a interpretação da alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Disponha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“...
“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

A questão foi abundantemente escalpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamos então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz o recorrente (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.

Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações – que não crimes – gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária. Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “*Lei Geral Tributária*”, Comentada e Anotada, Adenda à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “*Fiscalidade*”, n. 10, pág. 22.

Nem vale argumentar com a actual redacção do citado normativo, consagrada agora pela Lei n. 55-B/2004, de 31/12. Na verdade, e independentemente da interpretação de tal preceito, o regime aí previsto “só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor” – n. 9 do citado artigo. Não sendo manifestamente uma norma interpretativa não tem aplicação ao caso dos autos.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide Apêndice ao DR de 6/7/2005, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos do disposto no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 276/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Helga Alexandra Nunes Rodrigues e Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso que Helga Alexandre Nunes Rodrigues, devidamente identificada nos autos, interpôs do despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e contas bancárias de que é titular, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

I – Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63ºB da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derrogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II – A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA, de 13/10/04- Proc. 950/04) veio a alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

IV – Dado que existem nos autos factos concretos indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art.º 63ºB n.º 2 al. c) da LGT.

V – Violou assim a sentença recorrida o disposto na referida norma – art.º 63ºB n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 28/12.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 204 e segs., que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

Não foram colhidos vistos, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. art.ºs 713º, nº 6 e 726º do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste na interpretação que deve ser dada ao art.º 63º-B, nº 2, al. c) da LGT, na redacção da Lei nº 30-G/00 de 29/12.

Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA no acórdão de 13/10/04, rec. nº 950/04 que, não merecendo qualquer censura na sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Dispõe o preceito legal que “a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta... quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Magistrado recorrente, em defesa da sua tese, socorre-se, essencialmente, da interpretação literal da referida norma, que a parece favorecer, muito embora não pareça ser definitivamente determinante, como se verá.

“Na verdade a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão “facturas falsas”, separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar a) quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio “designadamente”, com a utilização de facturas falsas, e b) ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto de respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção copulativa “e” para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” – expressão subordinante ou dominante –, exemplificando-se depois – designadamente – com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de graves indícios da prática de crime doloso – isto no que se refere, como é óbvio, à dita al. c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações – cfr. arts. 87º e segts. e 108º e segts. do RGIT.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão a lei quis e bem excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental – art. 26º, nº 1 da CRP – justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. – se efectuada

administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, págs. 19 e segts..

Aliás, a tese da Fazenda Pública (leia-se Ministério Público) tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

... a interpretação que a A.F. faz daquele dispositivo legal dispensaria o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações. A fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas nem exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a A.F.; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art. 63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, LGT Anotada, 2ª edição, em adenda, “... será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possa estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) ... não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexcionada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente”.

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, pág. 22.”.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 18/1/06, in rec. nº 2/06.

4 – Por último, sempre acrescentaremos que não colhe o argumento que o Magistrado recorrente pretende retirar da nova redacção que foi dada ao preceito em apreciação pela Lei n.º 55-B/04 de 31/12.

Na verdade, se o legislador sentiu a necessidade de individualizar cada uma das duas situações possíveis de derrogação do sigilo bancário (al. a) quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e al. b) quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado) isso só pode ser, agora, interpretado no sentido de que o pensamento legislativo anterior apontava para a exigência cumulativa das duas referidas situações.

Assim, no caso dos autos, não tendo o Director-Geral dos Impostos logrado demonstrar os pressupostos de facto que lhe permitiam decidir pela derrogação do sigilo bancário, designadamente a prática pelo recorrido de crime doloso em matéria tributária, a sentença recorrida não merece censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário — Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da Lei Geral Tributária — Quantificação ou determinação da matéria colectável.

Sumário:

I — A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar «quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas», e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

II — O vocábulo de carácter exemplificativo «designadamente» abrange e refere-se tanto às facturas falsas como às situações referidas na parte final do mesmo segmento normativo.

III — Pelo que a dita derrogação só pode ser admitida quando, e sempre que, «existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária».

IV — E relacionados com a quantificação ou determinação da matéria colectável do contribuinte, como logo resulta da inserção do preceito, no título III da Lei Geral Tributária, referente ao procedimento tributário, e não no título V, relativo às infracções fiscais.

Processo n.º 277/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Luís Miguel Gomes Rodrigues e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que deu provimento ao recurso interposto por Luís Miguel Gomes Rodrigues de despacho do Director-Geral dos Impostos, de 10 de Outubro de 2005, “que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e todas as contas bancárias de que é titular”.

Fundamentou-se a decisão recorrida, no que ora importa, em que, o “Sr. Director-Geral dos Impostos não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário no caso *sub iudicio*”, previstos no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária (L.G.T.): a existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, subordinante da prática de “factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou, então, no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 – processo n.º 950/04), veio alterar a redacção do preceito através da Lei n.º 55-B/2004, de 31 de Dezembro, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária, como claramente resulta da matéria de facto provada -, constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T.

IV. Violou assim a douda sentença recorrida o disposto na referida norma - artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo Autor e plenamente válido o acto impugnado.

Concluindo, por sua vez, o recorrido:

A) No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., para a derrogação do sigilo bancário ao comprador; ora recorrido.

B) As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas ao comprador, ora recorrido, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C) O comprador declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D) Na conduta do comprador não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E) O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F) As notificações feitas ao comprador, ora recorrido, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G) A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT e do n.º 2 do artigo 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H) A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63º-B da LGT e no n.º 2 do artigo 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I) Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito que V. Exas. muito doutamente suprirão, deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida, fazendo-se, assim, inteira Justiça.

Em sede factual, vem apurado que:

O Recorrente, em 13-11-2001, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T2, designada pela Letra “E”, correspondente ao segundo andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote G, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o artigo 10.037, Fracção “E”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Lda., pelo preço acordado de € 104.747,56.

Naquela data de 13-11-2001, em que realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de €9.975,96 e, na data de 05-04-2002, reforçou este sinal com o pagamento de € 24.939,89, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

O Recorrente, no dia 30-04-2003, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 104.747,56 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 507/485, que pagou na competente Tesouraria.

O Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 08-05-2003, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 69.831,60.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

O Recorrente pediu ao Banco BPI, S. A. que a financiasse com um empréstimo do montante de € 104.747,56 para pagar o preço deste apartamento que ia comprar, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto às taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes substancialmente superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção do Recorrente.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da interpretação da norma constante no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta (...) quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;»

1.

Como é entendimento generalizado, o sigilo bancário tem como escopo, simultaneamente, a salvaguarda de interesses públicos e privados.

“Os primeiros têm a ver com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem, que se revela de importância fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia e, em especial, no domínio do incentivo ao aforro”.

E os segundos com o facto de que “a finalidade do instituto do segredo bancário é também o interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro é a garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

Com o sigilo bancário, o legislador pretende, pois, rodear da máxima discricção a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados”.

Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995, *Colectânea*, 31.º vol., 1995, p. 371 e ss., que, aliás, aqui se seguiu de perto.

Assim, o segredo ou sigilo bancário dimana da boa fé e é condição *sine qua non* do negócio bancário, pelo que não pode confinar-se a uma natureza contratualista bilateral, antes tendo a ver com direitos de personalidade e inerente tutela constitucional.

Nos termos da jurisprudência do Tribunal Constitucional, o sigilo bancário integra-se, pois, na própria intimidade da vida privada - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual.

Doutrina reiterada no recente acórdão de 2 de Novembro de 2005, *in Diário da República*, 2.ª Série, de 21 de Dezembro de 2005.

Para outros, porém, o bem jurídico protegido é apenas o da reserva da privacidade, o que consentirá uma maior compressão, em função de valores ou interesses supra-individuais, justificando-se então mais facilmente o dever de cooperação das instituições de crédito, nomeadamente para com a Administração Fiscal, com base na necessidade de harmonizar esses valores com o dever fundamental de pagar impostos e com as exigências sociais de arrecadar justa e atempadamente as receitas fiscais.

Cfr. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 616-619 e SALDANHA SANCHES, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377/379.

Como se refere no mesmo aresto, “tendo em conta a extensão que assume na vida moderna o uso de depósitos bancários em conta corrente, é, pois, de ver que o conhecimento dos seus movimentos activos e passivos reflecte grande parte das particularidades da vida económica, pessoal ou familiar dos respectivos titulares. Através da investigação e análise das contas bancárias, torna-se, assim, possível penetrar na zona mais estrita da vida privada. Pode dizer-se, de facto, que, na sociedade moderna, uma conta corrente pode constituir “a biografia pessoal em números” - cfr. 7.2 *in fine*.

O segredo bancário constitui, assim, um dever geral de conduta, a observar pelas instituições de crédito e seus representantes, um princípio de ética profissional, que tem como principal finalidade a eficaz protecção do consumidor de serviços financeiros, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16 de Abril de 1998, *Colectânea*, tomo 2.º, pp. 37-38.

Todavia, o segredo bancário não é um direito absoluto, antes podendo sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos: cooperação com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, dever fundamental de pagamento dos impostos, etc.

2.

Por outro lado, e como é sabido, na actividade interpretativa, a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simultaneamente, seu ponto de partida e seu limite - cfr. o artigo 9.º do Código Civil.

Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa.

Cfr. FRANCISCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 4ª edição, tradução de Manuel Andrade, p. 128.

Pelo que, para se fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervm, para além, desde logo, do elemento gramatical (o texto ou letra da lei), elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (*ratio legis*), no fim visado pelo legislador ao editar a norma.

Como escreve BAPTISTA MACHADO, *in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. 182-183, “o conhecimento desse fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico-social que motivou a “decisão” legis-

lativa (*ocasio legis*) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da *ratio legis* nos revela a “valoração” ou a ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime. Sem esquecer, ainda, que, pela descoberta daquela “racionalidade” que (por vezes inconscientemente) inspirou o legislador na fixação de certo regime jurídico particular, o intérprete se apodera de um ponto de referência que ao mesmo tempo o habilita a definir o exacto alcance da norma e a advinhar outras situações típicas com o mesmo ou com diferente recorte”.

Toda a norma assenta, pois, num certo fundamento ou razão de ser que é a finalidade a que se dirige, sendo a *ratio legis* reveladora da valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma jurídica disciplina.

Por sua vez, o elemento sistemático “funda-se na circunstância de que um preceito jurídico não existe por si só, isoladamente, antes se encontrando ligado a vários outros de modo a constituírem todos eles um sistema”, podendo a sua confrontação “vir a revelar um nexo de subordinação, uma relação de analogia ou paralelismo (lugares paralelos) ou ainda um certo grau de conexão”.

Cfr. Parecer da Procuradoria-Geral da República, de 27 de Fevereiro de 2003, *in Diário da República*, IIª série, de 5 de Agosto de 2004, que, aliás, aqui se segue de perto.

3.

Voltando à referida questão dos autos, o Ministério Público socorre-se essencialmente do elemento literal de interpretação que - há-de reconhecer-se - favorece a sua tese (ainda que não seja definitivamente determinante, como se verá).

Na verdade, a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão «facturas falsas», separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar:

a) Quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio «designadamente», com a utilização de facturas falsas;

e

b) Ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto da respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção coordenativa copulativa «e» para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” - expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois - “designadamente” - com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de indícios da prática de crime doloso - isto no que se refere, como é óbvio, à dita alínea c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações - cfr. artigos 87.º e ss. e 108.º e ss. do Regime Geral das Infracções Tributárias.

É a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão, a lei quis, e bem, excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a *ratio*, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário uma restrição a um direito fundamental - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental - o de pagar impostos (cfr. CASALTA NABAIS, *cit.*, sobretudo p. 183 e ss. -, se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda, de acentuar a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. CASALTA NABAIS, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 19 e ss..

Aliás, a tese do Ministério Público tornaria inútil o preceituado nas alíneas a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na alínea c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

Dito de outro modo, se se acolhesse a posição do recorrente dispensar-se-ia o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações e a fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas mas exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a administração fiscal; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as outras situações em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado.

Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta - alínea a) - para depois a estender à avaliação directa - alínea c).

O recorrente baseia-se essencialmente na “intenção do legislador” que, face a jurisprudência contrária à interpretação legal que preconizava - o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004, recurso n.º 950/04 - veio alterar, através da Lei n.º 55-B, de 30 de Dezembro, a redacção do preceito ora em causa - dito n.º 1 - que ficou assim redigido, envolvendo agora as duas hipóteses separadamente:

«Artigo 63.º-B

(Acesso a informações e documentos bancários)

1. A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de um crime em matéria tributária;
- b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.»

Todavia e desde logo, há muito que estão em crise as teorias subjectivistas da interpretação jurídica encabeçadas por HECK: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador - *mens legislatoris*; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido - cfr. BAPTISTA MACHADO, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63.º-B - e que, porventura - estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos - comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. *Fiscalidade*, n.º 21, pp. 124/125.

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES E JORGE DE SOUSA, *in Lei Geral Tributária Anotada*, 3ª edição, p.320, “(...) será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável. A parte final desta alínea c) (...) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na

existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da alínea c) está conexas com a inicial referência a «crime doloso em matéria tributária», como mostra o advérbio «designadamente».”

Cfr., no mesmo sentido, CASALTA NABAIS, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 22.

Como se refere na sentença recorrida, “cumpre ao Exmo. Sr. Director-Geral dos Impostos invocar e, depois, provar que no caso existiam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, (...) [sendo que] não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário no caso *sub iudicio*”.

É, aliás, no sentido exposto a mais recente jurisprudência que cremos uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, e também do Tribunal Central Administrativo.

Cfr. os acórdãos do STA de 18 de Janeiro de 2006 recurso n.º 02/06, de 22 de Junho de 2005 recurso n.º 543/05, de 2 de Março de 2005 recurso n.º 1395/04, do TCA Norte de 20 de Dezembro de 2005 recurso n.º 494/04, de 17 de Novembro de 2005 recurso n.º 1047/05 e 4 de Novembro de 2004 e do TCA Sul de 14 de Março de 2006 recurso n.º 1066/06, de 10 de Janeiro de 2006, de 29 de Novembro de 2005, de 19 de Abril de 2005 recurso n.º 551/05, de 16 de Março de 2005 e de 22 de Fevereiro de 2005.

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

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 278/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Rui João do Carmo Nascimento e outra.

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

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

1. RUI JOÃO DO CARMO NASCIMENTO, e mulher, **MARIA DE FÁTIMA COSTA NASCIMENTO**, identificados nos autos, interpuseram recurso para o TAF de Loulé da decisão da Administração Tributária que determinou o acesso directo à sua informação bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso procedente, anulando o despacho recorrido.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo a Sr.ª Procuradora da República apresentado alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do STA de 13/10/04 – Proc. n. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004, de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT.

IV. Violou assim a dita sentença recorrida o disposto na referida norma – art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 30-G, de 29/12.

Contra-alegaram os recorridos, que finalizaram as respectivas alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B. As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C. Os compradores declararam toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declararam.

D. Na conduta dos compradores não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E. O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F. As notificações feitas aos compradores, ora recorridos, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração

Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G. A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e do n. 2 do art. 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H. A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e no n. 2 do art. 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I. Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

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

➤ Os Recorrentes, em 14-04-2000, como promitentes-compradores, fizeram um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T3 designada pela Letra “H”; correspondente ao quarto andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal actualmente inscrita sob o art. 9911, Fracção “H”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ld, pelo preço acordado de 20.000.000\$00, a que corresponde € 99 759,58.

➤ Naquela data de 14-0-2000, em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda, pagaram como sinal e principio de pagamento a quantia de 2.000.000\$00, a que corresponde € 9.975,96 e, nas datas de 10-01-2001 e 27-04-2001, reforçaram este sinal com mais dois pagamentos, um de 2.000.000\$00, a que corresponde € 9975,96 e outro de 1.000.000\$00, a que corresponde € 4.987,98 que, com aquele, totalizam o montante de 5.000.000\$00, a que correspondem € 24.939,90, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

➤ Os Recorrentes, no dia 06-12-2001, compareceram no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 99 759,58 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n. 1543/1384/2001, que pagaram na competente Tesouraria.

➤ Os Recorrentes celebraram a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 28-01-2002, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentaram, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 74 819,68.

➤ O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

➤ Os Recorrentes pediram à Caixa Económica Montepio Geral que a financiasse com um empréstimo do montante de € 49. 879,79 para pagar parte do preço deste apartamento que iam comprar pelo preço de € 99.759,58, para sua habitação permanente.

➤ Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

➤ Três outros adquirentes de fracções do mesmo prédio vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores.

➤ Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção da recorrente.

3. Está em causa a interpretação da alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Disponha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“...
“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

A questão foi abundantemente escalpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamus então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz o recorrente (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.

Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações – que não crimes – gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária. Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “*Lei Geral Tributária*”, Comentada e Anotada, Adenda à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “*Fiscalidade*”, n. 10, pág. 22.

Nem vale argumentar com a actual redacção do citado normativo, consagrada agora pela Lei n. 55-B/2004, de 31/12. Na verdade, e independentemente da interpretação de tal preceito, o regime aí previsto “só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor” – n. 9 do citado artigo. Não sendo manifestamente uma norma interpretativa não tem aplicação ao caso dos autos.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide Apêndice ao DR de 6/7/2005, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da Lei Geral Tributária. Quantificação ou determinação da matéria colectável.

Sumário:

I — *A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar «quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas», e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».*

II — *O vocábulo de carácter exemplificativo «designadamente» abrange e refere-se tanto às facturas falsas como às situações referidas na parte final do mesmo segmento normativo.*

III — *Pelo que a dita derrogação só pode ser admitida quando, e sempre que, «existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária».*

IV — *E relacionados com a quantificação ou determinação da matéria colectável do contribuinte, como logo resulta da inserção do preceito, no título III da Lei Geral Tributária, referente ao procedimento tributário, e não no título V, relativo às infracções fiscais.*

Processo n.º 279/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Carla Maria Martins de Sousa e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que deu provimento ao recurso interposto por Carla Maria Martins de Sousa de despacho do Director-Geral dos Impostos, de 24 de Outubro de 2005, “que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e todas as contas bancárias de que é titular”.

Fundamentou-se a decisão recorrida, no que ora importa, em que, o “Sr. Director-Geral dos Impostos não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário no caso *sub iudicio*”, previstos no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária (L.G.T.): a existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, subordinante da prática de “factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

I. *Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou, então, no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.*

II. *A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 – processo n.º 950/04), veio alterar a redacção do preceito através da Lei n.º 55-B/2004, de 31 de Dezembro, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.*

III. *Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária, como claramente resulta da matéria de facto provada -, constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração*

tributária, nos termos previstos pelo artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T.

IV. Violou assim a douta sentença recorrida o disposto na referida norma - artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pela Autora e plenamente válido o acto impugnado.

Concluindo, por sua vez, a recorrida:

A) No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário à compradora, ora recorrida.

B) As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas à compradora, ora recorrida, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C) A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D) Na conduta da compradora não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E) O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F) As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G) A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT e do n.º 2 do artigo 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H) A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63º-B da LGT e no n.º 2 do artigo 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I) Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito que V. Exas. muito doutamente suprirão, deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida, fazendo-se, assim, inteira Justiça.

Em sede factual, vem apurado que:

A Recorrente, em 02-07-2001, como promitente-compradora, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T2, designada pela Letra “E”, correspondente ao segundo andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote G, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o artigo 9.911, Fracção “E”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Lda., pelo preço acordado de € 89.783,63.

Naquela data de 08-06-2001, em que, verbalmente, realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, o qual veio a ser reduzido a escrito em 02-07-2001 pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de € 4.987,98 e, na data de 02-07-2001, reforçou este sinal com o pagamento de € 12.469,95, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

A Recorrente, no dia 28-11-2001, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 89.793,62 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 1475/1316/2001, que pagou na competente Tesouraria.

A Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 07-12-2001, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 72.325,70.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

A Recorrente pediu ao Banco Espírito Santo, S. A., que a financiasse com um empréstimo do montante de € 84.795,64 para pagar o preço deste apartamento que ia comprar pelo preço de € 89.783,62, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto às taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes substancialmente superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção da Recorrente.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da interpretação da norma constante no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta (...) quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;»

1.

Como é entendimento generalizado, o sigilo bancário tem como escopo, simultaneamente, a salvaguarda de interesses públicos e privados.

“Os primeiros têm a ver com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem, que se revela de importância fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia e, em especial, no domínio do incentivo ao aforro”.

E os segundos com o facto de que “a finalidade do instituto do segredo bancário é também o interesse dos clientes, para quem o aspecto mais

significativo do encorajamento e tutela do aforro é a garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

Com o sigilo bancário, o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados”.

Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995, *Colectânea*, 31.º vol., 1995, p. 371 e ss., que, aliás, aqui se seguiu de perto.

Assim, o segredo ou sigilo bancário dimana da boa fé e é condição *sine qua non* do negócio bancário, pelo que não pode confinar-se a uma natureza contratualista bilateral, antes tendo a ver com direitos de personalidade e inerente tutela constitucional.

Nos termos da jurisprudência do Tribunal Constitucional, o sigilo bancário integra-se, pois, na própria intimidade da vida privada - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual.

Doutrina reiterada no recente acórdão de 2 de Novembro de 2005, *in Diário da República*, 2.ª Série, de 21 de Dezembro de 2005.

Para outros, porém, o bem jurídico protegido é apenas o da reserva da privacidade, o que consentirá uma maior compressão, em função de valores ou interesses supra-individuais, justificando-se então mais facilmente o dever de cooperação das instituições de crédito, nomeadamente para com a Administração Fiscal, com base na necessidade de harmonizar esses valores com o dever fundamental de pagar impostos e com as exigências sociais de arrecadar justa e atempadamente as receitas fiscais.

Cfr. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 616-619 e SALDANHA SANCHES, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377/379.

Como se refere no mesmo aresto, “tendo em conta a extensão que assume na vida moderna o uso de depósitos bancários em conta corrente, é, pois, de ver que o conhecimento dos seus movimentos activos e passivos reflecte grande parte das particularidades da vida económica, pessoal ou familiar dos respectivos titulares. Através da investigação e análise das contas bancárias, torna-se, assim, possível penetrar na zona mais estrita da vida privada. Pode dizer-se, de facto, que, na sociedade moderna, uma conta corrente pode constituir “a biografia pessoal em números” - cfr. 7.2 *in fine*.

O segredo bancário constitui, assim, um dever geral de conduta, a observar pelas instituições de crédito e seus representantes, um princípio de ética profissional, que tem como principal finalidade a eficaz protecção do consumidor de serviços financeiros, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16 de Abril de 1998, *Colectânea*, tomo 2.º, pp. 37-38.

Todavia, o segredo bancário não é um direito absoluto, antes podendo sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos: cooperação com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, dever fundamental de pagamento dos impostos, etc.

2.

Por outro lado, e como é sabido, na actividade interpretativa, a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simul-

taneamente, seu ponto de partida e seu limite - cfr. o artigo 9.º do Código Civil.

Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa.

Cfr. FRANCISCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 4ª edição, tradução de Manuel Andrade, p. 128.

Pelo que, para se fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervêm, para além, desde logo, do elemento gramatical (o texto ou letra da lei), elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (*ratio legis*), no fim visado pelo legislador ao editar a norma.

Como escreve BAPTISTA MACHADO, *in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. 182-183, “o conhecimento desse fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico-social que motivou a “decisão” legislativa (*ocasio legis*) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da *ratio legis* nos revela a “valoração” ou a ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime. Sem esquecer, ainda, que, pela descoberta daquela “racionalidade” que (por vezes inconscientemente) inspirou o legislador na fixação de certo regime jurídico particular, o intérprete se apodera de um ponto de referência que ao mesmo tempo o habilita a definir o exacto alcance da norma e a adivinhar outras situações típicas com o mesmo ou com diferente recorte”.

Toda a norma assenta, pois, num certo fundamento ou razão de ser que é a finalidade a que se dirige, sendo a *ratio legis* reveladora da valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma jurídica disciplina.

Por sua vez, o elemento sistemático “funda-se na circunstância de que um preceito jurídico não existe por si só, isoladamente, antes se encontrando ligado a vários outros de modo a constituírem todos eles um sistema”, podendo a sua confrontação “vir a revelar um nexo de subordinação, uma relação de analogia ou paralelismo (lugares paralelos) ou ainda um certo grau de conexão”.

Cfr. Parecer da Procuradoria-Geral da República, de 27 de Fevereiro de 2003, *in Diário da República*, IIª série, de 5 de Agosto de 2004, que, aliás, aqui se segue de perto.

3.

Voltando à referida questão dos autos, o Ministério Público socorre-se essencialmente do elemento literal de interpretação que - há-de reconhecer-se - favorece a sua tese (ainda que não seja definitivamente determinante, como se verá).

Na verdade, a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão «facturas falsas», separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar:

a) Quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio «designadamente», com a utilização de facturas falsas;

e

b) Ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto da respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção coordenativa copulativa «e» para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” - expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois - “designadamente” - com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de indícios da prática de crime doloso - isto no que se refere, como é óbvio, à dita alínea c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações - cfr. artigos 87.º e ss. e 108.º e ss. do Regime Geral das Infracções Tributárias.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão, a lei quis, e bem, excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a *ratio*, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário uma restrição a um direito fundamental - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental - o de pagar impostos (cfr. CASALTA NABAIS, *cit.*, sobretudo p. 183 e ss. -, se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda, de acentuar a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. CASALTA NABAIS, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 19 e ss..

Aliás, a tese do Ministério Público tornaria inútil o preceituado nas alíneas a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na alínea c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

Dito de outro modo, se se acolhesse a posição do recorrente dispensar-se-ia o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações e a fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas mas exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a administração fiscal; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as outras situações em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado.

Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta - alínea a) - para depois a estender à avaliação directa - alínea c).

O recorrente baseia-se essencialmente na “intenção do legislador” que, face a jurisprudência contrária à interpretação legal que preconizava - o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004, recurso n.º 950/04 - veio alterar, através da Lei n.º 55-B, de 30 de Dezembro, a redacção do preceito ora em causa - dito n.º 1 - que ficou assim redigido, envolvendo agora as duas hipóteses separadamente:

«Artigo 63.º-B

(Acesso a informações e documentos bancários)

1. A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de um crime em matéria tributária;
- b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.»

Todavia e desde logo, há muito que estão em crise as teorias subjectivistas da interpretação jurídica encabeçadas por Heck: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador - mens legislatoris; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido - cfr. Baptista Machado, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63.º-B - e que, porventura - estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos - comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. *Fiscalidade*, n.º 21, pp. 124/125.

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, in *Lei Geral Tributária Anotada*, 3ª edição, p.320, “(...) será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável. A parte final desta alínea c) (...) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da alínea c) está conexas com a inicial referência a «crime doloso em matéria tributária», como mostra o advérbio «designadamente».”

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 22.

Como se refere na sentença recorrida, “cumprido ao Exmo. Sr. Director-Geral dos Impostos invocar e, depois, provar que no caso existiam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, (...) [sendo que] não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário no caso *sub iudicio*”.

É, aliás, no sentido exposto a mais recente jurisprudência que cremos uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, e também do Tribunal Central Administrativo.

Cfr. os acordãos do STA de 18 de Janeiro de 2006 recurso n.º 02/06, de 22 de Junho de 2005 recurso n.º 543/05, de 2 de Março de 2005 recurso n.º 1395/04, do TCA Norte de 20 de Dezembro de 2005 recurso n.º 494/04, de 17 de Novembro de 2005 recurso n.º 1047/05 e 4 de Novembro de 2004 e do TCA Sul de 14 de Março de 2006 recurso n.º 1066/06, de 10 de Janeiro de 2006, de 29 de Novembro de 2005, de 19 de Abril de 2005 recurso n.º 551/05, de 16 de Março de 2005 e de 22 de Fevereiro de 2005.

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

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos do disposto no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 281/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Maria de Fátima Pereira e Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso que Maria de Fátima Pereira, devidamente identificada nos autos, interpôs do despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e contas bancárias de que é titular, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

I – Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do artº 63ºB da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II – A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA, de 13/10/04- Proc. 950/04) veio a alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

IV – Dado que existem nos autos factos concretos indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT.

V – Violou assim a sentença recorrida o disposto na referida norma – artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 28/12.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 148 e segs., que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

Não foram colhidos vistos, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. artºs 713º, nº 6 e 726º do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste na interpretação que deve ser dada ao artº 63º-B, nº 2, al. c) da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 30-G/00 de 29/12.

Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA no acórdão de 13/10/04, rec. nº 950/04 que, não merecendo qualquer censura na sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Dispõe o preceito legal que “a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta... quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Magistrado recorrente, em defesa da sua tese, socorre-se, essencialmente, da interpretação literal da referida norma, que a parece favorecer, muito embora não pareça ser definitivamente determinante, como se verá.

“Na verdade a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão “facturas falsas”, separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar a) quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio “designadamente”, com a utilização de facturas falsas, e b) ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto de respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção copulativa “e” para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” – expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois – designadamente – com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de graves indícios da prática de crime doloso – isto no que se refere, como é óbvio, à dita al. c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações – cfr. arts. 87º e segts. e 108º e segts. do RGIT.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão a lei quis e bem excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental – art. 26º, nº 1 da CRP – justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. – se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, págs. 19 e segts..

Aliás, a tese da Fazenda Pública (leia-se Ministério Público) tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

... a interpretação que a A.F. faz daquele dispositivo legal dispensaria o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações. A fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas nem exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a A.F.; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art.63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, LGT Anotada, 2ª edição, em adenda, "...será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possa estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) ... não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexas com a inicial referência a "crime doloso em matéria tributária", como mostra o advérbio "designadamente".

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, pág. 22."

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 18/1/06, in rec.nº 2/06.

4 – Por último, sempre acrescentaremos que não colhe o argumento que o Magistrado recorrente pretende retirar da nova redacção que foi dada ao preceito em apreciação pela Lei nº 55-B/04 de 31/12.

Na verdade, se o legislador sentiu, a necessidade de individualizar cada uma das duas situações possíveis de derrogação do sigilo bancário (al. a) quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e al. b) quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado) isso só pode ser, agora, interpretado no sentido de que o pensamento legislativo anterior apontava para a exigência cumulativa das duas referidas situações.

Assim, no caso dos autos, não tendo o Director-Geral dos Impostos logrado demonstrar os pressupostos de facto que lhe permitiam decidir pela derrogação do sigilo bancário, designadamente a prática pelo recorrido de crime doloso em matéria tributária, a sentença recorrida não merece censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* – *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Derrogação do sigilo bancário. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da Lei Geral Tributária. Quantificação ou determinação da matéria colectável.

Sumário:

I — A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar «quando

existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas», e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

II — O vocábulo de carácter exemplificativo «designadamente» abrange e refere-se tanto às facturas falsas como às situações referidas na parte final do mesmo segmento normativo.

III — Pelo que a dita derrogação só pode ser admitida quando, e sempre que, «existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária».

IV — E relacionados com a quantificação ou determinação da matéria colectável do contribuinte, como logo resulta da inserção do preceito, no título III da Lei Geral Tributária, referente ao procedimento tributário, e não no título V, relativo às infracções fiscais.

Processo n.º 324/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Sílvia dos Reis de Brito e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que deu provimento ao recurso interposto por Sílvia dos Reis de Brito de despacho proferido pelo Director-Geral dos Impostos, de 28 de Outubro de 2005, "que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e todas as contas bancárias de que é titular".

Fundamentou-se a decisão recorrida, no que ora importa, em que, o "Sr. Director-Geral dos Impostos não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário no caso *sub iudicio*", previstos no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da Lei Geral Tributária (L.G.T.): a existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, subordinante da prática de "factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado".

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou, então, no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 – processo n.º 950/04), veio alterar a redacção do preceito através da Lei n.º 55-B/2004, de 31 de Dezembro, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária, como claramente resulta da matéria de facto provada -, constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T..

IV. Violou assim a douta sentença recorrida o disposto na referida norma - artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pela Autora e plenamente válido o acto impugnado.

Concluindo, por sua vez, a recorrida:

A) No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário à compradora, ora recorrida.

B) As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas à compradora, ora recorrida, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C) A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D) Na conduta da compradora não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E) O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F) As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G) A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT e do n.º 2 do artigo 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H) A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 63º-B da LGT e no n.º 2 do artigo 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I) Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito que V. Exas. muito doutamente suprirão, deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida, fazendo-se, assim, inteira Justiça.

Em sede factual, vem apurado que:

A Recorrente, em 13-03-2003, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T2, designada pela Letra “J”, correspondente ao 4.º andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria,

Lote G, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o artigo 10.037, Fracção “G”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Lda., pelo preço acordado de € 99.759,58.

Naquela data de 13-03-2003, em que realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de €37.409,84, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

A Recorrente, no dia 07-05-2003, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de €99.759,58 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 520/496/2003, que pagou na competente Tesouraria.

A Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 09-05-2003, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 62.349,74.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

A Recorrente negociou a compra deste apartamento pelo preço de € 99.759,58, tendo de entregar como sinal e princípio de pagamento o montante de € 37.409,84, no acto da assinatura do respectivo contrato promessa de compra e venda, o que efectivamente cumpriu.

A Recorrente pediu ao BANIF - Banco Internacional do Funchal, S. A. que a finançasse com um empréstimo do montante de € 85.000,00 para além do mais pagar o remanescente do preço deste apartamento que ia comprar pelo preço de €89.789,62, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto às taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes substancialmente superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção do Recorrente.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da interpretação da norma constante no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c) da L.G.T., na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta (...) quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;»

1.

Como é entendimento generalizado, o sigilo bancário tem como escopo, simultaneamente, a salvaguarda de interesses públicos e privados.

«Os primeiros têm a ver com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de

confiança nas instituições que a exercem, que se revela de importância fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia e, em especial, no domínio do incentivo ao aforro”.

E os segundos com o facto de que “a finalidade do instituto do segredo bancário é também o interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro é a garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca.

Com o sigilo bancário, o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados”.

Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995, *Colectânea*, 31.º vol., 1995, p. 371 e ss., que, aliás, aqui se seguiu de perto.

Assim, o segredo ou sigilo bancário dimana da boa fé e é condição *sine qua non* do negócio bancário, pelo que não pode confinar-se a uma natureza contratualista bilateral, antes tendo a ver com direitos de personalidade e inerente tutela constitucional.

Nos termos da jurisprudência do Tribunal Constitucional, o sigilo bancário integra-se, pois, na própria intimidade da vida privada - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - pelo que, aí, se justificará numa intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os respectivos mecanismos do direito processual.

Doutrina reiterada no recente acórdão de 2 de Novembro de 2005, *in Diário da República*, 2.ª Série, de 21 de Dezembro de 2005.

Para outros, porém, o bem jurídico protegido é apenas o da reserva da privacidade, o que consentirá uma maior compressão, em função de valores ou interesses supra-individuais, justificando-se então mais facilmente o dever de cooperação das instituições de crédito, nomeadamente para com a Administração Fiscal, com base na necessidade de harmonizar esses valores com o dever fundamental de pagar impostos e com as exigências sociais de arrecadar justa e atempadamente as receitas fiscais.

Cfr. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 616-619 e SALDANHA SANCHES, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377/379.

Como se refere no mesmo aresto, “tendo em conta a extensão que assume na vida moderna o uso de depósitos bancários em conta corrente, é, pois, de ver que o conhecimento dos seus movimentos activos e passivos reflecte grande parte das particularidades da vida económica, pessoal ou familiar dos respectivos titulares. Através da investigação e análise das contas bancárias, torna-se, assim, possível penetrar na zona mais estrita da vida privada. Pode dizer-se, de facto, que, na sociedade moderna, uma conta corrente pode constituir “a biografia pessoal em números” - cfr. 7.2 *in fine*.

O segredo bancário constitui, assim, um dever geral de conduta, a observar pelas instituições de crédito e seus representantes, um princípio de ética profissional, que tem como principal finalidade a eficaz protecção do consumidor de serviços financeiros, nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16 de Abril de 1998, *Colectânea*, tomo 2.º, pp. 37-38.

Todavia, o segredo bancário não é um direito absoluto, antes podendo sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses também constitucionalmente protegidos: cooperação

com a justiça, combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, dever fundamental de pagamento dos impostos, etc.

2.

Por outro lado, e como é sabido, na actividade interpretativa, a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simultaneamente, seu ponto de partida e seu limite - cfr. o artigo 9.º do Código Civil.

Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa.

Cfr. FRANCISCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 4ª edição, tradução de Manuel Andrade, p. 128.

Pelo que, para se fixar o sentido e alcance da norma jurídica, intervêm, para além, desde logo, do elemento gramatical (o texto ou letra da lei), elementos vários que a doutrina vem considerando: de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

Consiste este na razão de ser da lei (*ratio legis*), no fim visado pelo legislador ao editar a norma.

Como escreve BAPTISTA MACHADO, *in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. 182-183, “o conhecimento desse fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico-social que motivou a “decisão” legislativa (*ocasio legis*) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma. Basta lembrar que o esclarecimento da *ratio legis* nos revela a “valoração” ou a ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela solução que a norma exprime. Sem esquecer, ainda, que, pela descoberta daquela “racionalidade” que (por vezes inconscientemente) inspirou o legislador na fixação de certo regime jurídico particular, o intérprete se apodera de um ponto de referência que ao mesmo tempo o habilita a definir o exacto alcance da norma e a adivinhar outras situações típicas com o mesmo ou com diferente recorte”.

Toda a norma assenta, pois, num certo fundamento ou razão de ser que é a finalidade a que se dirige, sendo a *ratio legis* reveladora da valoração ou ponderação dos diversos interesses que a norma jurídica disciplina.

Por sua vez, o elemento sistemático “funda-se na circunstância de que um preceito jurídico não existe por si só, isoladamente, antes se encontrando ligado a vários outros de modo a constituírem todos eles um sistema”, podendo a sua confrontação “vir a revelar um nexo de subordinação, uma relação de analogia ou paralelismo (lugares paralelos) ou ainda um certo grau de conexão”.

Cfr. Parecer da Procuradoria-Geral da República, de 27 de Fevereiro de 2003, *in Diário da República*, IIª série, de 5 de Agosto de 2004, que, aliás, aqui se segue de perto.

3.

Voltando à referida questão dos autos, o Ministério Público socorre-se essencialmente do elemento literal de interpretação que - há-de reconhecer-se - favorece a sua tese (ainda que não seja definitivamente determinante, como se verá).

Na verdade, a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão «facturas falsas», separando

a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar:

a) Quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio «designadamente», com a utilização de facturas falsas;

e
b) Ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto da respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção coordenativa copulativa «e» para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” - expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois - “designadamente” - com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de indícios da prática de crime doloso - isto no que se refere, como é óbvio, à dita alínea c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações - cfr. artigos 87.º e ss. e 108.º e ss. do Regime Geral das Infracções Tributárias.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão, a lei quis, e bem, excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a *ratio*, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário uma restrição a um direito fundamental - artigo 26.º, n.º 1 da Constituição - justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental - o de pagar impostos (cfr. CASALTA NABAIS, *cit.*, sobretudo p. 183 e ss.) -, se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada,

caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda, de acentuar a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. CASALTA NABAIS, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 19 e ss..

Aliás, a tese do Ministério Público tornaria inútil o preceituado nas alíneas a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na alínea c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

Dito de outro modo, se se acolhesse a posição do recorrente dispensar-se-ia o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações e a fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas mas exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a administração fiscal; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as outras situações em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado.

Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta - alínea a) - para

O recorrente baseia-se essencialmente na “intenção do legislador” que, face a jurisprudência contrária à interpretação legal que preconizava - o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004, recurso n.º 950/04 - veio alterar, através da Lei n.º 55-B, de 30 de Dezembro, a redacção do preceito ora em causa - dito n.º 1 - que ficou assim redigido, envolvendo agora as duas hipóteses separadamente:

«Artigo 63.º-B

(Acesso a informações e documentos bancários)

1. A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de um crime em matéria tributária;
- b) Quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.»

Todavia e desde logo, há muito que estão em crise as teorias subjectivas da interpretação jurídica encabeçadas por Heck: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador - *mens legislatoris*; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido - cfr. Baptista Machado, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63.º-B – e que, porventura – estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos – comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. *Fiscalidade*, n.º 21, pp. 124/125.

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da L.G.T., por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, in *Lei Geral Tributária Anotada*, 3ª edição, p.320, “(...) será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável. A parte final desta alínea c) (...) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da alínea c) está conexcionada com a inicial referência a «crime doloso em matéria tributária», como mostra o advérbio «designadamente».”

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, *Fiscalidade*, n.º 10, p. 22.

Como se refere na sentença recorrida, “cumpre ao Exmo. Sr. Director-Geral dos Impostos invocar e, depois, provar que no caso existiam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, (...) [sendo que] não logrou demonstrar os pressupostos de facto que o habilitavam a decidir pela derrogação do sigilo bancário na casa *sub iudicio*”.

É, aliás, no sentido exposto a mais recente jurisprudência que cremos uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, e também do Tribunal Central Administrativo.

Cfr. os acórdãos do STA de 18 de Janeiro de 2006 recurso n.º 02/06, de 22 de Junho de 2005 recurso n.º 543/05, de 2 de Março de 2005 recurso n.º 1395/04, do TCA Norte de 20 de Dezembro de 2005 recurso n.º 494/04, de 17 de Novembro de 2005 recurso n.º 1047/05 e 4 de Novembro de 2004 e do TCA Sul de 14 de Março de 2006 recurso n.º 1066/06, de 10 de Janeiro de 2006, de 29 de Novembro de 2005, de 19 de Abril de 2005 recurso n.º 551/05, de 16 de Março de 2005 e de 22 de Fevereiro de 2005.

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

Sem custas.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Reclamação graciosa. Forma. Condição de procedibilidade.

Sumário:

I — Embora os meios tutelares não judiciais se rejam pelo princípio da informalidade, o interessado não pode deixar de manifestar, inequivocamente, a sua pretensão, de modo a que a administração possa avaliar a tempestividade do pedido, adoptar a tramitação procedimental adequada, respeitar os direitos que a lei confere ao interessado no âmbito desse procedimento, instruí-lo adequadamente, e submetê-lo à decisão final do seu órgão para tanto competente.

II — Impondo a lei, como condição para a impugnação judicial de um acto, que o contribuinte reclame graciosa e previamente, não satisfaz essa condição um requerimento que, pelo serviço aonde foi entregue, pela entidade a quem foi dirigido, pelos termos em que foi redigido, e pela pretensão formulada, não dê a entender à administração que se trata de uma reclamação graciosa — que é um dos procedimentos típicos regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Processo n.º 668/05-30.

Recorrente: G.A.FUND-L SICAV, FUNDO DE INVESTIMENTO.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **G. A. - FUND-L SICAV, FUNDO DE INVESTIMENTO**, com sede no Luxemburgo, recorre da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que absolveu da Instância a Fazenda Pública na «impugnação judicial versando sobre o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra retenção na fonte efectuada em 19/08/1999».

Formula as seguintes conclusões:

«1

O procedimento de Reclamação Graciosa abriu-se com a iniciativa do contribuinte traduzida na apresentação do respectivo requerimento, o que sucedeu em... (cfr. doc....), e não em data não precisada como decorre do conteúdo da Douta Sentença Recorrida;

2

O requerimento apresentado claramente tem a natureza de “Reclamação Graciosa”, na medida em que através do mesmo o substituído põe em causa a legalidade das retenções na fonte e através do mesmo, e com fundamento nessa ilegalidade, o substituído requereu o respectivo reembolso.

3

De facto, do conteúdo do Requerimento (cfr. doc. 4 junto à petição inicial) resulta claramente que o mesmo tem a natureza de Reclamação Graciosa.

4

Se o órgão a quem foi dirigido o requerimento não tinha competência para apreciar e decidir sobre requerimento de Reclamação Graciosa, *i. e.*, não tinha competência para apreciar a legalidade das retenções na fonte, e decidir sobre o seu reembolso, o mesmo deveria ter invocado a sua incompetência, e remetido o processo para o órgão competente.

5

Se o órgão a quem o requerimento de reclamação Graciosa foi dirigido e apresentado, assim não o fez, é porque reconheceu que teria poderes de cognição e de decisão sobre a matéria suscitada.

6

Pelo que ao decidir como decidiu, implicitamente, o órgão da Administração Tributária a quem o requerimento foi dirigido, reconheceu estarem reunidos os pressupostos básicos de que depende o seu dever de decidir, tendo-se consequentemente aberto o procedimento de Reclamação Graciosa, e sobre a mesma tomado uma decisão.

7

Deste modo, pode e deve-se concluir que a Doutra Sentença Recorrida claramente violou o disposto nos artigos 33º, 34º 54º, 74º, 158º do CPA, arts. 44º, 68º, 69º, 70º e 132º do CPPT, e arts. 54º e 61º da LGT.

Nestes termos e nos melhores de direito (...), o presente recurso deverá ser considerado como procedente, por provado, revogando-se em consequência a Doutra Sentença Recorrida, com as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois o «requerimento/exposição documentado a folhas 23/24 [não tem] a natureza de uma “Reclamação Graciosa”, como pretende o Impugnante/Recorrente, [mas a] de um simples requerimento a solicitar o reembolso», sendo «incontornável que a impugnação deduzida ao abrigo do artigo 132º nº 4 do CPPT só é admissível se precedida de reclamação graciosa para o órgão periférico regional da administração tributária, *ut n.º 3 do mesmo preceito*».

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

2. Sem apartar a matéria de facto em capítulo próprio, a sentença impugnada não deixou de estabelecer que «segundo o documento de fls. 23 dos autos, que aqui se dá como provado, a impugnante, em data que não é possível concretizar, expôs os seus fundamentos e requereu [ao Director do Serviço de Benefícios Fiscais] o reembolso do montante retido na fonte, correspondente aos juros de cupão dos valores imobiliários representativos da dívida pública nacional, no valor de 11.917,81€».

3.1. Partindo do facto transcrito no antecedente ponto 2., entendeu a sentença que à impugnação judicial deduzida pela recorrente faltava

uma condição de procedibilidade, «porquanto a impugnação do acto de liquidação só pode ocorrer após reclamação graciosa para o órgão competente e respectiva decisão», reclamação que, no caso, não existiu, pois «não tendo [o requerimento da recorrente] sido dirigido ao órgão competente não deu início ao procedimento de reclamação graciosa respectivo. Não houve abertura do procedimento, pois nunca este foi instaurado, nem seguiu os trâmites normais da reclamação. Sem abertura do respectivo procedimento de reclamação graciosa tal como está prevista no CPPT, este nunca chegou a existir».

A recorrente diverge deste julgamento, embora aceite que é condição da impugnação a prévia reclamação graciosa, considerando que «o requerimento apresentado claramente tem a natureza de “Reclamação Graciosa”, na medida em que através do mesmo o substituído põe em causa a legalidade das retenções na fonte e através do mesmo, e com fundamento nessa ilegalidade, o substituído requereu o respectivo reembolso».

3.2. A reclamação graciosa é um dos meios tutelares não judiciais, que serve para obter, pela via administrativa, o mesmo resultado a que pode chegar-se através da impugnação judicial dos actos tributários: a sua anulação, por qualquer dos fundamentos capazes de conduzir à sua anulação judicial.

Não se tratando de um processo judicial, o respectivo requerimento não é dirigido a um tribunal, mas a uma autoridade administrativa, que a lei não deixou à escolha do reclamante, antes expressamente aponta: é o «órgão periférico regional da administração tributária», sendo a reclamação, quando escrita, entregue «no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação», (artigo 73º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT), e decidida, em princípio, pelo «dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço» – artigo 75º nº 2 do CPPT.

A apresentação de uma reclamação graciosa dá início a um procedimento típico, regulado nos artigos 68º e seguintes do CPPT, que, além da instauração, compreende as fases da instrução e da decisão.

Apesar da informalidade que rege estes procedimentos, designadamente, a forma por que os interessados devem dirigir-se à Administração, o certo é que, para que a pretensão do particular seja devidamente atuada, instruída e decidida, é imprescindível que o requerimento inicial, quando escrito, deixe perceber o que pretende o seu autor, e através de que meio.

Porque, além dos meios tutelares tipificados – a revisão da matéria colectável (artigo 91º e seguintes da Lei Geral Tributária - LGT), a dos actos tributários (artigo 78º e seguintes da LGT), e do recurso hierárquico (artigo 80º e seguintes da LGT) – o contribuinte é livre de dirigir exposições e requerimentos avulsos, solicitando uma qualquer providência da Administração, ou apresentando uma queixa, ou pedindo uma informação – *vd.*, designadamente, o artigo 56º nº 1 da LGT. É preciso, pois, que o interessado faça transparecer com clareza bastante o que pretende, de quem, e por que modo, até para que a Administração possa avaliar a tempestividade do pedido, adoptar a tramitação procedimental adequada, respeitar os direitos que a lei confere ao interessado no âmbito desse procedimento, e submetê-lo à decisão final do seu órgão para isso competente.

A recorrente afirma, no artigo 6º das suas alegações de recurso, que tudo o que contesta, na sentença impugnada, «é que se possa concluir sem mais, que a não apresentação da Reclamação Graciosa junto do órgão competente determina que o procedimento de reclamação graciosa não seja aberto».

Estamos perante uma visão algo redutora do que se diz na sentença e, até, do âmbito da discordância da própria recorrente, como no-lo revela o teor integral da sua alegação e das conclusões que dela retira.

Na realidade, a sentença foi mais além do que afirmar que não estava perante uma reclamação graciosa porque o requerimento não fora entregue ao órgão competente para o receber:

Caracterizou o procedimento pela natureza do pedido formulado – a «anulação total ou parcial dos actos tributários» –, pela identidade do órgão a quem é dirigido – o «órgão periférico regional da administração tributária» –, e pela daquele a quem é apresentado o requerimento e a quem cabe a instrução – o «órgão periférico local da área do domicílio, da situação dos bens ou da liquidação».

E, tendo presente que a agora recorrente dirigiu o seu «requerimento/exposição ao Director do Serviço de Benefícios Fiscais da DGCI», a quem «requereu o reembolso do montante retido na fonte», concluiu que «não tendo [o requerimento] sido dirigido ao órgão competente não deu início ao procedimento de reclamação graciosa respectivo», requisito necessário para a abertura da impugnação judicial (ponto este, último, em que a recorrente expressamente aceita o decidido).

Não foi, pois, só a circunstância de o requerimento da recorrente não ter sido apresentado «junto do órgão competente» que levou a concluir que se não estava perante uma reclamação graciosa. Foi todo um conjunto de factos que (embora alguns deles pela sentença deixados na sombra) a levou a tal conclusão: a entrega em órgão diverso do que o devia receber e instruir; o não estar dirigido ao órgão que o devia decidir; a formulação de um pedido atípico, diferente do próprio da reclamação graciosa.

Por isso a sentença não censurou o órgão da Administração que recebeu o requerimento por o não ter encaminhado para o órgão próprio, a fim de ser instaurado como procedimento de reclamação graciosa e merecer, a final, a devida decisão do órgão competente.

Ora, no caso, não se tratava, para a recorrente, de obter uma qualquer decisão administrativa sobre a sua pretensão, mas de percorrer uma via administrativa que a lei lhe impunha para poder impugnar judicialmente a retenção na fonte.

Sendo a reclamação graciosa configurada como necessária para abrir a via contenciosa pelo artigo 132º do CPPT – e já se viu que, neste pormenor, a recorrente não diverge da sentença que ataca –, forçoso era que a recorrente apresentasse essa reclamação, e não um outro qualquer requerimento, (mesmo que com este pudesse obter decisão administrativa favorável à sua pretensão, o que dispensaria o recurso aos tribunais). Mais do que isso, era, também, imperioso que o fizesse dentro do prazo estabelecido no já referido artigo 132º.

Estava, pois, a recorrente obrigada a iniciar, em devido tempo, o procedimento de reclamação graciosa, manifestando, de modo inequívoco, ser esse o seu desiderato. E esse modo inequívoco passava por apresentar o requerimento no órgão que as disposições legais privativas da reclamação graciosa definem como competente para o receber e instruir; dirigi-lo ao órgão que as mesmas disposições indicam como

competente para a decisão; e formular um pedido claramente coerente com o escopo da reclamação graciosa «a anulação total ou parcial dos actos tributários», na expressão do artigo 68º nº 1 do CPPT.

De outro modo, e ao não usar, sequer, a expressão «reclamação graciosa», a recorrente arriscava-se a que o seu requerimento não fosse interpretado como tal, e a que se lhe não abrisse a via contenciosa. Tudo sem que pudesse (possa) censurar-se a Administração, além do mais porque, como se lê no parecer do Ministério Público, «vários são meios previstos na lei para os sujeitos passivos apresentarem as suas pretensões à Administração», não sendo «exigível que a Administração Tributária adivinhe que o Sujeito Passivo tem intenção de utilizar um meio (no caso, a “Reclamação Graciosa”), se dos termos em que está vazada a pretensão – um simples requerimento a solicitar o reembolso – não se lobriga tal desiderato».

Não está aqui em causa a competência de quem decidiu: o que importa é saber se a recorrente despoletou um procedimento administrativo tipificado – a reclamação graciosa – como condição de acesso a um processo judicial também tipificado – a impugnação.

Pelas razões que se viram, os fundamentos do recurso, expressos nas conclusões formuladas pela recorrente, não são de molde a fazer-nos divergir da resposta dada pela sentença.

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 em 50% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Abril de 2006.

Assunto:

Verificação de créditos. Privilégio creditório. Artigo 240.º do CPPT. Título executivo. Juros de mora. Artigo 46.º, n.º 2, do CPC.

Sumário:

- I — *Nos termos do artigo 240.º do CPPT podem reclamar os seus créditos os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados.*
- II — *Este artigo deve ser interpretado amplamente de modo a terem-se por abrangidos, na respectiva estatuição legal, não apenas os credores que gozem de garantia real mas também aqueles que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégio creditório.*
- III — *Consideram-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante — artigo 46.º, n.º 2, do CPC.*

IV — *A reclamação tem por base um título exequível — artigo 865.º, n.º 2, do CPC — pelo que os juros peticionados nele estão abrangidos.*

V — *Porém, os juros a considerar, na reclamação de créditos, são apenas os inscritos no respectivo registo.*

Processo n.º 1110/05-30.

Recorrentes: Centro Distrital de Segurança Social de Braga e Pinheiro & Oliveira, L.^{da}

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, que correm termos pelo TAF de Braga, e em que é executado Ferreira & Macedo, Ld., vieram interpor recurso os reclamantes Centro Distrital de Segurança Social de Braga e Pinheiro & Oliveira, Ld.

Aquele interpôs recurso para o STA. Este para o TCA.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, pelo que subiram os autos a este Supremo Tribunal.

São as seguintes as conclusões das alegações de recurso apresentadas pelo **Centro Distrital de Segurança Social de Braga**:

A. O recorrente reclamou créditos por contribuições e respectivos juros de mora, ao abrigo do disposto no art. 240º do C.P.P.T., no âmbito do processo de execução fiscal em epígrafe identificado.

B. Porém, a douta sentença de Verificação e Graduação de Créditos, não admitiu a referida reclamação de créditos na parte em que esta excede a quantia garantida por penhora registada na Conservatória do Registo Predial competente, por entender que no processo de execução fiscal, os créditos da Segurança Social que não gozem de garantia real, não podem ser reclamados, ao abrigo do art. 240º do CPPT.

C. No entanto, os créditos da Segurança Social por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário geral, nos termos dos art.ºs. 10º e 11º do Decreto Lei n. 103/80, de 9 de Maio.

D. Sendo que “o privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros”, art. 733º CC

E. Assim, pode e deve o recorrente reclamar os seus créditos que gozam da garantia decorrente da existência de privilégio creditório, ainda que não disponha de quaisquer outras garantias reais sobre o património do executado/devedor.

F. Aliás, não se compreenderia a razão da existência de tais privilégios, pois que, não podendo os créditos respectivos ser reclamados, não poderiam os privilégios ser concretizados, deixando de ter qualquer efeito útil a sua consagração legal.

G. Diversa e muito considerável Jurisprudência tem entendido no sentido das reclamações de créditos da Segurança Social, apresentadas ao abrigo do art. 240º do CPPT, serem admitidas e devidamente verificadas e graduadas, conforme Acórdãos referidos no art. 9 das alegações.

H. Refira-se, ainda, que o artigo 246º do C.P.P.T. estipula que na reclamação de créditos observar-se-ão as disposições do Código do Processo Civil.

I. Sendo que, a recente alteração ao Código de Processo Civil, designadamente aos artigos 864º, n. 3, e 865º, operada por força do Decreto-lei n. 38/2003, de 8 de Março, é manifestamente esclarecedora no que toca à matéria em análise.

J. Pois, o n. 1 do art. 865º, do C.P.C., mantém a sua redacção ao dispor que só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos..

K. No entanto, o seu novo n. 4, alíneas a), b) e c), ao estabelecer taxativamente as situações em que não são admitidas as reclamações de créditos dos credores que gozam de privilégio creditório geral, mobiliário ou imobiliário, admite de forma expressa que os credores que beneficiam de tais privilégios podem reclamar os seus créditos (exceptuando as situações previstas nas mencionadas alíneas).

L. Assim, conclui-se que os créditos da Segurança Social que gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário geral, nos termos previstos no Decreto lei n. 103/80, de 9 de Maio, podem ser reclamados no âmbito das execuções cíveis por força da legislação vigente e também no âmbito das execuções fiscais nos termos do disposto nos artigos 240º e 246º do CPPT e art. 865º do CPC.

M. Pelo exposto e, salvo melhor opinião, a douta sentença recorrida incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos artigos 240º, n. 1, e 246º do CPPT e 865º do CPC.

Por sua vez, são do seguinte teor as conclusões das alegações de recurso apresentadas pela reclamante **Pinheiro & Oliveira, Ld**:

1. Conforme se alcança de fls... dos autos, o crédito reclamado pela recorrente foi liminarmente admitido.

2. E, tendo sido efectuadas as devidas notificações, tal crédito não foi impugnado, quer pela executada, quer pelos restantes intervenientes.

3. O processo de concurso de credores é cominatório pleno - artº 868º, n. 4 do CPC), pelo que não tendo sido impugnada a reclamação apresentada pela ora recorrente, tem de se considerar integralmente reconhecido o seu crédito.

4. Só os credores que gozam de garantia real sobre os bens penhorados podem reclamar o pagamento dos seus créditos pelo produto desses bens, o que traduz apenas e só uma condição para o credor efectuar tal reclamação.

5. Porém, como refere o n. 2 do art. 865º do CPC. “a reclamação terá por base um título executivo”.

6. Ou seja, o valor do crédito a ser reconhecido será determinado pelo título executivo que serve de base à reclamação, e não como decidiu o Tribunal *a quo* pela quantia penhorada.

7. E, atento o título executivo que serviu de base à reclamação apresentada pela ora recorrente, esta tem de ser paga pela quantia exequenda e juros até integral pagamento.

8. A recorrente reclamou nestes autos precisamente o capital e os juros de mora vencidos até à data da apresentação da reclamação, como lhe é devido.

9. É também preciso não olvidar que atento o disposto na al. 1) do art. 95º do Código de Registo Predial, no extracto da inscrição de penhora e arresto contém apenas a data destes factos e a quantia exequenda

ou por que se promove o arresto, não se fazendo menção dos juros vincendos.

10. Pelo que, atento o título executivo que serve de base à reclamação, deverá ter-se por admitida e reconhecida a quantia total reclamada pela ora recorrente, uma vez que a mesma corresponde ao capital e juros de mora que lhe são devidos.

11. A douda decisão recorrida violou, nomeadamente o disposto nos art's 865º e 868º do CPC e art. 95º, n. 1, al. I) do Cód. Registo Predial.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso interposto por Pinheiro & Oliveira Ld. contém matéria de facto, razão por que o STA é hierarquicamente incompetente para dele conhecer. A não se entender assim, então impõe-se ampliar a matéria de facto.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. São duas as questões prévias a analisar: a primeira tem a ver com a alegada incompetência hierárquica deste STA. A segunda tem a ver com a necessidade de ampliar a matéria de facto. Apreciemos cada questão de per si, sendo que só se apreciará a segunda questão caso a primeira não obtenha provimento.

2.1. Da alegada incompetência hierárquica

A primeira questão a apreciar tem a ver, como acima dissemos, com a alegada incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Questão que, como vimos, foi suscitada pelo EPGA.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art's. 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.

Vejamus 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.

Vejamus então.

Escreveu o EPGA no seu doudo parecer:

“Na sentença, o Mm. Juiz estabeleceu que o crédito titulado é de 24.849, 54 €, mas só reconheceu e graduou 21.244,57 €, com o fundamento de que é este o valor que consta da certidão de registo predial.

“... o recorrente sustenta que lhe deve ser reconhecida e graduada a diferença entre aquelas quantias, porque tal diferença corresponde a juros sobre a quantia exequenda, ou melhor, sobre a dívida, e os reclamou.

“Ora esta afirmação de facto faz falecer a competência deste STA ...”.

Que dizer?

Pois bem. Afigura-se-nos que, sendo embora certo que estamos perante indicações numéricas, logo factuais, a controvérsia que se gera entre o recorrente e o Mm. Juiz *a quo* prende-se não com divergência sobre factos, mas sobre a inclusão – ou não – de determinadas quantias nessa graduação.

Assim, e salvo o devido respeito pela posição expressa, é de concluir que não estamos perante uma controvérsia em matéria de facto.

Assentamos pois que o recurso em causa versa apenas matéria de direito, pelo que improcede a questão prévia suscitada pelo MP.

2.2. Da ampliação da matéria de facto.

No tocante a este ponto, escreve o EPGA:

“Se, porém, se entender que a questão da competência não se pode colocar, então haverá que mandar ampliar adequadamente a matéria de facto, em ordem a saber-se se aquela diferença corresponde ou não a juros e se estes foram ou não reclamados”.

Também aqui não nos parece que importe ampliar a matéria de facto.

Na verdade, analisada a acção executiva junta aos autos, fácil é constatar que a quantia originariamente em dívida era de Esc. 3.740.000\$00, sendo a quantia restante respeitante a juros de mora que sucessivamente se vão vencendo. E que à data da propositura da acção executiva eram de 286.126\$00 – Vide art's 1º e 5º da petição executiva e art. 2º da petição de reclamação de créditos (fls. 16 a 20).

Assim, como é evidente, são diversos os montantes considerados na data da propositura da acção executiva, na data da inscrição na Conservatória do arresto (fls. 29) e na data da propositura do pedido de reclamação e graduação de créditos. Sendo que a única variável são compreensivelmente os juros de mora.

3. Apreciemos agora os recursos interpostos.

Que são dois: um, interposto pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. O outro, interposto por Pinheiro & Oliveira, Ld.

3.1. Do recurso interposto pela Segurança Social.

Segundo o Mm. Juiz *a quo* o crédito que goze de privilégio imobiliário geral, mas não disponha de qualquer garantia real não pode ser reclamado em execução fiscal ao abrigo do n. 1 do art. 240º do CPPT, pelo que os créditos da Segurança Social que não gozem de garantia real não podem ser reclamados.

E daí que não tenha admitido a reclamação de créditos apresentada pela Segurança Social, na parte em que excede a quantia penhorada e constante do Registo Predial. Concretamente, e reportando-nos aos seus dizeres, apenas graduou “os créditos da segurança social exigidos no processo de execução fiscal, bem como os garantidos pela penhora registada”.

Que dizer?

Dispõe o art. 240º do CPPT que “podem reclamar os seus créditos ... os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”.

Pois bem. Este artigo deve ser interpretado amplamente de modo a terem-se por abrangidos, na respectiva estatuição legal, não apenas os credores que gozem de garantia real mas também aqueles que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégio creditório⁽¹⁾.

É uma doutrina que perfilhamos sem reserva e que leva em linha recta à procedência da pretensão da Segurança Social.

Na verdade, os créditos da Segurança Social beneficiam também de privilégio creditório, mobiliário geral e imobiliário, previsto nos art.ºs. 10.º e 11.º do DL n. 103/80, de 9 de Maio.

Ora, tendo a penhora incidido sobre um bem imóvel, deve concluir-se que os créditos respectivos gozam de privilégio creditório, e por isso devem ser graduado no lugar que lhe competir, que é o já reconhecido à segurança social na sentença respectiva.

3.2. Do recurso interposto pelo recorrente Pinheiro & Oliveira, Ld.

Quanto a este ponto, decidiu-se na sentença recorrida o seguinte:

“Considerando que o arresto foi efectuado pelo valor de Esc. 4.259.153\$00, cujo contravalor ... corresponde a € 21.244,57 ... será por este valor que o credor verá o seu crédito graduado, uma vez que só podem ser reclamados créditos com garantia real, logo, igualmente só poderão ser graduados créditos com esta garantia, pelo que só existe garantia real pelo valor constante do registo predial”.

E daí que, na parte decisória da sentença só tenha considerado aquela importância.

A isto obtémpera o recorrente, referindo que a reclamação terá por base um título executivo (art. 865.º, 2, do CPC), ou seja, o valor do crédito a ser reconhecido será determinado pelo título executivo que serve de base à reclamação, e não como decidiu o Tribunal *a quo* pela quantia penhorada. E, atento o título executivo que serviu de base à reclamação apresentada pelo ora Recorrente, este tem de ser pago pela quantia exequenda e juros até integral pagamento. Ora, o recorrente reclamou nestes autos precisamente o capital e os juros de mora vencidos até à data da apresentação da reclamação, como lhe é devido.

Mas o recorrente não tem razão.

É certo que “consideram-se abrangidos pelo título executivo os juros de mora, à taxa legal, da obrigação dele constante” – art. 46.º, 2, do CPC, pelo que se “a reclamação tem por base um título exequível” – art. 865.º, 2, do CPC – os juros peticionados nele estão abrangidos.

Porém, há que considerar que a garantia da penhora se baliza pelo valor inscrito no respectivo registo, pois os terceiros não podem ser surpreendidos com um valor nele não inscrito.

Podemos surpreender uma situação que pode ajudar a fazer perceber o raciocínio exposto.

Reportamo-nos concretamente ao art. 693.º, 2, do CC, que estatui que “tratando-se de juros, a hipoteca nunca abrange, não obstante convenção em contrário, mais do que os relativos a três anos”, exigindo o número seguinte o registo de uma nova hipoteca, em relação aos juros em dívida.

Ou seja, podem ser executados juros de mais de três anos, só que os mesmos são excluídos da garantia hipotecária.

Ora isto é assim na hipoteca, onde uma disposição especial fixa o valor dos juros a considerar no máximo de 3 anos.

No caso em apreço não há qualquer previsão legal para os juros.

Assim sendo, deve ser atendido apenas o valor constante do registo. Com isto fica assegurada a protecção de terceiros, que não podem ser surpreendidos com valores que não estão inscritos no respectivo registo.

Este recurso está pois votado ao insucesso.

Quanto à graduação, e no tocante à respectiva ordem, não vem a mesma impugnada.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pela Segurança Social e negar provimento ao recurso interposto por Pinheiro & Oliveira, Ld.

Assim, revoga-se a sentença recorrida no segmento em que limitou os créditos da Segurança Social aos exigidos no processo de execução fiscal, e aos garantidos pela penhora registada. Em consequência, atende-se e considera-se o crédito reclamado pela Segurança Social, sem a limitação imposta pelo Mm. Juiz. Assim, o crédito reclamado é graduado conjuntamente com o crédito exequendo da mesma Segurança Social.

Confirma-se, no mais a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente Pinheiro & Oliveira, Ld., fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Abril de 2006 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Acórdãos do STA de 27/10/2004 (rec. n. 822/04) e de 4/2/2004 (rec. n. 2078/03)

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Conflito negativo de competência. Competência territorial. Extinção do tribunal tributário de 1.ª instância.

Sumário:

I — Nos termos do artigo 10.º, n.os 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos pendentes nos extintos tribunais tributários de 1.ª instância transitaram para os novos tribunais administrativos e Fiscais, segundo a correspondente área de jurisdição.

II — O critério de distribuição de processos constante do seu n.º 3, baseado nas novas regras de competência territorial, apenas se aplica aos Tribunais Tributários de Lisboa, Loures e Sintra e Porto e Penafiel, respectivamente.

III — Dados os fins em vista e em função da ratio do preceito, aquele artigo 10.º é absolutamente imperativo, sobrepondo-se aos artigos 5.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, e 111.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Processo n.º 131/06-30.

Requerente: Ministério Público no conflito negativo de competência suscitado entre os TAF de Lisboa e Sintra.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem requerer a resolução do conflito de competência territorial entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e Sintra.

Alega, em síntese, que aqueles tribunais se denegaram mutuamente – atribuindo-a ao outro – a competência em razão do território para apreciação do recurso contencioso de anulação interposto por E.I.A. – Ensino, Investigação e Administração, S.A., com sede na antiga Fábrica da Pólvora de Barcarena, Oeiras, do acto de indeferimento tácito, do Director-Geral das Contribuições e Impostos, que recaiu sobre o recurso hierárquico que a mesma interpusera da decisão de indeferimento da reclamação de liquidações adicionais de IVA.

Não houve resposta nem alegações – artigos 118.º e 120.º, n.º 1 do Código de Processo Civil.

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

Como resulta dos autos, além do alegado que ficou referido, o dito recurso contencioso foi interposto em 19 de Dezembro de 2003 no então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, ao qual cabia efectivamente a competência para a apreciação do recurso já que, em Lisboa, tinha sede a autoridade recorrida – artigos 62.º, número 1, alínea e) e 63.º, número 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (E.T.A.F.) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

O Decreto-Lei n.º 325/03, de 29 de Dezembro, veio definir a sede, organização e área de jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais, concretizando o respectivo estatuto.

Dispondo o seu artigo 10.º, epígrafado «Extinção dos tribunais tributários de 1.ª instância e processos pendentes»:

«1 - A entrada em funcionamento dos novos tribunais tributários implica a extinção automática dos tribunais tributários de 1.ª instância existentes na respectiva área de jurisdição.

2 - Os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal tributário de 1.ª instância à data da respectiva extinção, transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.

3 - Os processos pendentes nos juízos tributários de Lisboa e Porto são redistribuídos pelos Tribunais Tributários de Lisboa, de Loures e de Sintra, e do Porto e de Penafiel, respectivamente, de acordo com as novas regras de competência territorial.»

Assim, com a entrada em funcionamento dos novos Tribunais Administrativos e Fiscais, foram automaticamente extintos os tribunais tributários de 1.ª instância - n.º 1.

Transitando os respectivos livros, processos e papéis findos, “assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal” extinto para os novos tribunais tributários “da correspondente área de jurisdição” - n.º 2.

Trata-se, aqui, de uma norma atributiva de jurisdição, que não de competência.

Os processos pendentes transitaram para os novos tribunais “da correspondente área de jurisdição”.

Todavia com uma especialidade - n.º 3: em Lisboa e Porto, “os processos pendentes” eram distribuídos pelos tribunais tributários de Lisboa,

Loures e Sintra, e do Porto e Penafiel, respectivamente, “de acordo com as novas regras de competência territorial”.

O que bem se compreende, dada a criação dos novos tribunais de Loures, Sintra e Penafiel.

Sublinhe-se que aquele n.º 3 se refere aos processos pendentes e às novas regras de competência territorial.

É que o elemento definidor da competência territorial deixou de ser a sede da autoridade recorrida, nos ditos termos, sendo, agora, a residência habitual ou sede do autor ou da maioria dos autores – artigo 16.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (C.P.T.A.).

Assim, nos termos do referido artigo 10.º, os processos que, em Lisboa e Porto, transitarem dos extintos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, para os novos Tribunais Administrativos e Fiscais, são distribuídos conforme à competência territorial estabelecida no n.º 3.

Segundo tais regras, é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra – porque a recorrente tem a sua sede em Barcarena, Oeiras – o competente para conhecer do recurso contencioso em causa, conforme mapa anexo ao Decreto-Lei n.º 325/03.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo.

Cfr. os Acórdãos de 9 de Fevereiro de 2005, recurso n.º 983/04, de 2 de Fevereiro de 2005, recursos n.ºs 851/04 e 758/04, de 27 de Outubro de 2004, recurso n.º 479/04, de 22 de Junho de 2005, recurso n.º 253/05 e de 4 de Maio de 2005, recurso n.º 854/04.

Certo que o artigo 5.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, que aprovou o C.P.T.A. – n.º 1 – veio dispor que este se não aplica aos processos pendentes à data da sua entrada em vigor, aliás com as ressalvas constantes dos números seguintes.

Todavia, tal disposição não se aplica relativamente à determinação da competência territorial por expressamente afastada pelo n.º 3 do dito artigo 10.º.

A sua literalidade, a tal propósito, é absolutamente iniludível, pois que aí se referem tanto “os processos pendentes” como as “novas regras de competência” que só podem ser as constantes dos novos E.T.A.F. e C.P.T.A..

Entre duas normas transitórias de resolução de conflitos como são as referidas, aquele artigo 10.º é a subordinante já que, como se disse, o Decreto-Lei n.º 325/2003 veio definir a sede, a organização e a área de jurisdição dos novos Tribunais Administrativos e Fiscais, estabelecendo os respectivos fundamentos.

E bem se compreende a *ratio* legal de distribuir os processos pendentes em Lisboa, pelos novos tribunais de Loures e Sintra que justamente visava pôr cobro, ao menos na medida do possível, à pendência acumulada em Lisboa, aqui procurando um equilíbrio, ainda que relativo, de pendências, em ordem ao aceleramento da administração da justiça administrativa e fiscal.

Ou de outro modo: não se pretendeu que Sintra e Loures recebessem apenas processos novos mas, antes e desde logo, aliviassem a pendência processual do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Por outro lado, e dados os preditos fins em vista, a norma do artigo 10.º é absolutamente imperativa, sobrepondo-se, por iguais razões, inclusivamente ao disposto no artigo 111.º, número 2 do Código de Processo Civil.

Termos em que se acorda dirimir o presente conflito negativo de competência, atribuindo-a ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.
Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

Tendo a Fazenda Pública suscitado a questão do conhecimento do pedido de juros indemnizatórios em processo de reclamação (defendendo que o meio é impróprio), não sofre do vício de omissão de pronúncia a sentença que condena a Fazenda Pública a pagar juros indemnizatórios, mas nada dizendo expressamente sobre a utilização de tal meio processual.

Processo n.º 196/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: SOLANCIS — Sociedade Exploradora de Pedreiras, S. A.

Relator: Exm.º Sr. Juiz Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SOLANCIS – Sociedade Exploradora de Pedreiras, SA**, com sede no Casal do Carvalho, Apartado 90, Benedita, deduziu, junto do TAF de Leiria, reclamação do acto de compensação praticado pelo Director Geral dos Impostos.

Pediu, a final, a anulação do acto de compensação, com o consequente reembolso da quantia indevidamente compensada, acrescida de juros indemnizatórios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o pedido procedente, sendo do seguinte teor, o respectivo excerto decisório: “devendo ... o reclamante ser reembolsado do montante que indevidamente foi aplicado no processo executivo, acrescido de juros indemnizatórios liquidados nos termos do art. 43.º, n. 3, al. a) da LGT, e 96.º, n.ºs. 3 e 6 do CIRC”.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Tendo o RFP suscitada a excepção da presente não ser o meio próprio para a reclamante pedir juros indemnizatórios, a douta sentença incorreu em omissão de pronúncia quanto a tal matéria;

B. Tendo a reclamante pedido juros indemnizatórios “desde a data em que ocorreu a compensação até à data da restituição” do montante

compensado, a Mm. Juiz a quo deveria ter adequado o teor da sentença a tal pedido;

C. Não o tendo feito, a douta sentença incorreu em excesso de pronúncia violando o princípio consagrado no n. 1 do art. 661.º do CPC;

D. A douta sentença é nula nos termos das alíneas d) e e) do n.º1 do art. 668.º do CPC.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGAS defende que ocorre omissão, que não excesso de pronúncia.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1.ª instância – art. 713.º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726.º do mesmo Código.

3. Como vimos acima, vem imputada à sentença nulidade, numa dupla vertente: por omissão de pronúncia, e por excesso de pronúncia.

Aquela omissão consiste no facto do recorrente ter suscitado a questão de não poder ser conhecido em processo de reclamação o pedido de juros e o Mm. Juiz não ter tomado posição sobre tal questão.

Vimos já que o EPGA defende que ocorre a alegada omissão de pronúncia, defendendo, porém, que a reclamação é o “meio processual adequado para a formulação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios”.

Que dizer?

Entendemos que não ocorre a alegada omissão de pronúncia.

Na verdade, sendo embora certo que o Mm. Juiz não emitiu pronúncia expressa sobre a questão, não é menos verdade que reconheceu implicitamente essa competência, ao condenar a FP em juros indemnizatórios.

Improcede assim este segmento do recurso.

E que dizer do alegado excesso de pronúncia?

Também aqui não procede a pretensão da recorrente.

Na verdade, o reclamante, ora recorrido, pediu o reembolso da quantia indevidamente compensada, “acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT”.

Ora, o Mm. Juiz, como vimos acima, condenou a Fazenda Pública, no tocante a juros, nos seguintes termos: “...acrescido de juros indemnizatórios liquidados nos termos do art. 43.º, n. 3, al. a) da LGT, e 96.º, n.ºs. 3 e 6 do CIRC”.

Não se vê pois em que medida há excesso de pronúncia.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 26 de Abril de 2006.— *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Levantamento.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da lei geral tributária, na sua redacção original, que permite à administração fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 280/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Graciano Manuel Ramos Martinho e Fazenda Pública.

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

1.1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do acto «da Administração Tributária que determina o acesso directo à informação bancária» que diz respeito aos recorridos GRACIANO MANUEL RAMOS MARTÍNHO e ISILDA DAS DORES JESUS GOELA GONÇALVES, residentes em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos - no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem no auto factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no art.º 63º-B n.º 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a douda sentença recorrida o disposto na referida norma – art.º 63º-B n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. Contra-alegam os recorridos, concluindo deste modo:

«A)

No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B)

As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C)

Os compradores declararam toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declararam.

D)

Na conduta dos compradores não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E)

O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F)

As notificações feitas aos compradores, ora recorridos, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G)

A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT e do n.º 2 do art.º 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H)

A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT e no n.º 2 do art.º 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I)

Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito (...), deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douta sentença recorrida (...).»

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«Os Recorrentes, em 20-06-2000, como promitentes-compradores, fizeram um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, designada pela Letra “C”, correspondente ao rés-do-chão direito (loja), do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o art.º 9911, Fracção “C”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Lda pelo preço acordado de € 99 759,58.

Posteriormente, por acordo verbal, não reduzido a escrito, os Recorrentes ajustaram a compra da fracção autónoma designada pela letra “A”, correspondente à cave, do mesmo prédio urbano com a mesma sociedade vendedora, pelo preço de € 14 963,94.

Naquela data de 20-06-2000, em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda, pagaram como sinal e princípio de pagamento a quantia de € 4.987,98.

No dia 02-08-2000, os Recorrentes, pagaram, como reforço daquele sinal, a quantia de € 37 409,84 e, no dia 25-06-2001, pagaram, como reforço do mesmo sinal, a quantia de € 24 939,89.

Os recorrentes, celebraram a escritura de compra e venda da fracção autónoma “C”, em 16-01-2002, no Primeiro Cartório Notarial de Faro, pelo preço real e efectivo de € 99 759,58, tendo nesta data pago a diferença do preço ainda em dívida de € 32 421,86.

Igualmente, os recorrentes, celebraram a escritura de compra e venda da fracção autónoma “A”, em 28-03-2002, no Segundo Cartório Notarial de Faro, pelo preço real e efectivo de € 14 963,94, que nesta data pagaram.

Os pagamentos dos preços de compra destas fracções autónomas estão devidamente espelhados na contabilidade da sociedade vendedora.

Os Recorrentes pediram ao Banco Comercial Português, S. A. que a financiasse com um empréstimo do montante de € 49 879,99 para pagar parte do preço daquelas fracções que iam comprar pelo preço de € 114 723,52.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxa de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Três outros adquirentes de fracções do mesmo prédio vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente aos agora recorridos, estes acorreram ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes

se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63º-B n.º 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o n.º 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele n.º 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da Lei n.º 55-B/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo n.º 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos n.ºs. 1395/04 e 35/05,

e de 26 de Junho de 2005, no processo nº 543/05. Segundo notícia a sentença impugnada, tal será sido, também, a orientação seguida pelo Tribunal Central Administrativo em acórdãos de 4 de Novembro de 2004 e 20 de Dezembro de 2005. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo nº 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e

2º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do nº 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar não [é] aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da Lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à Lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a ratio legis (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nossos olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contem um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de intervenções anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um Decreto-Lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspecção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6 Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL, in FISCALIDADE, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e sempre acompanhando a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúplice finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, conseqüentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido

por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.7 Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública [no caso presente, do Ministério Público] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 63.º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexcionada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as necessidades de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto

Suspensão da execução fiscal. Prescrição. Legalidade da dívida exequenda.

Sumário:

I — *Nos termos dos artigos 52.º, n.º 1, da lei geral tributária e 169.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a execução fiscal suspende-se, após a penhora ou prestação de garantia, se estiver pendente processo em que se discuta a legalidade da dívida exequenda.*

II — *Questiona essa legalidade o executado que pretende estar prescrita a dívida.*

III — *Tendo o executado requerido ao órgão da administração que dirige a execução que declarasse a prescrição, e deduzido impugnação judicial do despacho que tal pedido indeferiu, e estando prestada garantia, é de suspender a execução fiscal.*

IV — *A tanto não obsta o eventual erro na forma de processo ocorrido na reacção contra o aludido despacho mediante impugnação judicial.*

Processo n.º 303/06.

Recorrente: RAR — Refinarias de Açúcar Reunidas, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. RAR – REFINARIAS DE AÇÚCAR REUNIDAS, S. A., com sede no Porto, recorre da sentença da Mmª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 8 de Fevereiro de 2006 que negou provimento à reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto – 7 indeferindo o pedido de suspensão da execução fiscal contra si instaurada.

Formula as seguintes conclusões:

«01

O artigo 169º n.º 1 do CPPT estabelece como condição de suspensão a instauração de impugnação que tenha por objecto a legalidade da dívida e não do acto.

02

A prescrição enquanto elemento extintivo da relação jurídica pelo decurso do prazo, constitui uma ilegalidade que afecta a dívida executanda.

03

A jurisprudência dominante e mais recente vem sustentando a possibilidade de ser deduzida impugnação judicial com fundamento em Prescrição.

04

São fundamentos da impugnação qualquer ilegalidade,

05

pelo que a Prescrição é, sem dúvida, uma ilegalidade que afecta irremediavelmente a dívida tributária, que se autonomiza do acto que lhe deu causa.

06

A Prescrição não é, assim, um elemento que *«tem a ver com a exigibilidade das dívidas»* — ut. Sentença fls. 166 dos autos.

07

A impugnação que a recorrente instaurou para declaração da prescrição da dívida cumpre o requisito segundo do artigo 169º n.º 1 CPPT.

DE OUTRO MODO

08

a interpretação perfilhada pelo Tribunal *a quo* seria inconstitucional, por violação do Princípio do Livre Acesso aos Tribunais e do Princípio da Tutela Jurisdicional efectiva dos direitos legalmente protegidos dos contribuintes, dado que,

09

a ausência de efeito suspensivo à execução determina a sua marcha, o pagamento e a extinção

10

Extinta a execução, fica prejudicado o conhecimento do vício da prescrição,

11

o que impedirá os Tribunais de se pronunciarem sobre a questão que a recorrente veio a suscitar na impugnação deduzida em 23.12.2004,

12

com o que são violados os referidos Princípios Constitucionais, pelo que não pode o Tribunal *ad quem* sustentar no sentido que a CRP quis rejeitar

13

Ao decidir-se pela improcedência a sentença recorrida violou os artigos 48º, 99º, 169º n.º 1 do CPPT e 268º n.º 4 da CRP, pelo que não poderá manter-se na Ordem Jurídica».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz sustentou a sua sentença, pelos fundamentos que dela constam.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento. Por um lado, porque a prescrição não serve de fundamento à impugnação judicial, conforme jurisprudência corrente; por outro, porque ela pode ser apreciada na oposição à execução fiscal.

1.5. O processo vem à conferência sem vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«a)

No extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, foi instaurado, em 1990, processo de execução fiscal contra RAR — Refinarias de Açúcar Reunidas, SA, para pagamento de dívidas ao Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA) — cfr. folhas 8 e ss dos presentes autos;

b)

Em 6 de Maio de 1991 foi, pela agora reclamante, prestada garantia bancária, tendo sido proferido despacho de suspensão do processo de execução fiscal em 8 de Maio de 1991 até ao trânsito em julgado do recurso contencioso da deliberação que considerou a RAR devedora dos montantes em execução. — cfr. folhas 64, 66 e ainda folhas 32 e ss, todas dos autos;

c)

Em 15.04.1992 foi, pelo INGA interposto recurso para o STA, do despacho de suspensão da execução referido em b) — cfr. folhas 80 e ss dos autos;

d)

Por Acórdão proferido pelo STA em 28 de Junho de 1995, foi negado provimento ao recurso, a que se fez referência em c) — cfr. folhas 120 a 132 dos autos;

e)

Por despacho do M Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância, de 16 de Outubro de 1995, foram os autos remetidos à 1ª Secretaria de Execuções Fiscais do Porto por ser a entidade competente para o processo — cfr. folhas 138 dos autos;

f)

O processo executivo a que se reporta a presente reclamação de actos do órgão de execução fiscal, passaram a correr os seus termos no Serviço de Finanças do Porto 7, pelo menos desde 20.04.2003 — cfr. ofício de folhas 167 dos autos;

g)

Por ofício de 27 de Maio de 2003 remetido da Direcção Geral do Tesouro, foi comunicado ao Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 que tendo sido determinada a cessão [terá pretendido escrever-se **cessação**] das funções do INGA, aquela Direcção Geral do Tesouro sucedia àquela entidade, em todas as acções, sem necessidade de habilitação, de acordo com a legislação em vigor. — cfr. folhas 170 dos autos;

h)

Por Acórdão proferido pelo STA, em 28 de Novembro de 2002, foi rejeitado o recurso contencioso a que se fez referência na alínea b) desta matéria de facto dada como provada — cfr. folhas 268 e ss dos autos;

i)

Por Acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional, em 21 de Abril de 2004, foi indeferida a reclamação interposta pela agora reclamante RAR— Refinarias de Açúcar Reunidas, SA — cfr. folhas 192 e ss dos autos;

j)

Em 29.11.2004, foi a agora reclamante notificada para proceder ao pagamento da dívida em execução sob pena de ser accionada a garantia bancária — cfr. folhas 296 dos autos;

k)

Em 29.11.2004 foi o Banco Bilbao Vizcaya Argentaria citado na qualidade de cessionário do Credit Lyonnais Portugal, SA, para pagamento da dívida exequenda e acrescido até ao montante da garantia prestada sob pena de ser executado no processo de execução fiscal — cfr. folhas 297 dos autos;

l)

Em 3 de Dezembro de 2004, pela executada RAR foi requerido, ao Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7, a apreciação da prescrição da dívida exequenda — cfr. folhas 298 e ss dos autos;

m)

Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7, de 23. foi suspensa a execução fiscal a que se reporta a presente reclamação, em relação ao Banco Bilbao e Vizcaya Argentaria, dada a interposição de processo de Oposição à execução fiscal — cfr. folhas 448, que consta entre as folhas 339 e 340 dos autos;

n)

Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7, de 16.12.2004 foi apreciada e indeferida a petição a que se refere a alínea l) da matéria de facto dada como provada — cfr. folhas 340 a 342 dos autos;

o)

A notificação, à executada e aqui reclamante, do despacho referido em n) foi expedida em 16.12.2004 — cfr. 343 e 343 verso dos autos;

p)

Em 23.12.2004 foi, pela executada, interposto recurso hierárquico do despacho referido em n) — cfr. folhas 344 dos autos;

q)

Foi pela executada e agora reclamante interposta impugnação judicial do despacho a que se fez referência na alínea n) da matéria de facto dada como provada, em 23.12.2004 — cfr. despacho de folhas 404 e folhas 506 e ss dos autos;

r)

Na impugnação judicial referida na alínea q) foram formulados os seguintes pedidos: “termos em que deverá a presente impugnação judicial ser julgada provada e procedente e, conseqüentemente, ser anulado o acto praticado pelo chefe de serviço de finanças locais do Porto (sete) no âmbito da execução 338720020104431 constante do ofício 7391 e melhor identificada nos arts 5º 6º deste p.i.

Mais deverá o Tribunal, nos termos do art. 175º do CPPT, conhecer dos argumentos fácticos e jurídicos consignados nos capítulos IV, V, VI, VII e VIII desta petição e conseqüentemente, declarar a prescrição da dívida identificada no art. 14º deste articulado e que deu causa à presente execução.

Finalmente, e pelos argumentos invocados no capítulo IX deste p.i, deverá ser ordenada a suspensão da execução referenciada em epígrafe — cfr. folhas 542 dos autos;

s)

Em 14.01.2005 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 do seguinte teor:

“1- Vem a executada RAR—Refinarias de Açúcar Reunidas, SA, NIF 500 225 559, deduzir Recurso Hierárquico da decisão proferida, em 16.12.2004, pelo Chefe deste Serviço de Finanças, no âmbito do processo executivo em referência, decisão que indeferiu o pedido de declaração de prescrição de dívida.

2 - Além do pedido de procedência do mesmo Recurso, solicita a suspensão da execução, alegando que os actos praticados na execução

fiscal pelo chefe de finanças são susceptíveis de recurso hierárquico (cfr. pontos 160 a 171 da petição).

3 - O artigo 80º da Lei Geral Tributária (LGT) refere: “A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, mas, salvo disposição legal, em sentido contrário, este é sempre facultativo”.

4 - O artigo 54º da LGT dispõe: “O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

h) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”

5 - O artigo 44º do Código de Procedimento e de Processo Tributário diz: “1 – O procedimento tributário compreende para efeitos do presente Código:

g) a cobrança das obrigações tributárias na parte que não tiver natureza judicial”

6 - O artigo 1012 da LGT refere: “São meios processuais tributários:

d) o recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal”.

7 - O artigo 103º da mesma LGT estipula: “1 O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham, natureza jurisdicional.

2 - É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”.

8 - Na Anotação 12 ao artigo 54º da LGT comentada e anotada do Prof. Leite de Campos e dos Juizes Conselheiros Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 1999, da Editora Vislis, lê-se: “O processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade,... Por isso, a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tem natureza judicial, a que se refere a alínea h) do nº 1 deste artigo 54º da LGT, é a relativa ao pagamento fora do processo de execução fiscal”.

9 - Verifica-se, assim, não estarmos, in casu, no âmbito do procedimento tributário, mas sim no âmbito do processo tributário que tem natureza judicial, pelo que, nos termos do art. 103º da LGT, o meio adequado para reagir contra decisões do chefe de finanças nos processos executivos será, salvo melhor opinião, o recurso/reclamação previstos nos artigos 101º, al. d) e 103º nº 2, da LGT, e a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, artigo este que diz: As decisões proferidas pelo órgão de 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 de 1ª instância”.

10 - Não nos parece, assim, ser de admitir o recurso hierárquico no âmbito do processo executivo.

11 - Mas mesmo que seja de admitir o recurso hierárquico, o mesmo é facultativo e de efeito devolutivo, cf artigo 67º, nº 1 do CPPT.

12 - a suspensão da execução por motivo de apresentação de recurso hierárquico poderá admitir-se se o mesmo for interposto em virtude de decisão de reclamação graciosa (vd. Anotação 3 ao art. 169º do CPPT anotado do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, do ano de 2000, da Editora Vislis).

13 - Não poderá, assim, decretar-se a suspensão da execução.

14 - Vem também a executada deduzir Impugnação Judicial da mesma decisão proferida, em 16.12.2004, no âmbito do processo executivo em referência, alegando que, nos termos do artigo 95º, nº 1, da LGT, o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, inscrevendo-se neste direito de impugnação os actos praticados na execução fiscal, nos termos do artigo 95º, nº 2, al. j), pelo que, porque foi ofendido um direito e interesse legalmente protegido da executada, o meio próprio para reagir contenciosamente contra a decisão em crise é o da impugnação judicial que seguirá os termos previstos nos artigos 99º e sgs. do CPPT, afastando assim, o mecanismo previsto no artigo 276º do mesmo Código (cf pontos 161 e 165 da petição).

15 - Requer, assim, a suspensão da execução, nos termos do artigo 169º, nº 1, do CPPT.

16 - O artigo 95º, nº 1, da LGT diz: “1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei (Sublinhado nosso).

17 - A forma de processo está resolvida no artigo 101º, al d), conforme anotação 5 ao artigo 95º da LGT dos autores referidos supra (vd. ponto 8), forma essa referida no ponto 6 supra.

18 - O recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal está regulado nos artigos 355º e 356º do CPT (código que vigorava ao tempo da publicação da LGT).

19 - Ao artigo 355º do CPT correspondem agora os artigos 276º a 278º do CPPT, artigo 276º transcrito já no ponto 9.

20 - Os efeitos da reclamação do artigo 276º do CPPT estão referenciados no artigo 278º do mesmo diploma.

21 - Salvo melhor opinião, não nos parece estar-se perante as situações descritas nos artigos 52º da LGT e 169º do CPPT, pelo que não poderá decretar-se a suspensão da execução.

22 - Assim, INDEFIRO, o pedido de suspensão da execução nas petições de recurso hierárquico e de impugnação judicial.

Notifique-se.” - cfr. folhas 403 e 404 dos autos;

t)

A notificação do despacho referido na alínea r) feita à executada foi expedida em 17.01.2005 — cfr. folhas 405 verso dos autos;

u)

Em 25.01.2005 foi interposta a presente reclamação — cfr. folhas 406 e ss dos autos;

v)

Por decisão proferida em 25 de Agosto de 2005 foi o chefe do serviço de finanças competente intimado a fazer subir os autos de reclamação — cfr. folhas 133 dos autos de intimação para um comportamento em apenso;

w)

Em 14.11.2005, o Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 enviou a estes autos o ofício nº 11944, do seguinte teor:

“Em cumprimento do despacho notificado pelo V. ofício nº 234/05, de 31.10.2005, informo V. Exª que não suspendi a execução relativamente à

executada, ora reclamante, com os fundamentos constantes do despacho de 14.01.2005, anexo aos autos.

Foi decretada a suspensão relativamente ao Banco garante e oponente.

O processo executivo, presentemente nesse Tribunal, encontrava-se suspenso, facticamente, aguardando que, houvesse a informação por parte do Tribunal acerca do recebimento da impugnação judicial e da oposição, o que não ocorreu até à presente data.”—cfr folhas 476 dos autos».

(...)

Factos não provados

Não se provou o facto alegado no artigo 41º da reclamação interposta, uma vez que a impugnação foi remetida a Tribunal, como resulta da matéria de facto dada como provada».

3.1. A questão que propõe a recorrente nas conclusões das suas alegações é a de saber se a prescrição da dívida pode servir de fundamento de impugnação judicial. Para a recorrente, a resposta negativa consubstanciaria uma interpretação do nº 1 do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que o tornaria inconstitucional, pois assim seriam violados os princípios do livre acesso aos tribunais e da tutela jurisdicional efectiva: extinta a execução, pelo pagamento, não mais poderiam os tribunais pronunciar-se sobre o tema da prescrição que a recorrente suscitou na impugnação judicial.

O artigo 169º nº 1 do CPPT dispõe que «a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos artigo 195º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente».

É útil retomar aqui alguns factos dados por provados na decisão recorrida:

A ora recorrente pediu ao Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 que declarasse a prescrição da dívida exequenda; o pedido foi indeferido por despacho de que interpôs impugnação judicial; nessa impugnação requereu que fosse anulado esse despacho, declarada a prescrição da dívida exequenda e ordenada a suspensão da execução (alíneas l), n), q) e r) da matéria de facto estabelecida. Não se provou que o processo de impugnação judicial tivesse sido convocado para reclamação de acto da entidade administrativa que dirige a execução.

Não está, pois, em causa, saber se a prescrição pode ser invocada na impugnação judicial do acto de liquidação. O que importa saber é se a impugnação judicial deduzida pela recorrente constitui «impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda», de modo a suspender a execução fiscal.

Ora, nesta perspectiva, a resposta é afirmativa, como defende a recorrente.

Ela pretende que a dívida exequenda está prescrita, e pediu à autoridade que dirige a execução que o declarasse; tendo o pedido sido indeferido, requereu ao juiz que revogasse esse acto de indeferimento e conhecesse da prescrição.

Ou seja, a recorrente tem pendente um processo cujo objecto é a legalidade da dívida exequenda.

Esta ilegalidade não se confunde com a do acto de liquidação. Aliás, a deste último acto não está em discussão, pois, como revela o presente processo, a ora recorrente intentou um recurso contencioso em que a questionava e esse recurso acabou por ser rejeitado pela Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal (cfr. fls. 32 a 58 do volume I e 268 a 292 do vol. II).

O que agora está em causa é a legalidade da exigência coerciva da dívida, porquanto a recorrente pretende que decorreu já o prazo da sua prescrição e que, portanto, não pode ser-lhe imposto o pagamento.

Esclarecedor é o artigo 52º nº 1 da Lei Geral Tributária, aonde se lê que «a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda».

Ou seja, desde que esteja em discussão num processo – recurso, impugnação judicial, reclamação ou oposição à execução – a legalidade da dívida, quer por ter sido ilegal a sua liquidação, quer por não ser exigível (isto é, não ser legal a sua exigência coerciva), suspende-se a cobrança, desde que a dívida esteja garantida.

No nosso caso, como já se viu, está em curso a discussão, em sede judicial, acerca da prescrição da dívida exequenda. A verificar-se essa prescrição, como defende a recorrente, a execução não pode prosseguir, pois ela não pode ser coagida ao pagamento. Daí que não faça qualquer sentido que a execução progrida, porventura, mais célere do que aquela discussão, do que poderia resultar que só tarde demais chegasse o momento de reconhecer a prescrição – quando a dívida já estivesse extinta pelo pagamento coercivo, o que seria impeditivo do julgamento sobre a prescrição...

Em sùmula, a pendência da impugnação judicial deduzida pela recorrente é fundamento de suspensão da execução fiscal, ao contrário do que se decidiu.

Nem importa saber se a recorrente fez uma escolha acertada ao eleger a impugnação judicial para contrariar a decisão da entidade que dirige a execução fiscal. Ainda que apropriada fosse, antes, outra forma processual – designadamente, a reclamação a que se refere o artigo 276º do CPPT –, não deixaria de ser verdadeiro tudo quanto até aqui se afirmou: está pendente um processo judicial em que se discute a legalidade da exigência coerciva da dívida, e tal pendência, concatenada com a prestação de garantia, serve de razão para a suspensão do processo executivo, à luz dos apontados artigos 52º da LGT e 169º nº 1 do CPPT.

Ora, provando-se, também, como se prova – cfr. a alínea b) da matéria de facto fixada – que se acha prestada garantia, estão reunidos todos os pressupostos para a suspensão da execução.

3.2. Acontece que o pedido de suspensão da execução foi pela recorrente formulado em duas sedes:

- na impugnação judicial do acto do órgão da Administração que dirige a execução e que não a julgou extinta pela prescrição; e
- no recurso hierárquico interposto do mesmo despacho.

Daí que o despacho do mesmo órgão termine indeferindo «o pedido de suspensão nas petições de recurso hierárquico e de impugnação judicial».

Importa, pois, dar conhecimento da decisão contida no presente acórdão, quer ao superior hierárquico do Chefe do Serviço de Finanças, quer ao juiz a quem foi distribuída a impugnação judicial.

Desconhecendo este Tribunal o encaminhamento que foi dado àqueles processos de recurso hierárquico e de impugnação judicial, deve o órgão que dirige a execução providenciar no sentido de serem feitas as respectivas comunicações.

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 procedente a reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto – 7 de 14 de Janeiro de 2005, revogando-o, e determinando a suspensão da execução fiscal em que a ora recorrente é executada e na qual foi proferido aquele despacho, devendo o referido Chefe do Serviço providenciar que desta decisão sejam informadas as entidades a quem foram remetidos o recurso hierárquico e a impugnação judicial a que no presente acórdão se faz referência.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Levantamento.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da lei geral tributária, na sua redacção original, que permite à Administração Fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 323/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Virgínia Canário José e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do «despacho proferido pelo Exm.º Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária de todos os documentos e todas as contas bancárias de que é titular» a recorrida **VIRGÍNIA CANÁRIO JOSÉ**, residente em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos - no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação - e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal - dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem no autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado - os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada - constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no art.º 63º-B n.º 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a dita sentença recorrida o disposto na referida norma - art.º 63º-B n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a dita sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. Contra-alegam os recorridos, concluindo deste modo:

«A)

No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do art.º 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário à compradora, ora recorrida.

B)

As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas à compradora, ora recorrida, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C)

A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D)

Na conduta da compradora não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E)

O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F)

As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G)

A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT e do n.º 2 do art.º 103.º do RGIT, devendo ser mantida.

H)

A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT e no n.º 2 do art.º 103.º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I)

Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito (...), deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douda sentença recorrida (...).

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«A Recorrente, em 05-04-2000, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T3, designada pela Letra “J”, correspondente ao quarto andar esquerdo, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o art.º 9911, Fracção “J”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ld.º pelo preço acordado de, agora, € 119 711,50.

Naquela data de 05-04-2000, em que realizou aquele contrato de promessa de compra e venda, pagou como sinal e princípio de pagamento a quantia de, agora, € 19 951,92 e, nas datas de 29-11-2000, 30-01-2000, 27-06-2001, 12-11-2001 e 17-12-2001, reforçou este sinal com mais cinco pagamentos, no total de, com aquele, agora, € 89 783,63,

cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

A Recorrente, no dia 08-01-2002, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 119 711,50 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 19/17/2002, que pagou na competente Tesouraria.

A recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 16-01-2002, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 29 927,78.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

A Recorrente pediu à Companhia Gera de Crédito Predial Português, S. A. que a financiasse com um empréstimo do montante de € 29 927,87 para pagar o preço deste apartamento que ia comprar pelo preço de € 119 711,50, para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores.

Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção da recorrente».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente à agora recorrida, esta ocorreu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63.º-B n.º 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40.º da lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua

entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13.º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele n.º 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei n.º 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo n.º 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos n.ºs. 1395/04 e 35/05, e de 26 de Junho de 2005, no processo n.º 543/05. Segundo noticia a sentença impugnada, tal será sido, também, a orientação seguida pelo Tribunal Central Administrativo em acórdãos de 4 de Novembro de 2004 e 20 de Dezembro de 2005. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo n.º 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63.º-B n.º 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1.º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e
2.º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do n.º 1 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63.º-B em causa é da lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar *não* [é] *aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2.ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei n.º 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao

nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nosso olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contem um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de diplomas anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa

no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspeção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in *SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL*, in *FISCALIDADE*, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e continuando a acompanhar a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúplice finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, conseqüentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernotta e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo

essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.7. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública [**no caso presente, do Ministério Público**] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 63.º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”».

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexonada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as atribuições de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser

autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 325/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Etiene Mendonça e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ETIENE MENDONÇA, identificado nos autos, interpôs recurso para o TAF de Loulé da decisão da Administração Tributária que determinou o acesso directo à sua informação bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso procedente, anulando o despacho recorrido.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo a Sr.^a Procuradora da República apresentado alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do STA de 13/10/04 – Proc. n. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004, de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT.

IV. Violou assim a dita sentença recorrida o disposto na referida norma – art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 30-G, de 29/12.

Contra-alegou o recorrido, que finalizou as respectivas alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B. As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas ao comprador, ora recorrido, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C. O comprador declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D. Na conduta do comprador não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E. O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F. As notificações feitas ao comprador, ora recorrido, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G. A dita sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e do n. 2 do art. 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H. A dita sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e no n. 2 do art. 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I. Assim, a dita sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

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

➤ O Recorrente, em 27-07-2001, como promitente-comprador, fez um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma, destinada a habitação, tipo T2 designada pela Letra “G”; correspon-

dente ao quarto andar esquerdo, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal actualmente inscrita sob o art. 10037, Fracção “G”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol – Construtora e Imobiliária., Ld, pelo preço acordado de € 89 783,62.

➤ Naquela data de 27-07-2001, em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda, pagaram como sinal e principio de pagamento a quantia de € 4 987,98, tendo em 07-02-2002 reforçado aquele sinal com o pagamento de mais € 14 963,94, perfazendo com aqueles o total do preço de € 19 951,92, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

➤ Os Recorrentes, no dia 05-02-2003, compareceu no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante de € 89 783,62 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n. 514/490/2003, que pagou na competente Tesouraria.

➤ O Recorrente celebrou a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 08-05-2003, no 1º Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentou, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 69 831,70.

➤ O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora em conformidade com aqueles recibos, com esta escritura de compra e venda e com o extracto da conta corrente do recorrente com a sociedade vendedora, que somam aquele preço de compra.

➤ Paralelamente, o Recorrente pediu ao Banco BPI, SA, que o financiasse com um empréstimo do montante de € 84 296,84 para pagar, além do mais, o preço deste apartamento que ia comprar pelo preço de € 89.783,62, para sua habitação permanente.

➤ Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

➤ Três adquirentes doutras fracções em questão vieram corrigir os valores declarados para montantes substancialmente superiores.

➤ Outras fracções com a mesma tipologia e localizadas na mesma zona da cidade foram vendidos por preço superior ao da fracção do recorrente.

3. Está em causa a interpretação da alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Disponha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“...

“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

A questão foi abundantemente escalpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamos então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz o recorrente (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.

Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações – que não crimes – gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária. Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “Lei Geral Tributária”, Comentada e Anotada, Adenda

à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “*Fiscalidade*”, n. 10, pág. 22.

Nem vale argumentar com a actual redacção do citado normativo, consagrada agora pela Lei n. 55-B/2004, de 31/12. Na verdade, e independentemente da interpretação de tal preceito, o regime aí previsto “só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor” – n. 9 do citado artigo. Não sendo manifestamente uma norma interpretativo não tem aplicação ao caso dos autos.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide *Apêndice ao DR de 6/7/2005*, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Justo impedimento. Artigo 146.º, n.º 2, do CPC. Prova.

Sumário:

- I — A parte que alegar o justo impedimento oferecerá logo a respectiva prova — n.º 2 do artigo 146.º do CPC.*
- II — Se não a oferecer com a alegação, não pode fazê-lo posteriormente.*
- III — Não incumbe ao juiz notificar a parte para oferecer a prova.*

Processo n.º 521/05.

Reclamante: Fazenda Pública.

Reclamado: Manuel Farrajota Bernardo.

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

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

1. **Manuel Farrajota Bernardo** veio, nos presentes autos de oposição, interpor recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Mm. Juiz do TAF de Beja que lhe julgou improcedente a dita oposição.

Apresentou alegações.

Subiram os autos a este STA.

Notificado para proceder à autoliquidação, em 10 dias, da taxa de justiça subsequente, no montante de 111,50 €, bem como multa de igual montante, o oponente só liquidou a multa.

Decorrido o prazo, veio o Exm.º mandatário judicial do recorrente, Dr. Miguel Rato, alegar justo impedimento.

Notificada a Fazenda Pública deste requerimento, nada disse.

No seu douto parecer, o EPGA junto deste Supremo Tribunal escreveu o seguinte:

“Nada a opor ao requerido, sendo certo que, após a reforma de 1995-96, o conceito de justo impedimento é mais flexível e mais centrado na ideia de culpa (cfr. o relatório do DL n. 329-A/95, de 12/12)”.

Por despacho do Mm. Juiz relator foi o recorrente notificado para comprovar documentalmente a veracidade da sua alegação, o que fez.

Então, o Mm. Juiz relator proferiu o seguinte despacho:

“O recorrente fez prova do justo impedimento.

“Julgo pois verificado o impedimento e reconheço que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou – art. 146º, 2, do CPC.

“Admito assim o recorrente a praticar o acto fora de prazo”.

A Fazenda Pública não concorda com o despacho do Mm. Juiz relator, pedindo que recaia acórdão sobre a matéria do despacho.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Está em causa saber se a prova do justo impedimento deve ou não ser imediatamente apresentada com o requerimento respectivo.

A resposta a esta questão decorre da lei.

Dispõe o n. 2 do Art. 146º do CPC:

“A parte que alegar o justo impedimento oferecerá *logo* a respectiva prova...”.

Os dizeres da lei inculcam a ideia de que a alegação do justo impedimento deve ser acompanhada das necessárias provas, sob pena de não poder ser atendida.

E nesse sentido se pronunciou o acórdão deste STA de 18 de Janeiro de 2006 (rec. n. 519/05).

E é correcto o entendimento sufragado neste aresto.

Não pode realmente o juiz convidar a parte a fazer prova do justo impedimento, já que a isso se opõe o comando do citado dispositivo legal.

É a parte realmente que deve oferecer *imediatamente* (com a alegação) a prova, não cabendo ao juiz solicitá-la.

Se a parte não o fizer, fica desde logo impedida de a apresentar mais tarde, não podendo o juiz convidar a parte a suprir essa falta.

No sentido ora exposto, podem ver-se os acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal de 18 de Maio de 1978 (rec. n. 10438) e de 15 de Maio de 2003 (rec. n. 354/03).

E no mesmo sentido pode ver-se o aresto do STJ de 28/5/02 (rec. n. 02B1164), onde se escreveu nomeadamente o seguinte: “Aliás também consideramos que o requerimento da R., a invocar justo impedimento, devia ter sido indeferido já que a mesma não ofereceu prova do facto invocado, como era necessário que tivesse feito”.

É assim esta uma jurisprudência sedimentada, com arrimo na lei, e que não pode ser olvidada.

Movendo-se fora destes parâmetros, o despacho do relator, ora impugnado, não pode manter-se.

3. Face ao exposto, acorda-se em revogar o despacho do Mm. Juiz relator. Em consequência, decide-se que o recorrente não fez prova

do justo impedimento. Assim não se autoriza o recorrente a praticar o acto fora de prazo.

Na sequência, e nos termos do disposto no n. 2 do art. 690º-B do CPC, ordena-se o desentranhamento da alegação de recurso apresentado pelo recorrente, julgando-se findo o recurso.

Custas dos incidentes pelo recorrente, ora reclamado, fixando-se a taxa de justiça em 90 €.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queirós* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Inutilidade superveniente da lide. Conhecimento da prescrição em processo de impugnação.

Sumário:

- I — A prescrição (que é de conhecimento oficioso — v. artigo 175.º do CPPT) é fundamento de oposição à execução [artigo 204.º, n.º 1, alínea d), do CPPT], que não fundamento de impugnação.*
- II — Porém, é possível conhecer em processo de impugnação, da prescrição da obrigação tributária, se do seu conhecimento resultar necessariamente a inutilidade superveniente da lide.*
- III — Se dos autos não resultar líquido que ocorra tal prescrição — alegada incidentalmente em sede de recurso — é de negar provimento ao recurso interposto com tal finalidade.*

Processo n.º 1068/05-30.

Recorrente: Albuquerque & Freitas, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. **ALBUQUERQUE & FREITAS, SA**, com sede na Avenida Infante D. Henrique, 20, Viseu, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, a liquidação de IRC, relativo aos anos de 1989 a 1992 e juros compensatórios.

Alegou caducidade do direito do Estado à liquidação.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões (corrigidas) nas respectivas alegações de recurso:

O acto tributário impugnado e a decisão da instância ora recorrida sofrem de vários vícios constitutivos de ilegalidades:

A sentença da 1ª instância omitiu duas realidades essenciais para a qualificação das situações jurídicas em causa:

a) Qual é o facto tributário em causa:

1. A recorrente não aceita que o facto tributário seja o despacho ministerial de 05/12/1997, pois o facto tributário é, como ensina a doutrina e é reafirmado pela jurisprudência — “aquele que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto; é o facto material (simples e complexo) que produz efeitos jurídicos fiscais, o pressuposto legal de carácter fáctico que determina o nascimento da obrigação tributária. Esta nasce com o facto tributário, tornando-se certa e exigível”

2. O despacho de 5 de Dezembro de 1997 não equivale a um facto tributário, nem consubstancia uma norma de incidência, não tendo ditado, nem o podendo fazer, os respectivos pressupostos legais (porque isso está reservado à lei).

3. Limitou-se a fazer cessar o impedimento a que as normas de incidência produzissem o seu normal efeito, fazendo aparecer a obrigação de imposto.

4. Efeito esse que estava impedido pelo anterior despacho que, ao conceder os incentivos depois caducados, delimitaria negativamente a incidência.

b) A prescrição das citadas dívidas fiscais:

1. A recorrente apesar de invocar a caducidade do direito à liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, referente aos anos de 1989 a 1992, independentemente da análise da existência ou não da caducidade, o que está verdadeiramente em causa, é a *prescrição destas dívidas fiscais*, por força do decurso do prazo, no qual se terá de contar para o efeito todo o tempo decorrido, conforme disposto no art. 5º, n. 1 do Decreto Lei n. 398/98 de 17 de Dezembro (LGT).

2. Nos termos do disposto no art. 48º do citado diploma, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, a contar, no caso dos impostos periódicos, do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

3. A prescrição não contende com a validade do acto tributário, não constitui qualquer ilegalidade que possa conduzir à declaração de inexistência ou de nulidade, nem sequer à anulação da liquidação, a prescrição apenas pode obviar à eficácia deste acto tributário, extinguindo o direito do Estado à “cobrança” do respectivo imposto.

4. Ora, no caso vertente, sobre os factos tributários em causa decorreram oito anos, que é o prazo de prescrição estabelecido no artigo 48º da LGT.

5. Ora, se a Administração Fiscal não pode exigir coercivamente o pagamento da dívida correspondente às liquidações impugnadas, será inútil prosseguir a impugnação onde se discute a legalidade destes actos tributários.

6. A inutilidade superveniente da lide constitui motivo de extinção da instância, nos termos do art. 287º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2º alínea f), do CPT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que ocorre a prescrição, pelo que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância – art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. A questão suscitada no recurso tem a ver com a prescrição da obrigação tributária, conducente, na tese do recorrente, à inutilidade superveniente da lide e consequente extinção da instância.

Certo que a prescrição (que é de conhecimento oficioso – vide art. 175º do CPPT) é fundamento de oposição à execução (art. 204º, 1, d) do CPPT), que não fundamenta de impugnação.

E isto é assim porquanto a prescrição não constitui vício do acto de liquidação, mas tem antes a ver com a possibilidade do Fisco exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Ora, e como no processo de impugnação se visa apreciar a (i)legalidade do acto de liquidação, sendo que a prescrição tem a ver não com essa ilegalidade mas apenas com a exigibilidade da obrigação decorrente da liquidação, é óbvio que a prescrição não pode ser apreciada autonomamente em processo de impugnação, mas antes em processo de oposição à execução.

Mas isso não significa que essa questão (prescrição da obrigação tributária) não possa ser apreciada em processo de impugnação judicial, quando, da ocorrência da mesma (prescrição) decorra a inutilidade superveniente da lide.

E daí que no caso concreto possa, em tese, ser apreciada tal prescrição, na perspectiva da eventual extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide – art. 287º, e) do CPC.

Porém, desde já adiantamos que não é possível conhecer, no caso, da ora alegada prescrição, já que os autos não fornecem elementos bastantes para que dela se conheça (nem sequer estando comprovado que a dívida emergente da liquidação continue por pagar, o que, como sabemos, seria desde logo condição para que se pudesse concretizar essa eventual prescrição).

E compreende-se que os autos não forneçam elementos bastantes para concluir num sentido ou noutro, se tivermos em conta que essa dita prescrição não foi inicialmente alegada na petição inicial, razão por que nunca o Tribunal se viu confrontado com a necessidade de a perspectivar, formulando os quesitos necessários a uma resposta pertinente.

Porém, o recorrente nem por isso fica prejudicado, pois pode a todo o tempo provocar uma decisão sobre a prescrição, bastando para tanto requerê-lo na respectiva execução, como lhe é consentido pelo art. 175º do CPPT, desde que a obrigação não esteja extinta (v. g., pelo pagamento).

Mas não sendo possível conhecer da prescrição neste recurso – aqui, como se disse, incidentalmente, na perspectiva da inutilidade da lide – o recorrente verá necessariamente soçobrada a sua pretensão.

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

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

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz* (com voto anexo).

Voto vencido por entender que, na presente circunstância, não devia apreciar-se a questão da prescrição.

Estamos no âmbito de um processo de impugnação judicial de acto de liquidação de IRC atacado pela impugnante com base num único

fundamento: a liquidação teria ocorrido, segundo ela, já depois de esgotado o prazo de que a Administração dispunha para isso, sendo, consequentemente, ilegal.

Esse fundamento foi julgado infundado pela sentença recorrida que, em consequência, declarou improcedente a impugnação judicial.

Nas conclusões das alegações de recurso, a recorrente apenas alega que

1º - o facto tributário não é o despacho ministerial de 5 de Dezembro de 1997;

e que

2º - «(...) apesar de invocar a caducidade do direito à liquidação (...) o que está verdadeiramente em causa é a prescrição».

Quanto ao primeiro ponto, não existe qualquer antítese entre o reclamado pela recorrente e o decidido pela instância. Na sentença recorrida em passo algum se afirma que o facto tributário é o despacho ministerial de 5 de Dezembro de 1997. Portanto, este fundamento do recurso, em nada contrariando a decisão impugnada, nada pode contra ela.

Para concluir pela improcedência do segundo ponto basta a leitura da petição inicial, cujos termos revelam, abundantemente, que o que ela imputou ao acto foi a ilegalidade resultante de ter sido praticado para além do tempo de que a Administração dispunha para o fazer. Alegada foi, apenas, a caducidade — e não a prescrição da dívida. De resto, é sabido que a prescrição, não ferindo de ilegalidade o acto de liquidação, não serve de fundamento que possa levar à sua anulação; ou seja, se invocada tivesse sido a prescrição, a pretensão da recorrente não podia, neste processo, chegar a bom porto. Noutra perspectiva, não faria qualquer sentido que, logo na petição com que se inicia a instância, o impugnante invocasse, como único fundamento da acção, uma causa extintiva da instância...

Assim, também esta crítica à sentença — se é que crítica há — é inofensiva.

Essa possibilidade encerraria um absurdo: proferida a sentença que aprecia o mérito da acção, se nada mais vier ao processo, ela transita em julgado e a instância extingue-se pelo julgamento. Este resultado evita-se através da interposição do recurso jurisdicional, que tem a virtualidade de obstar à extinção da instância, fazendo-a prosseguir num tribunal superior. Deste modo, difícil seria compreender que a parte provocasse esse prolongamento da instância visando... a sua extinção, que conseguiria pela inércia. Numa outra perspectiva pode dizer-se que, em tais circunstâncias, o que o recorrente jurisdicional faz é pedir ao tribunal superior que lhe dê a razão que, erroneamente, lhe não foi dada pelo inferior. Mas que, se o não puder fazer, então, não conheça de mérito, mas declare extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide resultante da prescrição!

Na verdade, a intervenção do tribunal superior não serve para isso, mas para questionar a sentença de que se discorda e obter a sua anulação, revogação ou alteração.

A extinção da instância pode, a todo o tempo, consegui-la quem a originou, requerendo-o ao tribunal da causa — ponto é que essa extinção não tenha já ocorrido por outra razão, designadamente, o julgamento.

A declaração de prescrição pode o interessado provocá-la a todo o tempo, na respectiva execução — cfr. o artigo 175º do Código de

Procedimento e de Processo Tributário — desde que a obrigação não esteja já extinta, designadamente, pelo pagamento.

Além do mais, haveria um claro uso excessivo de meios quando, podendo a prescrição ser conhecida oficiosamente, quer pelo órgão da execução fiscal, quer pelo juiz, e podendo o interessado invocá-la a todo o momento, perante qualquer deles, lhe fosse permitido recorrer com esse objectivo para um tribunal superior de uma sentença da 1ª instância que não conheceu nem tinha que conhecer da prescrição.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Processo n.º 1181/04-30.

Recorrente: SUPERMICROS — Computadores, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Supermicros - Computadores, Lda., melhor identificada nos autos, notificada do despacho do Relator de fls. 589 e 592, que julgou findo o recurso interposto, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, por não ser esta a formação competente para a sua apreciação e decisão, nos termos do disposto nos artºs 24º, al. a) e 30º, al. b) do ETAF, na anterior redacção e ainda por não haver “antítese discursiva” entre os arestos em confronto, dele veio reclamar para a conferência.

Alega, em síntese, que, muito embora a formação deste STA competente para o julgamento do presente recurso fosse o Plenário, sempre o Relator podia ter corrigido o recurso interposto e ordenado a sua remessa para esta formação, “nos termos do disposto nos artºs 22º/a) e 30º/B do ETAF... e admitida a oposição de julgados alegada pela Reclamante, na sua anterior alegação”.

A Fazenda Pública, notificada para o efeito, nada disse sobre o ora requerido.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser deferida a reclamação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Em primeiro lugar e ainda que a título prejudicial, importa re-apreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão é da competência da formação “a quo”.

Como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto no artº 30º, al. b) do ETAF, na anterior redacção e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei nº 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

Posto isto, vejamos se, no caso em apreço, existe a alegada oposição de julgados.

3 – Desde logo, importa referir que se encontra preenchido o requisito do trânsito em julgado dos acórdãos tidos por fundamento (vide fls. 588).

Vejamos, então, se se verificam os demais requisitos.

Assim e no que diz respeito aos nºs 4 e 5 do acórdão recorrido, aí se decidiu que, as questões vertidas nas conclusões da motivação do recurso, situando-se fora do aresto impugnado, por nele não terem sido decididas e nem sequer abordadas, constituem questões novas que, como tais, não pode este Tribunal apreciar, pois que os recursos, pré-determinados ao reexame das decisões recorridas, não se debruçam sobre as mesmas, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso, o que, todavia, não era o caso.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que, não tendo o recorrente nas conclusões da sua motivação do recurso, afrontado, nem efectuado qualquer análise crítica da decisão recorrida – não indicando nenhum dos erros que esta possa, eventualmente, ter cometido, nem esboçado qualquer argumento tendente a demonstrar esse desacerto –, sendo certo que das 23 conclusões do recurso jurisdicional 22 são a reprodução textual das conclusões já formuladas no Tribunal “a quo”, sendo que a 23ª trata de matéria que não foi anteriormente suscitada, isto é, de matéria nova, que não é de conhecimento oficioso, nem os factos que a integram são de conhecimento superveniente para o recorrente, o recurso jurisdicional estava votado ao insucesso.

Por último e quanto ao ponto 6) do acórdão recorrido, decidiu-se neste que da conjugação do disposto nos artºs 27º, nº 1 do CIVA e 110º, nº 1 do CPT resulta que, na falta de pagamento voluntário no prazo notificado, a Administração Fiscal pode iniciar as diligências necessárias com vista à cobrança coerciva do tributo em dívida através da elaboração da respectiva certidão executiva.

Por outro lado, o efeito suspensivo a que se reporta o nº 2 do artº 22º do CPT tem apenas a ver não com o procedimento executivo, mas sim com a suspensão do prazo de caducidade da reclamação ou da impugnação judicial, como claramente resulta do próprio preceito legal.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que a oposição à execução fiscal não tem, necessariamente, que visar a extinção da respectiva execução, podendo também destinar-se, em casos restritos, à suspensão da execução, se o pedido desta não envolver a apreciação da legalidade da liquidação, nem representar interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

Assim, a inexecutabilidade da dívida exequenda, definitiva ou temporária, será sempre fundamento da oposição, conduzindo respectivamente, à extinção ou suspensão da execução.

Daí que, a adesão ao regime excepcional consagrado no Decreto-lei nº 124/96 de 10/8, na medida em que suspende a execução a partir da venda dos bens, inclusive, torna a dívida exequenda inexigível.

O que constitui fundamento da oposição à execução fiscal a integrar na al. h) do nº 1 do artº 286º do CPT, cuja consequência acarreta a suspensão dessa mesma execução.

Ora, do cotejo destas situações é patente que não existe “antítese discursiva” entre os arestos em confronto, pois que não decidiram de modo diverso as mesmas questões fundamentais de direito.

4 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso, ficando, assim, prejudicada a apreciação da questão da competência também suscitada pela reclamante.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 200 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

IRC. Impugnação judicial. Custos do exercício.

Sumário:

Não podem ser dedutíveis ao lucro tributável os montantes gastos que não se provem ser essenciais para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, de modo a constituírem custos.

Processo n.º 1194/05-30.

Recorrente: Guia — Sociedade de Construções e Turismo, 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 – Guia - Sociedade de Construções e Turismo -, pessoa colectiva n.º 500646210, com sede na Quinta da Marinha, casa 36, Cascais, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância da Lisboa que, por sua vez, julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial que aquela deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao ano de 1990, no montante de 23.405.644\$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

61. O montante de PTE 2.500.000 (EUR 12.469,95) **deve ser aceite como custo do exercício** pois, como resulta do exposto, **não afectou o valor do imobilizado** da recorrente, por não poder cingi-lo a um determinado imóvel.

62. Estando acobertado, como custo, pelos princípios jurídicos da liberdade contratual, e da liberdade de gestão, decorrentes da noção de Estado-de-Direito (artigo 2º da CRP) e da propriedade privada (artigo 62º da CRP).

63. Não tendo a Administração Fiscal provado a sua desnecessidade para a manutenção da fonte produtiva.

64. O montante de PTE 4.850.011 (EUR 24.191,75) **deve ser aceite como custo do exercício**, pois, como resulta do exposto, **não afectou, nem poderia afectar o valor das existências**.

65. Também encontrando suporte nos princípios jurídicos da liberdade contratual, e da liberdade de gestão, decorrentes da noção de Estado de Direito (artigo 2º da CRP) e da propriedade (artigo 62º da CRP).

66. Não tendo a Administração Fiscal provado a sua desnecessidade para a manutenção da fonte produtiva.

67. O montante de PTE 774.632 (EUR 3.863,85) **está devidamente documentado**, nos termos do Código do IRC e corresponde a **despesas indispensáveis à obtenção de proveitos e à manutenção da fonte produtora**, pelo que deve ser aceite como **custo do exercício**.

68. Custo assumido pela empresa ao abrigo do princípio da liberdade contratual e da propriedade privada, decorrentes da noção de Estado-de-Direito (artigo 2º da CRP) e da propriedade privada (artigo 62º da CRP).

69. Não tendo a Administração Fiscal provado a desnecessidade para manter a fonte produtiva, como lhe competia.

70. Termos em que, o acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 23º, 25º, 41, n.º 1, alínea h) do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT, pelo que deve ser revogado, com as devidas consequências legais, o que desde já se requer.

A Fazenda Pública contra-alegou, para concluir da seguinte forma:

- O presente recurso sobre a aceitabilidade, como custos para efeitos fiscais, das verbas que a recorrente alega serem despesas indispensáveis à manutenção da fonte produtora, implica, em qualquer destes casos, um julgamento de facto vedado ao STA (nº 5 do artigo 12º do ETAF, aprovado pela Lei nº 13/2002 de 19/2, e art. 21º do anterior ETAF);

- Ainda que essa apreciação fosse possível o recurso estaria destinado ao insucesso porque, em nenhum dos casos, a recorrente fez prova ou cooperou adequadamente no sentido de demonstrar que tais despesas eram indispensáveis à actividade desenvolvida como objecto social da empresa;

- A interpretação que a recorrente faz da plena disponibilidade de realização de despesas por parte das empresas contribuintes considerando exigível que as mesmas sejam aceites como custos, para efeitos fiscais, por parte da Administração Fiscal, parece fortemente desadequada e prejudicial às finalidades de equidade do sistema fiscal.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, uma vez que o mesmo abrange juízos conclusivos sobre matéria de facto, o que escapa à sindicância deste Supremo Tribunal, já que, sendo um tribunal de revista, apenas conhece matéria de direito (cfr. artº 21º, nº 4 do ETAF, na anterior redacção).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) - Aquando da análise interna da declaração mod. 22 do exercício de 1990 da impugnante, pelo Departamento dos Serviços Distritais de Inspeção Tributária (Occidental), em 16.7.93, foram efectuadas correcções ao lucro tributável no montante de 45.331.663\$00 ou seja, o valor de 81.139.241\$00 declarado pela impugnante, depois de corrigido, passou para o montante de 126.470.904\$00, conforme Mod. DC 22 de fls. 174 a 175-v, que se dá por reproduzido.

B)- Com base nas correcções efectuadas, foi liquidado adicionalmente IRC no montante de 23.405.644\$00, cujo prazo para cobrança voluntária terminou no dia 11.08.1994, tudo forme documentos de fls. 26 a 27, que se dão por reproduzidos;

C)- A AF dá, para as correcções referidas na al. A) supra, a seguinte fundamentação:

“Q.18.L.5 - O valor de 9.471.176\$00, refere-se ao excesso de amortizações legalmente permitidas, sendo 4.520.241\$00 resultante da diferença entre os custos com manutenção no valor de 5.022.490\$00 e a sua amortização à taxa legal de (10%) de que foi considerado como custo do exercício, devendo ter sido considerado Imobilizado Corpóreo devido à sua natureza; e 4.950.935\$00 relativo à utilização de taxas superiores às legalmente permitidas, não se aceitando como custo do exercício o excesso de amortizações de acordo com o artigo 32º, n.º 1 do CIRC.

Q.18.L.20 - O valor de 114.440\$00, refere-se à importância devida pelo aluguer de viaturas sem condutor de acordo com o artigo 41º, n.º 1, al. i) do CIRC.

Q.18.L.21 - O valor de 35.746.047\$00, refere-se às seguintes despesas:

- Indemnização no valor de 7.350.011\$00, sendo 2.500.000\$00 referente à redefinição de extremas, devendo afectar o valor do terreno e não os custos do exercício; e 4.850.011\$00 referente à desistência da compra de uma moradia por parte de um cliente, figurando a referida moradia no Balanço como existência, devendo a indemnização afectar o valor das existências e na os custos do exercício de acordo com o artigo 25º do CIRC.

- Custos financeiros no valor de 27.262.554\$00, sendo 15.579.657\$00 referente a custos que não dizem respeito ao exercício analisado de acordo com o artigo 18º do CIRC; e 11 682.897\$00 referente a custos suportados com empréstimos obtidos, tendo em conta a existência de um saldo no valor de 80.571.704\$00 a favor dos accionistas que não foi remunerado. De acordo com o artigo 23º a empresa incorreu em custos não necessários aos proveitos. O valor de 11 682.897\$00 foi calculado com base no saldo da conta de accionistas que se manteve durante todo o ano aplicando a taxa básica de desconto do Banco de Portugal (14,5%).

- Despesas de deslocação no valor de 1.133.482\$00, sendo 358.850\$00 despesas suportadas com pessoal que no ano analisado não auferiu qualquer remuneração e não constando no mapa Mod.10 do art. 114º do CIRS e, 774.632\$00 de despesas suportadas e não indispensáveis à obtenção dos proveitos. De acordo com o artigo 23º do CIRC, não devem ser considerados custos do exercício para efeitos do apuramento do lucro tributável.”

D) - Das correcções indicadas na alínea anterior, a impugnante aceita as seguintes:

- Q.18.L.5: Da correcção de 9.471.176\$00, a impugnante aceita a correcção no montante de 4.950.935\$00;

- Q.18.L.21: Da correcção a este quadro, a impugnante aceita a correcção no montante de 11.383.376\$00 referente a custos que não dizem respeito ao exercício analisado, tal como aceita a correcção de 358.850\$00, tudo conforme confissão nos artigos 18º a 20º, 61º a 64º e 80º da d. p.i.;

E)- Da correcção efectuada no Q.18.L.5, referida na alínea anterior, no que respeita à importância de 4.520.241\$00, relativa ao arranjo dos

jardins, é a própria AF que, na informação de fls. 166 e ss., que se dá por reproduzida, reconhece que a impugnante tem razão;

F) - A importância de 2.500.000\$00 acima referida respeita, efectivamente, à redefinição de extremas, a qual foi paga pela impugnante em sede de transacção judicial no proc. 158/86, conforme depoimento da testemunha Maria Helena Tomás Ferreira Andrade Santos Pereira e documentos de fls. 57 a 60, que se dão por reproduzidas;

G) - No que respeita à quantia de 4.850.011\$00, a mesma importância foi, efectivamente, paga a título de indemnização ao Sr Ferral, cuja importância acresceu à devolução do sinal, como contrapartida da rescisão de um contrato promessa, conforme depoimento da mesma testemunha;

H) - No que respeita à correcção na importância de 774.632\$00, que a AF entendeu respeitar a despesas suportadas e não indispensáveis à obtenção dos proveitos, a mesma respeita a diversas facturas de despesas de representação relativas à vida social da impugnante, conforme art. 81º da p.i.;

I) - O saldo de 80.571.704\$00 na conta de accionistas já vinha de exercícios anteriores e transitou quase igual para o exercício de 1991, conforme depoimento da testemunha João da Costa que, no exercício de 1990, ainda era técnico de contas da impugnante, resultando tal facto da própria fundamentação da AF.

J) - Os accionistas da impugnante também não exigiram juros quando prestaram suprimentos à impugnante, daí a impugnante ter decidido também não cobrar juros pelos créditos indicados na alínea anterior nem nos anos anteriores, conforme depoimento das testemunhas indicadas nas alíneas anteriores;

L) - A impugnação foi deduzida no dia 11 de Outubro de 1994, conforme carimbo de recepção apostado na primeira folha da p.i., que se dá por reproduzido.

Não se provou que a quantia de 80.571.704\$00, revelada na conta de accionistas, não tivesse sido proveniente de financiamento bancário para emprestar aos accionistas, ainda que em exercícios anteriores a 1990.

Também não se provou que as despesas de representação na quantia de 774.632\$00 fossem indispensáveis à “Vida social” da impugnante.

3 – Importa dizer, em primeiro lugar, que, conforme se retira da leitura das conclusões da motivação do recurso, conjugadas com as alegações de onde elas resultam e ao contrário do que aponta o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a recorrente, nessas mesmas conclusões da sua motivação do recurso, não põem em causa a matéria de facto levada ao probatório pelo aresto recorrido.

No caso, a questão de saber se as verbas em causa constituem ou não custos de determinado exercício indispensáveis para a realização dos proveitos tributáveis ou para a manutenção da fonte produtora, reclama a interpretação, a partir de factos instrumentais, de uma norma legal e faz apelo à sensibilidade jurídica do julgador, não exigindo apenas a aplicação de regras da vida e da experiência.

Pelo que, estamos, assim, perante matéria de direito e não de facto, que cabe nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal (cfr. artº 21º, nº 4 do ETAF, na anterior redacção).

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

4 – Nas conclusões 61ª e 62ª, alega a recorrente que a quantia de 2.500.000\$00 (€ 12,469,95) devia ser aceite como custo do exercício,

pois não afectou o valor do seu imobilizado, por não poder cingi-lo a um determinado imóvel.

É que, no seu entender, perante a situação de facto verificada, na medida em que a despesa foi suportada pela recorrente no âmbito de uma transacção judicial, que não se resume a um imóvel, mas sim a uma parcela de um condomínio, que identifica, dizendo essa despesa respeito a todo um conjunto de edificações, pertencente em parte à recorrente e em parte a terceiros, aquela despesa de 2.500.000\$00, não pode, em caso algum e por impossibilidade de cálculo, ser afectada ao valor de um certo e determinado imóvel e, por sua vez, ao valor imobilizado, pois é impossível determinar qual o terreno que foi beneficiado com a despesa.

Mas não tem razão.

Com efeito e como resulta do probatório, que este Supremo Tribunal tem que acatar, como tribunal de revista que é, aquela importância de 2.500.000\$00 “respeita, efectivamente, à redefinição de extremas, a qual foi paga pela impugnante em sede de transacção judicial no proc. 158/86, conforme depoimento da testemunha Maria Helena Tomás Ferreira Andrade Santos Pereira e documentos de fls. 57 a 60, que se dão por reproduzidos”.

Ora e como bem se anota no aresto recorrido, aquele valor foi pago “a título de indemnização a Maria Teresa C. Jardim, proprietária do terreno que confrontava com um da impugnante e entre cujos terrenos foi efectuada a definição de extremas. Como tal, a importância paga a título de indemnização vai-se reflectir num aumento do valor do prédio da impugnante, por aumento deste, e, como tal, do imobilizado da impugnante”, pelo que não pode considerar-se como custo do exercício.

Aliás e ao contrário do que alega a recorrente, na referida transacção está perfeitamente determinado qual o terreno que foi beneficiado com a referida despesa, como resultam, também, perfeitamente definidas as parcelas que pertencem a cada um dos comproprietários.

Pelo que falecem as referidas conclusões das alegações do recurso.

5 – Sustenta, também, a recorrente, nas conclusões 64ª e 65ª, que a quantia de 4.850.011\$00 (€ 24.191,75) devia ser aceite como custo do exercício, uma vez que, pelas razões que alega, não afectou, nem poderia afectar o valor das existências.

Mais uma vez, não nos parece que lhe assista razão.

Com efeito, do probatório resulta apenas que “no que respeita à quantia de 4.850.011\$00, a mesma importância foi, efectivamente, paga a título de indemnização ao Sr Ferral, cuja importância acresceu à devolução do sinal, como contrapartida da rescisão de um contrato promessa, conforme depoimento da mesma testemunha”.

Ora, nada se diz, por que tal também não foi alegado, qual o motivo da rescisão do contrato promessa de compra e venda do imóvel em causa, assim como também nada se diz sobre qual ou quais os benefícios que daí advieram para a recorrente, sendo certo que tal ónus lhe pertencia.

Deste modo e por total ausência de suporte factual, não se pode concluir que a referida quantia deva ser aceite como custo do exercício.

Pelo que também falecem as citadas conclusões.

6 – Por último, pretende ainda a recorrente que a quantia de 774.632\$00 (€ 3.863,85) devia ser aceite como custo do exercício, uma vez que “está devidamente documentado, nos termos do Código do IRC e corresponde a despesas indispensáveis à obtenção de proveitos e à manutenção da fonte produtora”.

Mas e mais uma vez, carece de razão.

Com efeito, muito embora resulte dos autos que a referida quantia está devidamente documentada (vide fls. 72 a 161) e ao contrário daquilo que se refere na sentença recorrida, uma vez que é jurisprudência pacífica desta Secção do STA de que os requisitos das facturas constantes do artº 35º, nº 5 do CIVA, não são condição da validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos de dedução de IVA, nos termos do artº 19º, nº 2 do CIVA, o certo é que se tais talões e recibos demonstram que a impugnante adquiriu bens e fez determinadas despesas, nada demonstra nos autos qual o fim específico que lhes foi dado, de molde a permitir concluir que os mesmos foram indispensáveis para a realização dos proveitos tributáveis ou para a manutenção da fonte produtora e, na verdade, também lhe cabia tal ónus.

Aliás, do probatório resulta que “não se provou que as despesas de representação na quantia de 774.632\$00 fossem indispensáveis à “Vida social” da impugnante”.

E daí que não se possa falar em verdadeira despesa ou custo.

Pelo que improcedem, também, as referidas conclusões.

7 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido.

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

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Abril de 2006.

Assunto:

Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Taxa urbanística.

Sumário:

- I — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artigo 165.º do CPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para a sua defesa.*
- II — *O meio mais adequado para reagir contra a liquidação e cobrança de uma taxa urbanística, que foi exigida ao contribuinte como condição para obter licença para ampliar a sua casa de habitação, é a reclamação ou impugnação administrativa prévia e necessária dirigida ao órgão executivo da autarquia, que funciona como um pressuposto da impugnação judicial, uma condição da procedibilidade desta.*
- III — *E do indeferimento total ou parcial dessa impugnação contenciosa pode recorrer para o então Tribunal Tributário de 1.ª Instância (artigo 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro).*

Processo n.º 1237/05-30.

Recorrente: Manuela Maria Braga dos Santos Oliveira Matos Madureira.

Recorrido: município de Lisboa.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Manuela Maria Braga dos Santos Oliveira Matos Madureira, residente na Rua 22, n.º 27, Bairro da Encarnação, Lisboa, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso que havia interposto da decisão do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que, por sua vez, havia rejeitado a acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, por manifesta ilegalidade na sua interposição, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A aqui recorrente intentou acção de condenação contra o Município de Lisboa, pedindo a restituição de 742.500\$00 que indevidamente pagou a título de taxa de infra-estruturas urbanas;

b) A acção foi rejeitada com base em manifesta ilegalidade na sua interposição, uma vez que, dispondo a aqui recorrente de outros meios de defesa, não lhe era permitido o recurso àquele meio processual;

c) O acórdão recorrido confirmou aquele entendimento, considerando que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo apenas são admissíveis quando se mostrem o meio processual mais adequado à efectiva tutela jurisdicional dos direitos do administrado;

d) A recorrente reconhece pertinência a todo o explanado pelos Senhores Desembargadores, que, de forma exaustiva, traçaram o enquadramento jurídico do problema em apreço;

e) Só que o resultado a que conduzem as premissas não pode ser o correcto, de tão injusto que é;

f) Com efeito, é indubitável que, sendo certa a tese da recorrente, verifica-se um injustificado enriquecimento sem causa por parte do Município de Lisboa;

g) A recorrente podia ter reclamado graciosamente da liquidação, nos termos do art.º 22.º, n.º 2, da Lei das Finanças Locais então vigente, para o que, de acordo com as normas tributárias, dispunha de um prazo de 90 dias subsequente àquele acto, assim conseguindo fazer valer o seu direito à restituição;

h) Só que, como não se apercebeu atempadamente do erro, não utilizou aquele meio processual;

i) A questão que a recorrente coloca é se aquele prazo de 90 dias é suficiente e adequado a assegurar a efectiva tutela jurisdicional dos seus direitos, parecendo-lhe que a resposta deve ser negativa;

j) Se no regime do Código Civil, o prazo de prescrição do direito a restituição é de três anos, contados a partir do conhecimento do direito que compete ao credor e da pessoa do responsável, não se percebe por que há-de o Estado ter tratamento mais benéfico, aproveitando um curtíssimo prazo de prescrição, que ainda por cima corre não a partir do momento do conhecimento, mas logo do acto tributário;

k) Esgotado aquele prazo de escassos 90 dias, é a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo o único meio processual onde a recorrente pode fazer valer o seu direito;

l) Deste modo, deve o art.º 165.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário permitir a utilização daquele meio processual nas concretas circunstâncias em que a recorrente o fez, considerando-se, então, que o acórdão recorrido fez dele uma errada interpretação e aplicação;

m) Se assim não for, isto é, se aquele preceito não puder ter o alcance que a recorrente aqui lhe dá, há que concluir pela clara violação do art.º 266.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição da República Portuguesa, uma vez que os princípios ali enunciados não são de todo respeitados no tratamento manifestamente desigual de que beneficia o Estado, aqui concretizado no Município de Lisboa.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 246 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, não só por que aí não se faz qualquer “exposição das razões que levam a recorrente a imputar à decisão recorrida violação dos princípios constitucionais garantidos” pelo art.º 266.º, n.ºs 1 e 2 da CRP, mas também por que o art.º 165.º, n.º 2 do CPT não pode ser interpretado, tal como pretende a recorrente, de forma a permitir a utilização da acção para o reconhecimento de um direito como único meio processual para, nas circunstâncias do caso *subjudice*, poder fazer valer o seu direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Em 03/07/1992 a Autora requereu licença à Câmara Municipal de Lisboa (CML) para ampliação da moradia onde reside, sita na Rua 22, n.º 27, Bairro da Encarnação, em Lisboa, que originou o processo camarário n.º 1966/OB/92 - cfr. fls. 8 e 9 e proc. junto por linha;

b) Tal processo foi deferido em 16/04/1993 - cfr. fls. 1 do proc. junto por linha;

c) Através da informação n.º 530/DP, constante a fls. 91 e 92 do proc. 1966/OB/92/ de 28/04/1993, foi efectuado o cálculo da taxa urbanística (art.º 4 do Regulamento sobre a taxa pela realização de Infra-estruturas urbanísticas), de esc. 742.500\$00 - cfr. fls. 13 a 16;

d) A informação a que se alude em c) que antecede mereceu despacho de “Concordo” do Director Municipal de Finanças da CML, proferido em 07/05/1993, que condicionou a emissão da licença ao pagamento daquela taxa - cfr. fls. 91 do proc. junto por linha;

e) Em 04/06/1993 a CML informa a Autora que se encontrava a pagamento a guia n.º 1771, no montante de esc. 742.500\$00 - cfr. fls. 9 e 10;

f) A Autora pagou essa importância no mesmo dia - cfr. fl. 12.

3 – A pretensão que a recorrente quer ver judicialmente reconhecida com a presente acção é a de que a Câmara Municipal de Lisboa enriqueceu sem justa causa ao exigir-lhe a quantia de 742.500\$00, que lhe foi liquidada a título de taxa e que só foi paga porque a mesma lhe foi exigida como condição para obter licença para ampliar a moradia onde reside e que não era devida, uma vez que só lhe podia ser exigida nas condições descritas e constantes do n.º 2 do art.º 2.º do Regulamento sobre a Taxa pela realização de Infra-estruturas Urbanísticas, aprovado pelo Edital n.º 269/91 de 20/12, o que, efectivamente, não se tinha verificado.

Sendo assim, a questão a decidir é, pois, a de saber se, nas referidas circunstâncias, a recorrente podia ou não utilizar a referida acção

para reconhecimento de direito com vista à obtenção da citada taxa e respectivos juros.

Tem sido jurisprudência uniforme deste STA que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, destinados a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos. Daí que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo.

O que, aliás, resulta do predito artº 165º, nº 2, que tem um teor idêntico ao nº 2 do artº 69º da LPTA, ao dispor que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

É o que se tem vindo a designar por teoria do alcance médio (vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 621 e segs.).

Também no sentido da constitucionalidade deste entendimento, se pronunciou já o Tribunal Constitucional no Ac. de 16/ 7/98, in rec. nº 435/98, DR, II Série, de 10/12/98.

Aí se refere que “o legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido...”

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do nº 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo de 3/3/94, in rec. nº 33.290; de 12/3/96, in rec. nº 38.367 e de 1/10/02, in rec. nº 47.063 e do Pleno de 5/6/00, in rec. nº 41.915 e desta Secção de 2/5/01, in rec. nº 23.829; de 14/1/04, in rec. nº 1.693/03; de 6/10/05, in rec. nº 607/05 e de 18/1/06, in rec. nº 1.152/05.

Voltando ao caso dos autos e como vimos, o que está em causa é a liquidação pela Câmara Municipal de Lisboa da taxa urbanística cobrada pelo pedido de licença, pela recorrente, para ampliação da moradia onde reside, taxa essa que foi paga no dia 4/6/93 (vide al. e) do probatório).

Ora, não se pode dizer que, no caso em apreço, a presente acção seja o meio mais adequado para a recorrente assegurar a tutela efectiva do seu direito, já que dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Câmara Municipal de Lisboa e, conseqüentemente, não efectuar o pagamento da taxa em causa.

Com efeito, podia ter deduzido reclamação ou impugnação administrativa prévia e necessária contra a liquidação e cobrança da taxa para o órgão executivo da autarquia, que funcionava como um pressuposto da impugnação judicial, uma condição de procedibilidade desta, mas não o fez.

E do indeferimento total ou parcial dessa impugnação contenciosa podia recorrer para o então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (vide artº 22º, nº 2 da Lei 1/87 de 6/1).

Como refere Jorge Sousa, in ob. cit., págs. 627 e 628, a “possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos...”

Assim, à face do preceituado no nº 3 do art. 145.º (leia-se nº 2 do artº 165º), só quando por estes meios não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Se a recorrente não usou desses meios não se pode queixar de falta de tutela legal.

Pelo que a acção que intentou está, assim, votada ao insucesso.

4 – Alega, porém, a recorrente, na al. m) das conclusões da sua motivação do recurso que, a não se entender, assim, se o artº 165º, nº 2 do CPT “não puder ter o alcance que ali lhe dá, há que concluir pela clara violação do artº 266º, nºs 1 e 2, da Constituição da República Portuguesa, uma vez que os princípios ali enunciados não são de todo respeitados no tratamento manifestamente desigual de que beneficia o Estado, aqui concretizado no Município de Lisboa”.

Mas também carece de razão.

Com efeito e como bem salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, a recorrente não faz “no recurso qualquer exposição das razões ou motivos que levam a recorrente a imputar à decisão recorrida violação dos princípios constitucionais garantidos por aquele normativo que são afinal os princípios fundamentais da administração pública: prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”.

E tanto bastaria para que o recurso também improcedesse nesta parte.

Todavia, na fundamentação da sua motivação do recurso, a recorrente defende que, “nas concretas circunstâncias do caso - significando isto, decorrido o prazo de 90 dias para reclamar ou impugnar graciosamente a liquidação da taxa - aquele meio processual era o único adequado a assegurar-lhe uma efectiva tutela jurisdicional dos seus direitos”.

A este propósito, escreveu-se no citado acórdão desta Secção do STA, in rec. nº 607/05, apoiando-se no citado aresto do Tribunal Constitucional que “se o legislador constitucional exige que a lei ordinária preveja meios de reacção perante os tribunais contra todas as actuações da Administração lesivas de direitos ou interesses legalmente protegidos, já não impôs que a mesma lei coloque ao dispor dos administrados uma pluralidade de meios para esse fim. Deste modo, não há obstáculo constitucional a que o legislador ordinário tipifique os meios processuais que institui, prevendo um a que atribui complementaridade instrumental - ou seja, que pode ser usado quando os outros não dêem tutela bastante ao direito ou interesse em defesa. Longe de ofender o que está constitucionalmente garantido, o legislador ordinário, ao criar a acção para reconhecimento

de direito com este carácter complementar, deu plena satisfação ao ditame da Constituição.

Em sentido aproximado podem ver-se os acórdãos de 5 de Junho de 2000 - recurso nº 41915 - do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Tribunal e de 20 de Novembro de 2004 - recurso nº 1579/03 - da mesma Secção”.

5 - Nestes termos, se acorda em negar provimento ao presente recurso e confirmar o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 26 de Abril de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Fundamentação e notificação do acto tributário. Consequências. Vício de forma. Anulabilidade.

Sumário:

- I — A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*
II — Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da anulabilidade daquele.

Processo n.º 154/06-30.

Recorrente: José Manuel da Silva Fidalgo.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

José Manuel da Silva Fidalgo vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra as liquidações oficiosas de IVA e juros compensatórios n.ºs 98030850, 98030851, 98030852, 98030853, 98030854, 98030855, 98030856, 98030857, 98030858, 98030859, 98030860, 98030861 e 98030862, todas emitidas em 10 de Fevereiro de 1998, em Lisboa, pelo Director de Serviços do IVA.

Fundamentou-se a decisão recorrida em que “a falta de fundamentação do acto de notificação, em si, não determina a falta de fundamentação do próprio acto de liquidação, e, como tal, não pode determinar a anulação da liquidação”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) *Só se poderá ter a fundamentação por suficiente, quando o seu destinatário, no caso, o contribuinte recorrente consiga conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação ao seu alcance, sejam eles quais forem.*

2) *É dever legal da administração, seja ela fiscal ou não, fundamentar os seus actos, em especial, aqueles que total ou parcialmente imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções e por imposição da lei, tal fundamentação deve ser expressa através da sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituirão neste caso parte integrante do respectivo acto, o que não se verifica in casu.*

3) *Entende-se que tal dever de fundamentação, tem de ser necessariamente extensivo ao próprio acto de notificação, pois, só por força do mesmo, é que o contribuinte tem conhecimento concreto e efectivo da pretensão e da decisão da Administração Fiscal. Ao invés da decisão recorrida, e apesar de se aceitar ser o acto de notificação algo de complementar que assegura a plena eficácia do acto, é incontroverso, que é precisamente por via dessa notificação, que o particular toma a percepção do acto da liquidação em si.*

4) *Assim, se o particular não atinge os contornos e os motivos da liquidação que lhe é feita pela AT, dado que só pelo acto de notificação da liquidação é que se apercebe da mesma, torna-se manifesto o alegado vício da sua nulidade, senão com base na sua falta de fundamentação, reconhecida, aliás, pela decisão sob recurso, seguramente que com base em vício de forma.*

5) *No caso em concreto, e face aos elementos que lhe foram dados a conhecer, era plenamente justificado ao recorrente pensar, que as liquidações de IVA em causa lhe teriam sido notificadas por lapso da AT, já que nenhum elemento substancial e concreto lhe foi dado a conhecer sobre a base factual de que se serviu a AT para a liquidação de um imposto cuja antiguidade era notória, tanto mais, tratando-se de contribuinte profundamente cumpridor das suas obrigações fiscais.*

6) *A Constituição da República é, aliás, a primeira a exigir a fundamentação dos actos (268º, nº 3) devendo a mesma ser expressa e acessível, o que em termos de matéria tributária deverá sempre implicar a possibilidade de um contribuinte normal, colocado na posição do concreto contribuinte, poder aferir dos motivos de facto que conduziram à prática do acto.*

7) *A AT não facultou ao recorrente qualquer elemento mediante o qual lhe fosse apreensível o itinerário cognoscitivo e valorativo por aquela seguido, o que seguramente não se verificou nos actos de notificação das liquidações em crise, donde ao decidir da forma seguida, violou a sentença sob recurso, por erro de interpretação, o art. 268º, nº 3 da CRP, o art. 77º da LGT e ainda, o art. 82º do CPT, em vigor ao tempo dos factos, sendo assim merecedora do competente reparo.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por se encontrarem fundamentadas as liquidações oficiosas de IVA e de juros compensatórios, salientando que “sendo a notificação condição de eficácia e não de validade do acto tribu-

tário, a eventual inobservância dos requisitos legais a que deve obedecer, não se reflecte na legalidade das liquidações controvertidas”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A. Conforme Doc. de fls. 32v a 44v dos autos o impugnante tomou conhecimento das dívidas tributárias de IVA:

N.º 98030851; referente ao exercício de 1993 no montante de € 1.751,20 (351.084\$00).

N.º 98030855; referente ao exercício de 1994 no montante de € 4.368,15 (875.736\$00).

N.º 98030860; referente ao exercício de 1995 no montante de € 2.764,90 (554.312\$00).

N.º 98030862; referente ao exercício de 1996 no montante de € 940,30 (188.515\$00).

e Juros Compensatórios:

N.º 98030850; referente ao período 9312T no montante de € 1.064,32 (213.377\$00).

N.º 98030852; referente ao período 9403T no montante de € 1.620,12 (324.805\$00).

N.º 98030853; referente ao período 9406T no montante de € 919,64 (184.371\$00).

N.º 98030854; referente ao período 9412T no montante de € 123,71 (24.802\$00).

N.º 98030856; referente ao período 9503T no montante de € 381,31 (76.445\$00).

N.º 98030857; referente ao período 9506T no montante de € 259,06 (51.936\$00).

N.º 98030858; referente ao período 9509T no montante de € 176,55 (35.396\$00).

N.º 98030859; referente ao período 9512T no montante de € 177,22 (35.528\$00).

N.º 98030861 referente ao período 9609T no montante de € 153,61 (30.795\$00), por cartas enviadas pela Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, em 17/02/98.

B. Dão-se aqui por integralmente reproduzidas as cartas supra referidas constantes dos autos de fls. 32 a 44, que contêm a indicação de que se trata de liquidações adicionais exigida com base em “operações sem liquidação de imposto” e que o prazo de pagamento voluntário termina em 30/04/1998.

C. Junto à petição inicial foi junto aos autos de fls. 28 a 31 notas de apuramento do IVA (mod. 382) em nome do aqui impugnante elaboradas pela Direcção de Finanças de Santarém relativamente dos anos 1993 a 1996 com a indicação de que se trata de correcções sem recurso a presunções ou estimativas.

D. A presente impugnação foi apresentada em 29/06/1998.

Veamos, pois:

Deve referir-se, desde já, delimitando o objecto do recurso, que a questão a equacionar nestes autos, como aliás precisou a instância, é a de saber “se a falta de fundamentação do acto de notificação afecta a validade da liquidação do IVA, capaz de conduzir à sua nulidade”.

Ou seja: se a omissão, na notificação da liquidação, da fundamentação desta, determina a invalidade, *recte* a anulabilidade, do respectivo acto tributário.

E não já a de saber se este padece, *a se*, de falta de fundamentação, o que, como é comumente admitido, constitui vício de forma, determinante de anulabilidade.

Esta última questão não foi considerada na sentença que não vem, aliás, arguida de qualquer nulidade, mesmo por omissão de pronúncia.

Ora, é jurisprudência uniforme e consagrada que são coisas diversas e com diferentes consequências, a fundamentação e a notificação do acto tributário.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto notificado pois que não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente dito mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicado.

Cfr. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Outubro de 2004 recurso n.º 6038/01, de 24 de Abril de 2002 recurso n.º 26.636, de 24 de Janeiro de 2002 recurso n.º 26.378, de 12 de Dezembro de 2001 recurso n.º 26.529, de 20 de Agosto de 2001 recurso n.º 25.955, de 8 de Março de 2001 *in Fiscalidade* n.º 6, p. 38, de 15 de Dezembro de 1999 recursos n.ºs 24.143 e 23.480, de 10 de Fevereiro de 1999 recurso n.º 23.093, de 23 de Setembro de 1998 recurso n.º 15.224, de 11 de Março de 1998 recurso n.º 22.004, de 12 de Fevereiro de 1998 recurso n.º 14.320, de 6 de Maio de 1995 *in Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 416-417, p. 968, e o acórdão do Tribunal Constitucional de 8 de Outubro de 1996 *in Diário da República*, 2ª série, de 13 de Dezembro de 1998.

Como, aliás, acontece em paridade com o acto administrativo propriamente dito: cfr. FREITAS DO AMARAL, *Lições de Direito Administrativo*, vol. 3, p. 277 ss., ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, 1º vol., p. 517 e VIEIRA DE ANDRADE, *O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, p. 58 e ss..

Nem o exposto contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da impugnação judicial, nos termos do artigo 22.º do Código de Processo Tributário, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no artigo 166.º.

Como escreve aquele último autor, tendo em conta a finalidade garantística da comunicação “(...) fazer equivaler a falta de comunicação dos fundamentos à falta da notificação ou de publicação seria excessivo, pois que muitas vezes o interessado está em condições de perceber o sentido e a razão de ser do acto, mesmo sem a fundamentação, além de que não está excluído que disponha de um conhecimento extra-oficioso dessas razões (...)”.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Liquidação. Artigo 247.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Sumário:

Nos termos do artigo 247.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a liquidação dos créditos graduados, no processo de verificação e graduação de créditos, é levada a efeito na conta aí efectuada, no tribunal.

Processo n.º 202/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Igartex Portugal — Luvas de Borracha, L.^{da}, e outro.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério Público vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2 que lhe indeferiu a reforma da conta de custas a folhas 476.

Fundamentou-se a decisão em que, face ao disposto nos artigos 247.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 21.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, a conta do processo de execução fiscal e a liquidação dos créditos graduados deve ser efectuada no Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal, sendo elaborada no Tribunal a conta referente à actividade aí desenvolvida (taxa de justiça e demais encargos).

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

- 1 - *A decisão recorrida, de fls.494 e ss., é nula pois,*
- 2 - *Os fundamentos estão em oposição com a decisão,*
- 3 - *Na decisão é referido que “No tribunal tributário de 1.ª instância será elaborada a conta da actividade desenvolvida no tribunal, (taxa de Justiça e demais encargos)”,*
- 4 - *Pelo que de acordo com tal, a decisão a proferir seria a de deferir a reclamação da conta tal como requerimento do Ministério Público, de fls. 486 e ss., que, aqui, se dá por integralmente reproduzido,*
- 5 - *E não a decisão: “Não se deve proceder à reforma da conta”*
- 6 - *E, sempre se dirá que os próprios fundamentos da decisão estão, entre si, em oposição, pois da sentença, também, consta: “Entende-se que, nos processos de reclamação de créditos a conta será efectuada no Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal de que a reclamação é apenas.”*
- 7 - *A nulidade invocada é subsumível ao disposto no artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT, pelo que*
- 8 - *A decisão deve ser declarada nula e de nenhum efeito;*
- 9 - *Normas jurídicas violadas: artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT.*

Se assim se não entender,

10 - *A decisão incorre em erro de julgamento.*

11 - *Na verdade, do disposto nos artigos 247.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e 21.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aplicável face ao artigo 14.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, decorre que, transitada em julgado a sentença proferida nos autos de reclamação de créditos, procede-se, no tribunal que proferiu tal sentença, à elaboração da conta do processo de verificação de créditos e à liquidação dos créditos de acordo com o decidido em tal sentença - conta-liquidação -, devendo ser feitas na mesma altura, pelo que,*

12 - *A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do M.P., de fls. 486 e ss. dos autos, em que requeria a reforma da conta de forma a que se procedesse à liquidação dos créditos graduados e decidindo “Não se deve proceder à reforma da conta”, fez errado julgamento, pelo que,*

13 - *Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do M.P., de fls. 486 e ss., ordene se proceda à reforma da conta com a liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de fls. 367 e ss., transitada em julgado.*

14 - *Normas jurídicas violadas: Artigos 247.º do CPPT e 21.º do RCPT.*

Nos termos expostos e noutros que V. Exas., doutamente, suprirão deve ser concedido provimento ao recurso.

Não houve contra-alegações.

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

Assim, QUANTO À INVOCADA NULIDADE POR CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO:

Tal nulidade dá-se quando aqueles deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada nesta.

Aí, como refere ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 141, “a construção da sentença é viciosa pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto”.

Ou, como mais recentemente escreve LEBRE DE FREITAS, *ibidem*, vol. II, p. 670, “entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (...) A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora de ineptidão da petição inicial (artigo 193.º, n.º 2, alínea b))”.

Ora, do exposto logo resulta que não concretiza a dita nulidade a eventual contradição entre os diversos fundamentos da decisão propriamente dita, senão numa via meramente indirecta.

É claro que se os fundamentos da decisão são contraditórios, alguns estarão de acordo com a decisão mas a invocada nulidade radica, antes, na contradição entre a decisão e os fundamentos que com ela são contraditórios.

Todavia, não se vislumbra tal contradição no despacho recorrido.

Na verdade, aqui se «entendeu» que, face ao disposto nos artigos 247.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 21.º do Regula-

mento das Custas dos Processos Tributários – fundamentação do despacho – seria elaborada no Tribunal a conta da actividade aí desenvolvida e, no Serviço de Finanças, a referente à execução fiscal que aí corria termos, incluindo a liquidação dos créditos – decisão final.

Pelo que se poderá eventualmente estar face a um erro de julgamento – o que adiante se apreciará – mas não à invocada nulidade.

QUANTO AO MAIS:

A questão dos autos é a de saber onde é efectuada a conta dos processos de verificação e graduação de créditos, com a respectiva liquidação do julgado.

Nos termos do artigo 21.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aplicável ao caso, “a conta será efectuada no tribunal ou na repartição de finanças onde ocorrer o facto que motivou a sua elaboração”.

Como sublinha SALVADOR DA COSTA, *Regulamento das Custas dos Processos Tributários e Tabela de Emolumentos – comentados e anotados*, p. 142, “o acto de contagem deriva, necessariamente, de uma decisão administrativa ou judicial que implicou a condenação no pagamento de custas. O facto que determinou a elaboração da conta a que alude o normativo em análise não é, naturalmente, o que integra a causa de pedir que determinou a condenação.

Deve entender-se que o facto que determinou a elaboração da conta foi o trânsito em julgado da decisão que implicou a elaboração do acto de contagem. Assim, o acto de contagem é elaborado no tribunal, ou na repartição de finanças, ou na secretaria administrativa de execuções fiscais, conforme os casos, consoante num ou noutras haja transitado em julgado a decisão que o implicou”.

Por outro lado, como realça o mesmo autor (p. 144), “por razões de simplificação contabilística, à unidade de processo não corresponde a unidade de actividade de contagem, [sendo] que um processo é susceptível de comportar uma pluralidade de contas, designadamente a da acção, do recurso, do incidente bem como de outra actividade processual de menor relevo”.

Temos, pois, que a conta do apenso de verificação e graduação de créditos terá de ser efectuada no tribunal, onde aquele decorre – artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – e a da execução fiscal no serviço de finanças onde esta pende (não obstante a sua natureza judicial – artigo 103.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária).

Dispõe, por sua vez, o artigo 247.º daquele diploma legal:

«1 – Os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1.ª instância para decisão da verificação e graduação de créditos serão devolvidos ao órgão de execução fiscal.

2 – No caso de o tribunal tributário de 1.ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar.»

Resulta, assim, inequivocamente, deste número 2 que a liquidação dos créditos verificados e graduados é efectuada pelo tribunal e não pelo serviço de finanças.

Para o que o seu artigo 245.º, n.º 2 prescreve que o mesmo processo será remetido ao tribunal “acompanhado de cópia autenticada do processo principal” podendo aquele, para o efeito, solicitar ao órgão da execução fiscal que lhe forneça os elementos necessários no prazo que fixar.

Entre tais elementos figurará, naturalmente se necessário, a conta elaborada naquele órgão, a cujo montante será necessário atender para efeitos da mesma liquidação, considerando-se as custas da execução que, aliás, saem precipuas do produto dos bens penhorados, nos termos do artigo 455.º do Código de Processo Civil.

Aliás, a concomitância da efectivação da conta do processo de verificação e graduação de créditos e da liquidação está expressamente prevista no artigo 52.º do Código das Custas Judiciais (antes e depois da reforma operada pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro).

É, assim, de concluir que, nos termos do artigo 247.º, n.º 2 do C.P.P.T., a liquidação dos créditos graduados, no processo de verificação e graduação de créditos, é levada a efeito na conta aí efectuada, no tribunal.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que ordene a reforma da conta, com liquidação dos créditos graduados.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Segurança social. Juros de mora. Prescrição.

Sumário:

- I — *Para determinar se há prescrição dos juros de mora, referentes a dívidas à segurança social de 1994, 1995 e 1996, há que atender ao artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e ao artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, norma que derogou aquela, bem como ao artigo 297.º do CC.*
- II — *O referido artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000 (que se reporta à prescrição da obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições), abrange igualmente os juros de mora respectivos, apesar de o não referir expressamente.*
- III — *As normas dos artigos 44.º da LGT e 5.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, que são normas gerais, não derogaram o citado artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 103/80, que é uma norma especial.*
- IV — *O Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, não contempla qualquer prazo de caducidade.*

Processo n.º 335/06-30.

Recorrente: Pedras d’El Rei — Gestão e Turismo, 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. **PEDRAS D'EL REI – GESTÃO E TURISMO, SA**, com sede na Rua Jacques Pessoa, 8, Tavira, reclamou judicialmente, junto do TAF de Loulé, a liquidação de juros de mora praticados pelo Chefe de Finanças de Tavira.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação parcialmente procedente, ordenando-se que se contassem juros de mora durante dez anos, relativamente às dívidas de Outubro a Dezembro de 1994, Outubro e Dezembro de 1995 e Janeiro de 1996, e sobre os restantes que se contassem juros de mora de cinco anos.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A matéria respeitante a juros de mora a que estão sujeitas as dívidas ao Estado, aos seus Serviços e organismos autónomos e às autarquias locais aparece regulada, de forma inovadora, estruturada e cientificamente elaborada, com o Dec.-Lei n. 49169 de 5 de Agosto de 1969.

2. No seu artigo 6º, o Legislador estabeleceu um “prazo de liquidação” dos juros de mora, determinando que a liquidação de juros de mora não poderia ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem.

3. Com excepção do seu artigo 4º, o Decreto-Lei n. 49169 de 5 de Agosto de 1969 foi revogado pelo Decreto-Lei 73/99 de 16 de Março, que, na linha do diploma que revogou e no seu artigo 4º, n. 1, estabelece também um “prazo de liquidação” de juros de mora determinando que a liquidação de juros de mora a que estão sujeitas as dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas públicas que não tenham forma, natureza ou denominação de empresa pública não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para esse efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.

4. No n. 2 do artigo 4º do Decreto-Lei 73/99 de 16 de Março dispõe-se que o disposto no n. 1 deste artigo não prejudica o disposto em legislação especial que fixe prazo diferente.

5. O prazo estabelecido nos normativos referidos nestes Diplomas, (neles expressamente qualificado como “prazo de liquidação”) é um prazo de caducidade o que decorre de o legislador o ter definido como prazo de contagem ou liquidação, isto é, prazo de exercício do direito de liquidação dos juros de mora no momento do pagamento da dívida a que respeitem.

6. Por força da ressalva contida no n. 2 do art. 40 do Decreto-Lei 73/99, de 16 de Março manteve-se em vigor o prazo de liquidação, *agora especial*, de três anos previsto no n. 2 do art. 44º da Lei Geral Tributária aprovada pelo Dec.-Lei 398/98 de 17 de Dezembro (e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999) para a liquidação ou contagem dos juros de mora a que estão sujeitas as dívidas tributárias.

7. Face ao disposto no n. 2 do art. 4º do Dec.-Lei 73/99 de 16 de Março, a liquidação dos juros de mora que incidem sobre as dívidas por contribuições para a Segurança Social far-se-ia nos termos estabelecidos no n. 1 daquele artigo se não existisse legislação especial que fixe prazo (de liquidação) diverso do ali fixado. Ora,

8. De todos os (inúmeros) Diplomas legais que, desde a Lei 2115 de 18 de Junho de 1962, têm moldado o regime jurídico da Segurança Social, apenas nos Dec.-Lei 511/76 de 9 de Junho e Dec.-Lei n. 411/91 de 27 de Outubro o Legislador regulou, específica e especialmente, a matéria da liquidação dos juros de mora fixando um prazo para a liquidação ou contagem dos juros de mora a que estavam sujeitas as dívidas por contribuições para a Segurança Social. De facto,

9. O n. 2 do artigo 7º do Decreto-lei 511/76 de 9 de Junho dispõe que “a liquidação dos juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem”. E,

10. O art. 16º do Decreto-Lei 411/91 de 17 de Outubro dispõe que:

1) pelo não pagamento das contribuições à Segurança Social nos prazos estabelecidos são devidos juros de mora por cada mês de calendário ou fracção.

2) a taxa de juros de mora é igual à estabelecida para as dívidas de impostos ao Estado e é aplicada da mesma forma.

11. Os Dec.-Lei 511/76 e 411/91 nunca foram expressamente revogados, sendo certo que o n. 2 do art. 7º do Dec.-Lei n. 511/76 de 9 de Junho foi tacitamente alterado pelo disposto no art. 16 do Dec.-Lei n. 411/91 de 17 de Outubro.

12. Por força da ressalva contida no n. 2 do art. 4º do Dec.-Lei 73/99 de 16 de Março é, assim, pelo disposto no art. 16 do Dec.-Lei n. 411/91 de 17 de Outubro que se deve fazer a liquidação ou contagem dos juros de mora que incidem sobre as dívidas por contribuições para a Segurança Social.

13. O que significa que, por força da regra de equiparação que este art. 16 do Dec.-Lei 411/81 de 17 de Outubro consagra, essa liquidação ou contagem terá de fazer-se nos termos em que se faz para as dívidas de impostos, isto é, nos termos do disposto no n. 2 do art. 44º da Lei Geral Tributária. Aliás,

14. Sempre este dispositivo seria o aplicável e por via directa uma vez que as contribuições para a Segurança Social são tributos fiscais de natureza análoga aos impostos e, como tal, devem ser classificados e tratados.

15. Não sendo, por isto, sustentável a qualquer luz o entendimento de que os juros de mora que incidem sobre as dívidas por contribuições para a Segurança Social devem ser contados ou liquidados nos termos do disposto no art. 14º do Dec.-Lei 103/80 de 9 de Maio. É que,

16. O art. 14º do Dec.-Lei n. 103/80 de 9 de Maio não dispõe sobre liquidação de juros de mora, não fixa qualquer prazo de liquidação ou contagem, não estabelece qualquer prazo para o exercício, pelo Instituto de Segurança Social, do seu direito de liquidação de juros de mora sobre as contribuições em dívida no momento em que o devedor as vem pagar.

17. O art. 14º do Dec.-Lei n. 103/80 de 9 de Maio não fixa um prazo de caducidade, fixa, apenas e só, um prazo de prescrição de dívidas e de dívidas já liquidadas.

18. Não estando, por isso, abrangido pela ressalva contida no n. 2 do art. 40 do Dec.-Lei n. 73/99 de 16 de Março que, inequivocamente, se refere, apenas e só, a legislação especial que fixe prazo diverso do estabelecido no n. 1, prazo este que é um prazo de liquidação ou contagem, isto é, um prazo de caducidade. E,

19. O art. 14º do Dec.-Lei n. 103/80 de 9 de Maio foi (tacitamente) alterado pelo art. 53 da lei 28184 de 14 de Agosto, lei que foi também

revogada pela lei n. 17/00 de 8 de Agosto que, por sua vez, foi revogada pela lei 32/02 de 20 de Dezembro, que actualmente fixa as Bases da Segurança Social e que nada dispõe em matéria de liquidação ou contagem de juros de mora.

20. A douda Sentença recorrida violou o disposto no art. 6º do Dec.-Lei 49.168 de 5 de Agosto de 1969, o disposto no art. 4º do Dec.-Lei 411/91, de 17 de Outubro, o art. 44º da Lei Geral Tributária e o n. 2 do art. 298º do Código Civil.

21. Deve a douda Sentença recorrida ser revogada e substituída por Acórdão que determine que o Serviço de Finanças de Tavira apenas pode liquidar e exigir a aqui recorrente juros de mora sobre as contribuições que constituem o objecto da execução pelo período de três anos a contar da data do pagamento voluntário já efectuado.

Não houve contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

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

➤ A execução fiscal foi instaurada no Serviço Local de Finanças de Tavira, para cobrança de contribuições para a segurança social relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1994, Outubro e Dezembro de 1995, Janeiro, Fevereiro, Março, Maio, Outubro, Novembro e Dezembro de 1996, Outubro, Novembro e Dezembro de 1997 e Dezembro de 1998 que a executada Pedras D'el Rei – Gestão e Turismo, SA não pagara pontualmente.

➤ Pretendendo a executada pagar a quantia exequenda, o Exmº Sr. Chefe do referido Serviço calculou os juros de mora devidos por dez anos.

3. O Mm. Juiz, no tocante aos juros de mora, decidiu o seguinte:

a) as relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1994, Outubro e Dezembro de 1995 e Janeiro de 1996 deverá contar-se juros durante dez anos;

b) sobre os restantes, deverá contar-se cinco anos de juros de mora;

Pretende o recorrente, como vimos, que devem apenas ser liquidados três anos de juros de mora.

Quid juris?

Anotemos primeiro que a execução foi instaurada em 16/2/2000 e autuada em 30 de Março de 2000, tendo a executada sido citada por ofício datado de 30/03/2000.

Pois bem.

Apreciemos primeiro a alegada liquidação dos juros de mora relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1994, Outubro e Dezembro de 1995 e Janeiro de 1996, que o Mm. Juiz a quo decidiu que “deverá contar-se juros durante dez anos” – alínea a) supra.

Vejamos.

À data vigorava o DL n. 103/80, de 9 de Maio.

Disponha o art. 14º do citado diploma legal:

“As contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de dez anos”.

Em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a LGT (art. 6º do DL n. 398/98, de 17/12).

Dispõe o art. 44º deste Diploma:

“1. São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.

“2. O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos caso em que a dívida tributária seja paga em prestações...”.

Entretanto, em 1 de Abril de 1999 entrou em vigor o Dec.-Lei n. 73/99, de 16/3 (vide o seu art. 12º).

Dispõe o n. 5 deste artigo:

“1. A liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para este efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa...”.

Deve entender-se que esta norma (que se reporta nomeadamente a “contribuições” e “impostos” (vide art. 1º, 1, a) do referido diploma legal) revogou, nesta parte a LGT. E a proximidade temporal dos dois diplomas não impede, a nosso ver, tal revogação.

Porém, afigura-se-nos que estas normas (da LGT e do Dec.-Lei n. 73/99, de 16/3) não se aplicam aos juros de mora da Segurança Social.

Na verdade, a legislação da Segurança Social é uma legislação especial, inderrogável por estas (ou outras) normas gerais, nomeadamente as referidas pela recorrente.

Assim, aquela norma (art. 14º do DL n. 103/80), só é derogada pelo art. 63º, n. 2, da Lei n. 17/2000, de 8/8, que estatui que “a obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida”.

Deve considerar-se que esta disposição, apesar de o não referir expressamente, reporta-se igualmente aos juros de mora.

É certo que o referido art. 14º do Dec.-Lei n. 103/80 se reporta unicamente à prescrição.

Porém, não contempla este diploma legal qualquer prazo de caducidade, razão pela qual só pode ser considerado aquele prazo prescricional de 10 anos.

Assim, e para decidir sobre a data da respectiva prescrição há que considerar o art. 297º do CC.

Haverá ainda que atentar que a execução foi instaurada em 16/2/2000, como resulta da informação de fls. 18.

Assim sendo, tendo em conta o referido art. 297º do CC é de concluir, sem qualquer dúvida, que a posição assumida pelo Mm. Juiz é a correcta.

Isto, como é bom de ver, quanto à citada alínea a): juros de mora contados durante dez anos.

Mas também quanto à alínea b) (cinco anos de juros de mora) também a decisão não merece censura, face ao disposto no já citado art. 63º, n. 2, da Lei n. 17/2000, de 8/8.

Aplicando-se aqui, *mutatis mutandis*, as considerações feitas sobre o referido Dec.-Lei n. 103/80, de 9/5.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, com a presente fundamentação.

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

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Reclamação de decisão do órgão de execução fiscal. Juros indemnizatórios. Interpretação do artigo 43.º, n.º 1, da lei geral tributária.

Sumário:

- I — Muito embora as expressões «reclamação graciosa» e «impugnação judicial» contidas no artigo 43.º, n.º 1, da LGT não devam ser interpretadas literalmente, como referências aos tipos de processo que têm essas designações, mas sim extensivamente, por forma a abranger outros meios processuais, o certo é que essa interpretação há-de ter como limite a referência aos meios administrativos e contenciosos que os sujeitos passivos têm ao seu dispor para impugnação dos actos de liquidação.*
- II — A reclamação da decisão do órgão de execução fiscal não visa a impugnação de qualquer acto de liquidação, mas sim a impugnação dos actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal que afectem os direitos e interesse legítimos do executado ou de terceiro.*
- III — Deste modo e com fundamento nessa interpretação extensiva não pode a administração fiscal ser condenada, no âmbito da reclamação de decisão do órgão de execução fiscal, no pagamento de juros indemnizatórios.*
- IV — Já assim não será se a administração fiscal não restituiu, em tempo oportuno e ainda que oficiosamente, ao contribuinte os reembolsos que foram aplicados ao pagamento, por compensação, do IRS respeitante a uma liquidação adicional de outro exercício, conforme resulta do disposto no artigo 43.º, n.º 3, da LGT.*

Processo n.º 350/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: Manuel Esteves e outra.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a reclamação deduzida por Manuel Esteves e mulher Maria de Fátima Barros, melhor identificados nos autos, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Caminha preferido no processo de execução fiscal n.º 2275-98/100476.0, que afectou os reembolsos de IRS, relativos aos anos de 1999, 2000 e 2001, às dívidas exequendas constantes daquele processo de execução e condenou a Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios, contados desde 31/10/03 até à data da emissão

da respectiva nota de crédito a favor dos reclamantes, dela vem interpor recurso o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A norma do n.º 1 do art.º 43º da LGT reveste natureza substantiva, respeita a garantias do contribuinte e está subordinada ao princípio da legalidade tributária (art.º 103º, n.º 2 do CRP e art.º 8º da LGT), sendo meramente adjectivas as normas do art.º 61º do CPPT, uma e outras tendo o mesmo objecto.

2. Os pressupostos do direito a juros indemnizatórios fixados nessa norma do n.º 1 do art.º 43º da LGT caracterizam-se pela sua taxatividade, exclusividade e determinação, vedando ao intérprete e órgão aplicador do direito a introdução de critérios subjectivos na apreciação e aplicação da norma que os determina.

3. O erro de facto ou de direito, imputável aos serviços, terá de ser determinado, na apreciação e decisão dos processos de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, nos termos precisos do cit. n.º 1 do art.º 43º da LGT, na medida em que estiver em discussão a (i)legalidade de uma liquidação.

4. A referência a uma decisão favorável ao sujeito passivo no âmbito de reclamação, impugnação judicial ou recurso, nos termos do art.º 100º da LGT, tem por objecto imediato a reconstituição da legalidade do acto (tributário), remetendo para o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso.

5. Este art.º 100º da LGT, na sua extensão e compreensão normativas, não permite, pelos seus termos, uma interpretação extensiva da norma do n.º 1 do art.º 43º da LGT operada na douta sentença recorrida que, assim, terá sido violado.

6. A hermenêutica do n.º 1 do art.º 43º, ainda que conexas com a do art.º 100º da LGT, não pode ferir o elemento literal das normas, ponto de partida e limite na fixação do seu alcance decisivo, sendo que o legislador manifestou, coerentemente, nessas normas a sua vontade expressa de limitar aos meios processuais em causa, ligados ao contencioso anulatório da liquidação, o conhecimento dos pressupostos do direito a juros indemnizatórios (art.º 11º n.º 1 da LGT e art.º 9º, n.º 3 do Cód. Civil).

Os reclamantes não contra-alegaram.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, conformando-se com a fundamentação da decisão recorrida.

Não foram colhidos vistos legais, atento o carácter urgente do presente processo.

Cumpra decidir.

2 – No tocante à matéria de facto e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância (cfr. art.º 713º, n.º 6 ex vi do disposto no art.º 726º ambos do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste apenas em saber se, tendo sido deferida a reclamação deduzida contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Caminha, que afectou os reembolsos de IRS, respeitantes aos anos de 1999, 2000 e 2001, às dívidas exequendas constantes do processo de execução fiscal identificado nos autos, a Administração Fiscal deve ou não ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios a favor dos reclamantes.

Na sentença recorrida, o Mm.º Juiz “a quo” decidiu afirmativamente, uma vez que, referindo-se o art.º 43º da LGT “tão só a reclamação graciosa ou impugnação judicial, opina o Sr. Conselheiro Jorge Sousa que tais expressões não devem ser entendidas em termos literais, antes se

reportando ou abrangendo qualquer outro meio processual pois o sentido teleológico de tal norma é o de “(...) reconstituir a situação hipotética que existiria se não fosse a lesão (art. 100.º da L.G.T.) e, por isso, discutir e determinar os actos necessários para a reintegração plena da ordem jurídica violada pelo acto anulado (art. 9.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho)”, cfr. anotação ao art.º 61º do CPPT.

Acolhendo aqui esse entendimento de que a referida norma merece interpretação extensiva, abrangendo qualquer outro meio processual, gracioso ou contencioso, em que o contribuinte pode pela primeira vez exercer os seus direitos, temos de concluir que assiste tal direito aos ora reclamantes”.

Concluindo que devia proceder, assim, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Mas será assim?

4 – Dispõe o art.º 43º, n.º 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”.

Daqui resulta que os juros indemnizatórios que se vencem a favor do contribuinte se destinam a compensá-lo do prejuízo provocado pelo pagamento indevido de uma prestação tributária.

Ora, como se alcança da predita disposição legal o erro de facto ou de direito, imputável aos serviços, terá de ser determinado, na apreciação e decisão dos processos de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, nos termos precisos do cit. n.º 1 do art.º 43º da LGT, na medida em que estiver em discussão a (i)legalidade de uma liquidação.

Aliás, é isto mesmo que nos ensina o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa na obra supra citada.

Na verdade e muito embora o mesmo refira que as expressões “reclamação graciosa” e “impugnação judicial” não devam ser interpretadas literalmente, como referências aos tipos de processos tributários que têm essas designações, mas sim extensivamente, por forma a abranger outros meios processuais, a verdade é que acrescenta, também, que “parece que as ditas referências a reclamação graciosa e a impugnação judicial não deverão ser interpretadas como reportando-se aos processos tributários que têm essa designação, mas como referência aos meios administrativos e contenciosos que os sujeitos passivos têm ao seu dispor para impugnação dos actos de liquidação” (ob. cit. pág. 301).

Ora, com a reclamação a que se reportam os presente autos visa-se não a impugnação de qualquer acto de liquidação, mas sim a impugnação dos actos materialmente administrativos praticados no processo de execução fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

Sendo assim e no caso em apreço, não podia o Mmº Juiz “a quo”, com o referido fundamento, condenar a Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios a favor dos recorrentes.

5 – Todavia, como resulta do probatório, quando o Chefe do Serviço de Finanças de Caminha ordenou a aplicação dos reembolsos respeitantes ao IRS de 1999, 2000 e 2001 ao pagamento, por compensação, do IRS respeitante à liquidação adicional do ano de 1992, o certo é que esta liquidação já tinha sido anulada por decisão transitada em julgado.

Não obstante, a Administração Fiscal não restituiu, em tempo oportuno, ao recorrente os referidos reembolsos, tanto assim que, os recla-

mantes, em 16/11/04, requereram ao Tribunal de 1ª Instância a execução da sentença (vide n.º 15 do probatório).

E sempre estaria obrigada a essa restituição, mesmo que oficiosamente.

Ora, dispõe o art.º 43º, n.º 3, al. a) da LGT que “são também devidos juros indemnizatórios... quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos”.

Sendo assim e com este fundamento, não fica a Administração Fiscal exonerada do pagamento de juros indemnizatórios.

6 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao recurso e reconhecer aos recorrentes o direito a juros indemnizatórios, como peticionaram.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 375/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Alberto José Monteiro Lopes, mulher e Fazenda Pública.

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

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

1. ALBERTO JOSÉ MONTEIRO LOPES, e mulher, **CRISTINA MARIA JERÓNIMO GOMES LOPES**, identificados nos autos, interpuseram recurso para o TAF de Loulé da decisão da Administração Tributária que determinou o acesso directo à sua informação bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso procedente, anulando o despacho recorrido.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo a Sr.ª Procuradora da República apresentado alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua

verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do STA de 13/10/04 – Proc. n. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004, de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT.

IV. Violou assim a douta sentença recorrida o disposto na referida norma – art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 30-G, de 29/12.

Contra-alegaram os recorridos, que finalizaram as respectivas alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B. As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C. Os compradores declararam toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declararam.

D. Na conduta dos compradores não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E. O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F. As notificações feitas aos compradores, ora recorridos, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G. A douta sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e do n. 2 do art. 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H. A douta sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e no n. 2 do art. 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I. Assim, a douta sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância – art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. Está em causa a interpretação da alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Disponha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“...
“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

A questão foi abundantemente escalpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamos então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz o recorrente (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.
 Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações – que não crimes – gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária. Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “*Lei Geral Tributária*”, Comentada e Anotada, Adenda à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “*Fiscalidade*”, n. 10, pág. 22.

Nem vale argumentar com a actual redacção do citado normativo, consagrada agora pela Lei n. 55-B/2004, de 31/12. Na verdade, e independentemente da interpretação de tal preceito, o regime aí previsto “só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor” – n. 9 do citado artigo. Não sendo manifestamente uma norma interpretativa não tem aplicação ao caso dos autos.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide Apêndice ao DR de 6/7/2005, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos que decidem:

Um, que a acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de anulação judicial de acto tributário de liquidação, em processo impugnatório em que esse pedido não foi apreciado;

Outro, que a mesma acção pode ser utilizada pelo interessado que, na situação em que se encontra no momento da propositura, não dispõe de outro meio processual capaz de tutelar o seu direito, por não ter sido praticado acto administrativo impugnável, não lhe sendo exigível que provoque a prática de tal acto para dele recorrer contenciosamente.

Processo n.º 607/05-30.

Recorrente: Joana Isabel Magalhães da Mota Van Zeller.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JOANA ISABEL MAGALHÃES DA MOTA VAN ZELLER**, residente no Porto, reclama para a conferência do despacho do relator de 13 de Fevereiro de 2006 que deu por findo o presente recurso.

Estamos no âmbito de um recurso de acórdão deste Tribunal de 6 de Outubro de 2005, proferido em recurso jurisdicional interposto da sentença do Mm.^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, por erro insanável na forma de processo, absolveu da instância o **CHEFE DE FINANÇAS DO 1º SERVIÇO DE FINANÇAS DE VILA NOVA DE GAIA**, na acção para reconhecimento do direito a juros indemnizatórios que intentou.

O aresto recorrido negou provimento ao recurso jurisdicional, confirmando a sentença impugnada, e dele recorreu a agora reclamante para o Plenário do Tribunal, com fundamento em oposição de acórdãos, apontando como acórdão fundamento o que a sua Secção de Contencioso Administrativo prolatou em 14 de Janeiro de 2004 no processo n.º 1125/03.

Alegou tendo em vista demonstrar a existência da alegada oposição, assim concluindo:

«a)

Ambos os Acórdãos aqui citados decidiram sobre a mesma questão, consistente em saber se a acção para o reconhecimento de um direito pode ou não ser utilizada pelo interessado nos casos em que a lei não lhes faculte, na situação em que se encontram no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional desse direito;

b)

O Acórdão proferido em 6 de Outubro de 2005 (**Ac. recorrido**) julgou relativamente à questão referida em **a)** supra, que só pode lançar-se mão da acção para o reconhecimento de um direito quando os outros meios processuais não dêem tutela plena, eficaz e efectiva ao direito ou interesse a defender;

c)

O Acórdão dado em 14 de Janeiro de 2004 (**Ac fundamento**) julgou, por sua vez, aquela mesma questão, considerando que a acção para o reconhecimento de um direito é um meio processual complementar, destinado a ser utilizado nos casos em que a lei não faculte ao interessado, na situação em que se encontra no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional desse direito;

d)

Está-se, deste modo, em presença de dois Acórdãos que, relativamente à mesma questão fundamental de direito, assentam sobre soluções opostas.

Termos em que requer a V. Excia. se digne ordenar que, admitido que foi o presente recurso e junta agora esta alegação, se sigam os ulteriores trâmites da lei».

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo que não existe oposição entre os julgados.

1.3. O Exm^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer segundo o qual se deve dar por findo o recurso, por se não verificar oposição de julgados.

«(...) não só não se verifica identidade entre as situações de facto subjacentes aos acórdãos postos em confronto pela recorrente (...), como não também não ocorre, nas duas situações, uma verdadeira oposição de soluções jurídicas

Assim quanto à identidade das situações fácticas em confronto se dirá que no acórdão recorrido (fls. 116 a 120) a questão em análise era a de saber se a recorrente podia ou não utilizar a acção para reconhecimento de direito com vista à obtenção de juros indemnizatórios, numa situação em que impugnara judicialmente uma liquidação de imposto sucessório, pedindo, além do mais, “os juros a que aludem os §§ 1^o e 2^o do art. 155^o do CSISSD”, e em que obtivera sentença que, por reconhecer a existência de “erro na determinação da matéria colectável que fere a liquidação de ilegalidade”, a anulou parcialmente, sem nada decidir quanto ao pedido de juros que formulara.

Com esta sentença se havia conformado a impugnante, não reagindo contra a falta de apreciação do pedido de juros que formulara.

Já o acórdão fundamento (deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido a 14.01.2004, no processo 1125/03 - fls. 143 e seguintes) trata de questão distinta, que versa sobre a possibilidade de utilização da acção para reconhecimento de um direito nos casos em que não existe um acto administrativo impugnável, concretamente num caso em que, tendo sido indeferido pela Administração, com fundamento em intempestividade, um pedido de entrega de quantia que havia sido depositada em consulado, não se pretende discutir a legalidade do acto de indeferimento, mas sim obter a entrega de tal quantia com fundamento em enriquecimento sem causa, fundamento esse que não foi apreciado em qualquer acto administrativo.

Por outro lado, e quanto à divergência de soluções quanto à mesma questão de direito se dirá que, ao invés do que é alegado pela recorrente, não há divergência ou contradição nas soluções propostas nos acórdãos em confronto.

Ambos assentam no entendimento, firmado jurisprudencialmente (vide jurisprudência citada em ambos os acórdãos) de que a acção para reconhecimento de um direito está concebida como um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir os casos em que a lei não faculta instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legítimos do administrado.

Só que, no caso subjudice a recorrente dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da administração no pagamento de juros indemnizatórios, e a eles não recorreu, enquanto que o acórdão fundamento tinha por objecto uma hipótese bem diversa, em que se considerava não existir um acto administrativo impugnável.

Não se verificam, pois, os alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito (...).

1.4. O relator do processo proferiu, na sequência, o despacho reclamado, no qual se lê:

«Quer no acórdão recorrido, quer no fundamento, foi tratada a questão de saber se os ali recorrentes podiam utilizar a acção para reconhecimento de direito para obter a pretensão apresentada em juízo.

No acórdão recorrido tratava-se de, na sequência de impugnação judicial que parcialmente anulou um acto de liquidação, obter juros indemnizatórios, porquanto a Administração devolvera, singelamente, a quantia respeitante ao imposto pago a mais.

No acórdão fundamento cuidava-se de obter a devolução de quantia depositada num estabelecimento consular, indeferida por um acto administrativo não recorrido.

Ambos os acórdãos afirmaram o carácter complementar da acção para o reconhecimento de um direito; e ambos disseram que, havendo um acto administrativo expresso, cuja anulação pela via contenciosa traga plena tutela ao direito ou interesse prosseguido, não pode o interessado socorrer-se da acção para reconhecimento de um direito.

Ao dois acórdãos divergiram no julgamento final porque:

- o acórdão recorrido decidiu que, havendo um acto expresso, impugnado, e, aliás, anulado judicialmente, a tutela perseguida pelo interessado se obtinha mediante a execução do julgado anulatório;

- o acórdão fundamento decidiu que, não dando a anulação do acto tutela ao direito do interessado, porque ele funda a sua pretensão no enriquecimento sem causa, que não foi apreciado por acto nenhum, podia ele lançar mão da acção para reconhecimento de um direito.

Ambos os arestos são, pois, convergentes, em lugar de divergentes; e as decisões opostas a que chegaram resultam de terem aplicado o mesmo quadro normativo, interpretado de maneira substancialmente coincidente, a dois casos reais factualmente diversos.

Daí que não exista a alegada oposição de acórdãos, tal como defendem a Fazenda Pública e o Ministério Público».

1.5. A reclamante manifesta deste modo a sua discordância com o despacho do relator:

«Em 21-08-2003, data da propositura da acção, a Recorrente encontrava-se na situação de não dispor de outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional do seu direito senão o da acção para o reconhecimento desse direito, meio que utilizou.

É aqui que reside a clara oposição de soluções entre o Ac. recorrido e o Ac. fundamento:

- Para o Ac. recorrido a acção destinada ao reconhecimento de um direito nunca será meio processual admitido se o interessado tiver tido ao seu dispor outros meios processuais que dessem tutela plena, eficaz e efectiva ao direito ou interesse a defender.

- Já para o Ac. fundamento a acção para o reconhecimento de um direito é um meio processual a poder ser utilizado pelo interessado nos casos em que a lei lhe não faculta, na situação em que se encontra no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional do seu direito.

Justifica-se plenamente a doutrina que flui do Ac. fundamento: se no momento de lançar mão do meio processual que assegura o seu direito o interessado só dispõe da acção para o reconhecimento de um direito há-de ser-lhe autorizada, a utilização desse meio processual porque, para além de ser um meio apto a conferir-lhe a tutela plena, eficaz e efectiva do seu direito, é já o único meio de que dispõe.

Negar-lhe essa autorização é, verdadeiramente, negar-lhe o direito ao processo [art. 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)] e restringir-lhe um seu direito (o direito a juros indemnizatórios), com efeitos claramente desproporcionados (art. 18.º/2 da CRP), injustos (arts. 2.º e 266.º/12 da CRP) e violadores do princípio da igualdade (arts. 13.º e 266.º/12 da CRP).

Conhece o advogado signatário a dificuldade que encontra quem defende interpretações ou doutrinas que contrariam jurisprudência firme, continuada, algumas vezes próxima da unanimidade, dos Tribunais Superiores.

Repete-se a situação com os presentes autos, e somente a convicção de que é a tese sustentada pela Recorrente a única que realiza o fim último do Direito — a concretização da ideia de Justiça —, determina o signatário a persistir nela até ao dia em que seja também ela sufragada pela Jurisprudência deste Supremo Tribunal, ou, como sucede já com as novas regras do contencioso administrativo, introduzidas pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos, quando novas normas do direito processual tributário impeçam que meios adjectivos de realização do Direito sejam, como no caso do Ac. Recorrido, interpretados e aplicados para denegar o próprio Direito.

Já do Ac fundamento o que resultou foi a realização do Direito e não a sua denegação.

É, assim, clara, no entendimento da Recorrente a oposição de soluções entre o Ac. recorrido e o Ac. fundamento, no que, com todo o devido respeito, se insiste e foi já decidido no processo que sob o n.º 609/05-2ª Secção, corre seus termos no Plenário deste Supremo Tribunal.

Neste descrito quadro, o douto despacho de fls. ___ dado em 13 de Fevereiro de 2006, tendo decidido pela inexistência da “alegada oposição de acórdãos”, “prejudica” a Recorrente, admitindo, por isso, RECLAMAÇÃO para a CONFERÊNCIA (art. 700.º/3 do CPC).

Nestes termos (...) requer (...) que sobre a matéria do douto despacho de fls., dado a 13 de Fevereiro de 2006, recaia Acórdão a decidir que existe oposição entre o Ac. recorrido e o Ac. fundamento, ordenando, consequentemente, o prosseguimento do recurso para alegações».

2.1. No acórdão recorrido houve-se por provada a matéria de facto seguinte:

«1

Por sentença transitada em julgado, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º

35/94, que correu termos pelo 2º Juízo, 2ª Secção, do extinto Tribunal Tributário do Porto, em que era impugnante, além de outros, a ora A., foi julgada procedente a impugnação e anuladas parcialmente as liquidações de imposto sobre sucessões e doações em causa naqueles autos – cfr. doc. de fls. 20 a 22;

2

Na sentença identificada em 1 foi ainda declarado o seguinte: “Ora, o valor assim acrescentado não podia ser atendido na liquidação do imposto, tendo-o sido, incorreu-se em erro na determinação da matéria colectável, erro esse que fere a liquidação de ilegalidade a impor a sua anulação” – cfr. fls 22 dos autos (último parágrafo, fl. 4 da referida sentença;

3

Em 18/5/1999, a A. requereu ao 1º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia a restituição do imposto anulado e pago, acrescido dos juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe eram devidas – cfr. doc. de fls 23 a 25 dos autos;

4

Por despacho de 31/5/1999, proferido pelo Chefe de Finanças, foi determinada a “anulação do imposto sobre sucessões e doações na importância de 915.309\$00, liquidado no processo (...) e consequente restituição ao interessado (...) e relativamente ao pedido de juros foi decidido que “tendo ficado provado nos autos que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços, não tem aplicabilidade o citado preceito legal, pelo que indefiro a pretensão no que se refere à restituição de juros” – cfr. doc. de fls. 27 dos autos;

5

A presente acção deu entrada em Tribunal em 21/8/2003 — cfr. fls. 2 dos autos».

2.2. No acórdão fundamento registou-se a seguinte factualidade:

«1º

em 1976/04/29... depositou no Consulado Geral de Portugal na Beira a quantia de 500.000\$00.

2º

por despacho n.º 90/94-XII, de 12/12/1994, o Sr. Ministro das Finanças autorizou a entrega aos titulares do contravalor em escudos dos depósitos efectuados pelos cidadãos portugueses nos consulados gerais de Portugal em Maputo e na Beira.

3º

O Gabinete de Apoio aos Espoliados tinha conhecimento desta decisão e promoveu a divulgação da mesma, bem como dos documentos que deviam acompanhar o pedido de devolução.

4º

por despacho de 1997/10/03 foi fixada como data limite para apresentação dos pedidos de devolução o dia 12 de Dezembro de 1997.

5º

por requerimento datado de 2001/01/10 a autora requereu ao réu a entrega do valor depositado por..., seu pai, no Consulado de Portugal na Beira.

6º

por despacho datado de 2001/01/25 o réu comunicou à autora que o pedido havia sido indeferido em virtude de já não existir base legal para se proceder à entrega do valor de 500.000\$00, porque o Sr. Ministro das Finanças, por despacho n.º 90/94-XII, de 12 de Dezembro de 1994, autorizou a entrega aos titulares, do contra valor em escudos, dos depó-

sitos efectuados nos consulados gerais de Portugal em Maputo e Beira por cidadãos portugueses aquando da independência de Moçambique. Por despacho de 14 de Outubro de 1997 do Sr. Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças foi fixada a data de 12 de Dezembro de 1997 como prazo para apresentação dos pedidos de entrega de valores».

3. A divergência da reclamante com o despacho que decidiu não existir a alegada oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento, pondo fim ao recurso, assenta, essencialmente, na leitura que faz daquele último aresto, segundo a qual nele se julgou que «a acção para o reconhecimento de um direito é um meio processual a poder ser utilizado pelo interessado nos casos em que a lei lhe não faculte, na situação em que se encontra no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional do seu direito»; e que, designadamente, «se no momento de lançar mão do meio processual que assegura o seu direito o interessado só dispõe da acção para o reconhecimento de um direito há-de ser-lhe autorizada, a utilização desse meio processual porque, para além de ser um meio apto a conferir-lhe a tutela plena, eficaz e efectiva do seu direito, é já o único meio de que dispõe».

Mas essa leitura do acórdão fundamento não é de sufragar.

Não se diz, no acórdão fundamento, com o alcance querido pela reclamante, que a acção para reconhecimento de um direito pode ser usada para obter a tutela de um direito ou interesse legalmente protegido quando «a lei (...) não faculte, na situação (...) no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado».

Do modo como a reclamante entende o acórdão fundamento, ele afirma que o interessado pode, sem consequências preclusivas, deixar decorrer os prazos de que dispõe para lançar mão dos meios processuais previstos para a tutela do seu direito ou interesse; porque lhe é facultado, a todo tempo, nos termos do entretanto revogado artigo 69º nº 1 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, conseguir o mesmo objectivo através da acção consagrada no referido dispositivo legal.

Ora, o acórdão fundamento não se afastou da jurisprudência corrente do Tribunal, ao afirmar «não ser viável a acção para reconhecimento de um direito quando existir um acto administrativo impugnável cuja impugnação permita, em execução de julgado, plena satisfação da pretensão formulada à Administração».

No entanto, nos casos em que não existe um acto administrativo impugnável, será viável a utilização da acção para reconhecimento de um direito, não sendo necessário que o interessado provoque a prática de um acto que, depois, possa impugnar. É o entendimento que corresponde à “teoria do alcance médio” (...).

Ou seja, o acórdão fundamento reafirmou o que o Tribunal vem dizendo a respeito do uso deste meio processual: havendo um meio processual, isolado ou em conjunto com outro, que propicie a pretendida tutela, os interessados não são livres de o ignorar e escolher a acção para reconhecimento de um direito, dado o seu carácter complementar. O recurso a esta acção só é viável se esse meio não existir, designadamente, como era o caso concreto, por não ter sido praticado acto administrativo contra o qual fosse possível reagir mediante o competente recurso contencioso de anulação, executando, depois, o julgado anulatório.

É com este alcance, e não com o pretendido pela reclamante, que deve entender-se a referência do acórdão fundamento, à «situação em que [os administrados] se encontram no momento da propositura da acção» para

reconhecimento de um direito. Não se trata da situação subjectiva em que o próprio interessado se colocou, ao deixar caducar o seu direito a recorrer contenciosamente, se de tal meio dispuser e com ele possa o direito ou interesse ser tutelado; trata-se, antes, da situação objectiva em que, naquele momento da propositura da acção, está colocado perante circunstâncias a que é alheio, designadamente, a consistente em não ter sido praticado nenhum acto administrativo cuja anulação possa conseguir por outro meio.

O que se diz no aresto em apreço é que, se, naquele mesmo momento em que é intentada a acção para reconhecimento de um direito, não houver um acto recorrível, o interessado não tem que aguardar que a Administração altere essa situação, praticando esse acto impugnável, espontaneamente, nem tem, ele, que provocar essa prática, para depois reagir. Neste caso, é-lhe possível reclamar, logo, a tutela pretendida através da acção para reconhecimento de um direito.

Outra solução – a defendida pela reclamante – levaria a um resultado perverso, pois os interessados estariam sempre em tempo para exigir tutela jurisdicional dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, podendo ignorar todos os prazos e meios processuais específicos criados pelo legislador, e a acção para reconhecimento de um direito tenderia a ocupar o espaço próprio desses outros meios, tornando-se ela o meio comum, e ficando os actos administrativos sujeitos a uma instabilidade intolerável.

Foi enfileirado nesta linha de pensamento que o acórdão recorrido, depois de sustentar o carácter complementar da acção para reconhecimento de um direito, afirmou:

«(...) não sendo imposta, em geral, aos administrados (...), a obrigação de provocarem actos administrativos para obterem, posteriormente, no caso de indeferimento, uma situação em que possam fazer uso do processo de recurso contencioso, tem de reconhecer-se que a Autora, na situação em que se encontrava perante a Administração, não tinha outro meio contencioso que pudesse utilizar imediatamente que não fosse a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo».

Note-se que o aresto alude à «situação em que se encontrava perante a Administração», e não àquela em que estava perante a jurisdição. Isto é, à situação objectiva com que estava confrontado, face à actuação da Administração, e não àquela que o administrado gerara, por omissão, deixando-se desprover, pelo decurso do tempo, da possibilidade de usar outros meios jurisdicionais.

É, pelo exposto, de manter o despacho reclamado.

E não há que apreciar as questões de constitucionalidade colocadas pela reclamante, uma vez que elas se referem à interpretação da lei feita no acórdão recorrido, e na apreciação de tal acórdão se são entra, perante a inexistência de oposição entre ele e o acórdão fundamento.

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

Custas a cargo da reclamante, com 99 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Reclamação de créditos de IRC e IVA. Privilégio creditório mobiliário geral e mobiliário geral. Credor com garantia real.

Sumário:

- I — Os créditos de IRC, na medida em que goza de privilégio mobiliário geral e mobiliário geral e de IVA, que gozam de privilégio mobiliário geral, direito real de garantia, podem ser reclamados em execução fiscal.*
- II — O artigo 240.º, n.º 1, do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger, não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu, mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.*

Processo n.º 1256/04-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Braga.

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 decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que não admitiu os créditos reclamados por dívidas respeitantes a IVA e IRS do ano de 2001, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Os créditos relativos a IVA beneficiam de privilégio creditório mobiliário geral, sem limite temporal, nos termos do art.º 736º do CC.

II. Os créditos relativos a IRC, por seu lado, beneficiam de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário geral (art.º 93º CIRC) sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou acto equivalente, relativamente aos últimos 3 anos (art.º 736º CC).

III. O art.º 604º do CC estabelece que o privilégio creditório constitui uma causa legítima de preferência.

IV. Não admitir e, consequentemente, não graduar os créditos da Fazenda que gozam de privilégio creditório, esvazia de conteúdo útil as normas que conferem tal privilégio.

V. O n.º 1 do art.º 240º CPPT deverá ser interpretado amplamente, de modo a serem abrangidos não apenas os credores que gozam de garantia real *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O objecto do presente recurso consiste em saber se devem ou não ser admitidos os créditos reclamados por IRC, que goza de privilégio imobiliário geral e mobiliário geral (cfr. artºs 93º, actualmente 108º do CIRC e 736º, nº 1 do CC) e IVA, que goza de privilégio mobiliário geral (cfr. artº 736º, nº 1 do CC), por não ser conhecida a existência de garantia real.

Esta questão tem sido frequentemente apreciada por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em diversos arestos, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (artº 8º, nº 3 do CC).

Deste modo, escreve-se no Acórdão de 2/7/03, rec. nº 882/03, que os créditos que gozam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, direitos reais de garantias, podem ser reclamados em execução fiscal por créditos de impostos contra o devedor, “sendo que mal se compreenderia que apontando a lei...o lugar preferente (cfr. artigo 733º do CC) reservado a tais créditos na graduação, se vedasse atinente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos”.

Assim, “o nº 1 do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que “podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”, deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios” (Ac. desta Secção do STA de 4/2/04, in rec. nº 2.078/03).

Neste sentido, vide, entre outros, Acórdão desta Secção do STA de 22/10/03, in rec. nº 946/03 e do Pleno de 13/4/05, in rec. nº 442/04 e de 18/5/05, in rec. nº 612/04.

Voltando ao caso dos autos e como vimos, respeitando os créditos reclamados a IRC, que goza de privilégio imobiliário geral e mobiliário geral e IVA, que goza de privilégio mobiliário geral, não podem, assim, tais créditos deixar de ser admitidos e, consequentemente, graduados.

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e, em consequência revogar a decisão recorrida de graduação de créditos, que passarão a ser graduados da seguinte forma:

A) Quanto aos bens imóveis

1º) créditos da Segurança Social garantidos por hipoteca voluntária, até ao limite nesta fixada e respectivos juros fixados no registo da hipoteca;

2º) créditos reclamados de IRC que gozam de privilégio imobiliário geral nos termos do artº 93º, actualmente artº 108º do CIRC e respectivos juros de mora;

3º) créditos da Segurança Social cujo valor ultrapasse o limite referido em 1), que gozam de privilégio imobiliário geral, nos termos dos artºs 11º do Decreto-lei nº 103/80 de 13/5 e 748º do CC e respectivos juros de mora;

4º) crédito exequendo e respectivos juros de mora.

B) Quanto aos bens móveis

1º) créditos reclamados de IRC e IVA que gozam de privilégio mobiliário geral, nos termos do disposto nos artºs 93º, actualmente 108º do CIRC e 736º, nº 1 do CC e respectivos juros de mora;

2º) créditos da Segurança Social que gozam de privilégio mobiliário geral, nos termos dos artºs 10º, nº 1 do Decreto-lei nº 103/80 de 13/5 e 74º, nº 1, al. a) do CC e respectivos juros de mora;

3º) crédito exequendo e respectivos juros de mora.
Sem custas.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Maio de 2006.

Assunto:

Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Impugnação judicial.

Sumário:

O indeferimento de recurso hierárquico interposto do despacho que desatendeu reclamação graciosa contra acto de liquidação é susceptível de impugnação judicial, cujo objecto abarca o acto de liquidação, desde que não esteja já pendente impugnação judicial com o mesmo objecto.

Processo n.º 1278/05-30.

Recorrente: Subdirector-geral dos Impostos.

Recorrido: CTR — Consultoria Técnica e Representações, L.ª

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

1.1. O **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** recorre do despacho da Mmª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que determinou a convalidação para a forma de impugnação judicial da acção administrativa especial deduzida por **CTR – CONSULTORIA TÉCNICA E REPRESENTAÇÕES, LDA.**, com sede em Samora Correia, Benavente.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A douta sentença recorrida fez **uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos ao determinar a convalidação da acção administrativa especial em impugnação judicial, devendo, em consequência, ser revogada.**

2

A convalidação do processo para a forma adequada só é possível se, para além de outros requisitos, a acção judicial não estiver caducada.

3

No caso sub judice, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (cfr. artigo 102º, n.º 2

do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesma questiona.

4

O artigo 102º, n.º 1, al. e), do CPPT quando permite a impugnação “dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código” não abrange esta hipótese.

5

Para efeitos de discussão de questões que envolvam a apreciação do acto de liquidação, o sistema instituído aponta para que o recurso hierárquico não tenha, nesse domínio de conhecimento, qualquer autonomia impugnatória.

6

Logo, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se a ora recorrida optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer “renascer” a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da decisão da reclamação (art.º 102º n.º 2 do CPPT).

7

Tendo a A. sido notificada da decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa em 07/07/2003, e não tendo a mesma sido impugnada no prazo supra referido, não pode proceder-se, por intempestividade, à convalidação, da petição inicial como petição de impugnação.

8

A douta sentença recorrida enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, devendo, por isso, ser anulada.

Nestes termos e nos mais de direito (...) deve ser concedido provimento ao presente recurso e anulada a douta sentença recorrida».

1.2. Contra-alega a recorrida, defendendo a conservação da decisão impugnada, concluindo assim:

«1.

O contribuinte, da decisão desfavorável da reclamação graciosa, pode, nos termos dos art.º 97, n.º 1, alínea e) e 102º n.º 2, do CPPT, apresentar impugnação judicial, para o que dispõe de 15 dias após a notificação daquela decisão; ou

2.

Alternativamente, pode apresentar recurso facultativo e sem efeito suspensivo no prazo de 30 dias, nos termos do art.º 66º e 76º, do CPPT.

3.

No caso de apresentação de recurso hierárquico, sendo a decisão desfavorável, o contribuinte ainda pode apresentar impugnação judicial, agora no prazo de 90 dias contados da notificação da decisão, a menos que já tenha sido apresentada outra impugnação, de conformidade com

o que determina a alínea e) do n.º 1 do art.º 102º do CPPT (vide neste sentido Ac. do TCA, n.º 122/03, referido);

4.

Constatando-se a existência de erro na forma de processo, conforme a imposição dos artigos 97º, n.º 3 da LGT e n.º 4 do CPPT, deve o pedido ter seguimento na forma de processo adequada (vide Ac. do STA, n.º 1021/04, de 19/01/2005), desde que verificados os requisitos previstos na lei para essa forma de processo, entre os quais se destaca a tempestividade;

5.

A Recorrente não põe em causa de que, quanto à questão de fundo, estamos perante matéria susceptível de ser apreciada em impugnação judicial, pelo que a forma de processo a considerar para o prosseguimento do pedido será a impugnação judicial, conforme foi decidido na douta sentença recorrida;

6.

Não está verificada a invocada caducidade do direito de impugnar porque a acção administrativa especial foi interposta antes de terem decorrido os 90 dias previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 102º do CPPT, que se contam da notificação da decisão tomada no recurso hierárquico.

NESTES TERMOS

E nos demais de direito (...), por não se constatar a violação de qualquer disposição legal e por o Tribunal competente em razão da matéria ser o mesmo, nos termos do art.º 49º do ETAF, deve o presente recurso ser rejeitado na totalidade por falta de fundamento, ordenando-se o prosseguimento da impugnação judicial».

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido do não provimento do recurso, escrevendo:

«(...) a decisão recorrida considerou que “a impugnação judicial, nos casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Na hipótese dos autos o contribuinte, após deduzir reclamação graciosa, e notificado da respectiva decisão desfavorável, apresentou recurso hierárquico facultativo, sem efeito suspensivo, no prazo geral de 30 dias, conforme o disposto nos arts.º 66º, n.ºs. 1 e 2, e 76º, n.ºs. 1 e 2, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Bem andou pois a decisão recorrida que, partindo do pressuposto que o pedido da autora consubstanciava a condenação da Administração à aceitação de um custo fiscal, enquadrável no art.º 213º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, concluiu que o que estava em causa era a apreciação da legalidade da liquidação, sendo portanto processo próprio o de impugnação judicial.

(...) também nós entendemos que, de acordo com o disposto na al. e) do n.º 1 do art.º 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação judicial, nos casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação».

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

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«Tem razão a entidade demandada quanto à excepção invocada.

De facto a matéria controvertida conduz-nos à apreciação da legalidade da liquidação.

Senão vejamos:

O pedido consubstancia a condenação da administração à aceitação de um custo fiscal, enquadrável no art.º 23.º do CIRC, com as consequências legais.

Ora as consequências legais não são mais do que a anulação da liquidação adicional a que deu origem à não aceitação daquele custo pelos serviços da DGCI, o que significa que está em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Neste sentido e de acordo com o art.º 101.º da LGT al. a) e j) e art.º 97.º al. d) e p) do CPPT, o processo próprio é a impugnação judicial.

Por conseguinte o meio processual utilizado é inidóneo à prossecução dos interesses em conflito.

Porém, de acordo com o princípio da economia processual a que refere o art.º 137.º do CPC aplicável “ex vi” da al. e) do art.º 2.º do CPPT, e nos termos do art.º 97.º n.ºs 2 e 3 da LGT sempre pode aproveitar-se a petição inicial para seguir a forma de processo de impugnação ao abrigo do art.º 102.º do CPPT, se a mesma tiver sido apresentada em tempo.

A impugnação judicial nos casos em que houve decisão do recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT.

No caso em apreciação atendendo à data que consta no ofício de notificação (uma vez que é ilegível a data que consta do aviso de recepção), considero que o pedido foi apresentado dentro do prazo.

Dito isto determino a convalidação da presente Acção Administrativa Especial em Impugnação Judicial».

3.1. A questão é a de saber se está em tempo a impugnação judicial deduzida no prazo de dias após a notificação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico da decisão que indeferiu a reclamação graciosa.

O recorrente entende que, tendo a agora recorrida reclamado graciosamente e recorrido hierarquicamente da decisão que indeferiu a reclamação, perdera a oportunidade para impugnar judicialmente, pois só o podia fazer dentro dos 15 dias seguintes àquele indeferimento.

A recorrida, ao invés, defende que lhe era possível impugnar judicialmente nos 90 dias seguintes ao indeferimento do recurso hierárquico que interpôs.

Assim, para o recorrente, não pode manter-se a decisão judicial recorrida, que convolou para a forma de impugnação judicial a acção administrativa especial intentada pela ora recorrida, quando tal impugnação seria intempestiva. Para a recorrida, nada obstava à convalidação, pois era ainda tempo de poder impugnar judicialmente.

Não é colocada em discussão a adequação e possibilidade da convalidação ordenada, a não ser na apontada perspectiva – a da oportunidade da impugnação judicial.

3.2. Dispõe o artigo 76º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que «do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico», e que «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto».

«O que significa que, ao arrepio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo. O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte.

Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação. Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos. Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato – cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556. No entanto, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário “stricto sensu”, “não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa”.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico. Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação. E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto – art. 76.º, n.º 2 do CPPT. Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa – art. 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico – art. 76.º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação».

A transcrição que antecede, do acórdão de 8 de Junho de 2005 deste Tribunal, proferido no processo nº 515/05, dispensa-nos do uso de mais palavras, posto que constitui resposta cabal às questões colocadas pelo recorrente, sendo certo que este não aduz qualquer argumento que faça ponderar a alteração da jurisprudência até aqui seguida, de que o parcialmente reproduzido aresto constitui exemplo.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o despacho impugnado.

Custas a cargo do recorrente.

Lisboa, 3 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Revisão do acto tributário. Pedido do contribuinte. Erro imputável aos serviços. Juros indemnizatórios.

Sumário:

- I — *A revisão do acto tributário «por iniciativa da administração tributária» pode efectuar-se «a pedido do contribuinte» como resulta do artigo 78.º, n.º 6, da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade — artigo 266.º, n.º 2, da CRP.*
- II — *O «erro imputável aos serviços» constante do artigo 78.º, n.º 1, in fine da LGT compreende o erro de direito cometido pelos mesmos que não apenas o simples lapso, erro material ou de facto.*
- III — *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 nele previsto.*

Processo n.º 16/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Futebol Clube do Porto, Futebol, S. A. D.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Futebol Clube do Porto, Futebol, SAD contra acto de liquidação de emolumentos registrais, no montante de PTE 15.000.000\$00 (€ 74.819,68), consequentemente o anulando e fazendo acrescer “juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento até à emissão da respectiva nota de crédito”.

Fundamentou-se a decisão na admissibilidade do pedido de revisão oficiosa da liquidação, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, que, nos termos do seu artigo 3.º, tanto se aplica aos impostos como às taxas, sendo que o artigo 128.º do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro apenas tem aplicação aos erros resultantes de averiguações à actuação dos funcionários, o que não está ora em causa; e a tabela aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro é ilegal por contrariar o art. 10.º, al. c) da Directiva n.º 69/335, na redacção da Directiva n.º 85/03, como é jurisprudência tanto comunitária como nacional, sendo devidos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento até à da emissão da respectiva nota de crédito já que o erro imputável aos serviços abarca o erro de direito.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

Dos Factos

1.ª A sociedade “FUTEBOL CLUBE DO PORTO, FUTEBOL, S.A.D.” interpôs, em 10 de Janeiro de 2003, recurso contencioso de anulação

do acto de indeferimento tácito do acto de revisão oficiosa recebido na Conservatória do Registo Comercial do Porto em 13 de Maio de 2002.

2.^o Alicerçou o seu pedido na ilegalidade da liquidação de emolumentos, consubstanciada na desconformidade da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, 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.^o Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes ao registo de aumento de capital e alteração do contrato, foram cobrados pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, em 31 de Julho de 2001 (Ap. 21), e resultam da aplicação do artigo 1.^o, n.^{os} 2 e 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro, com a aplicação do limite máximo de emolumentos fixado para cada acto de registo, previsto na alínea c) do artigo 23.^o da mesma tabela.

4.^o Por despacho de 27 de Fevereiro de 2003, do Exmo. Director-Geral dos Registos e do Notariado, aquele pedido de revisão oficiosa foi rejeitado por extemporaneidade na sua apresentação.

5.^o Pelo que, foi requerida pela ora impugnante, em 24 de Março de 2003, a ampliação do objecto de recurso.

6.^o Por decisão judicial de 28 de Novembro de 2003, transitada em julgado, foi o recurso contencioso convolado em impugnação judicial e admitido o pedido de ampliação do objecto de recurso.

7.^o A douta sentença recorrida julgou o pedido procedente anulando a liquidação de emolumentos impugnada, com fundamento na violação do citado normativo comunitário e na aplicabilidade do artigo 78.^o ao caso sub judice, 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.

Dos Fundamentos

8.^o 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».

9.^o 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.

10.^o 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.

11.^o 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.

12.^o 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”.

13.^o 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 1, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, decidiu que:

14.^o «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.»

15.^o Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78.^o 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.

16.^o O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.^o 1 do artigo 78.^o 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”.

17.^o 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.^o 1 do artigo 102.^o do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo n.^o 026774).

18.^o 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.

19.^o Por seu lado, de acordo com a segunda parte do n.^o 1 do artigo 78.^o, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

20.^o 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.

21.^o 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.^o 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 rectificadas, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

22.^a 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.º 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.º do CPA e rectius no artigo 78.º da LGT.

23.^a Veja-se os termos restritos com que os n.ºs 3 e 4 do artigo 78.º, 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.º 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 [...]”.

24.^a 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”.

25.^a 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.

26.^a Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

27.^a 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 78.º 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.º 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”.

28.^a 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.

29.^a 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.

30.^a Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º 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.

31.^a 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”.

32.^a Conclui-se, assim que, o artigo 78.º, n.º 1, 2.a 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.

33.^a Sem conceder quanto a todo o exposto anteriormente, não pode o Representante da Fazenda Pública concordar com a condenação do pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos anulada (31 de Julho de 2001) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.

34.^a 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 ora recorrida (cfr., entre outros, os acórdãos de 27.10.2004, 22.06.2005, 06.07.2005 e 13.07.2005, proferidos respectivamente nos processos n.ºs 0627/04, 322/05, 0560/05 e 320/05 (Docs. 2 a 5). Incorre, assim, a sentença, também nesta parte, em erro de julgamento.

E contra-alegou o impugnante, concluindo por sua vez:

1. *Atento o disposto no art. 95.º, 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 FCP, SAD 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 CPCII), 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 FCP, SAD, 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 tornou-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 FCP, SAD 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 iudice.

21. Para além do direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados, a FCP, SAD 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 con-

dições legais - se demonstre que um tributo foi indevidamente pago, radica na teoria da responsabilidade civil extra-contratual 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 emissão da respectiva nota de crédito.

24. A entrada em vigor da LGT veio alterar este regime, dispo do 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. 61º 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 aos 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.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento parcial do recurso, quanto aos juros indemnizatórios que apenas devem ser contabilizados a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, sendo que “a interpretação da norma constante do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, segundo a qual a revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária só pode verificar-se em caso de erro material imputável aos serviços é inaceitável, porquanto:

a) ao excluir como fundamento da revisão o erro sobre os pressupostos de direito impede a reconstituição plena da legalidade ofendida, com violação do princípio da legalidade que deve ser observado na actuação da administração tributária (artigo 266.º, n.º 2 da CRP e artigo 55.º da LGT);

b) é desmentida pela norma segundo a qual se considera erro imputável aos serviços o erro na autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo, do qual está liminarmente excluído qualquer erro material praticado pela administração tributária (artigo 78.º, n.º 2 da LGT)”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. Em 31 de Julho de 2001, por ocasião de uma inscrição no registo comercial de um aumento de capital social, foi liquidado à impugnante pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, a importância de PTE 15.000.000\$00 (€ 78.819,68), nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro – cfr. fls. 31 dos autos;

2. Em 13 de Maio de 2002, a impugnante apresentou pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos, no montante referido em 1. – cfr. fls. 2 e ss. dos autos;

3. Em 10 de Janeiro de 2003, a ora impugnante apresentou recurso contencioso do acto tácito de indeferimento de tal pedido de revisão oficiosa – cfr. fls. 2 dos autos;

4. Através de ofício datado de 28 de Fevereiro de 2003, a impugnante foi notificada da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão formulado – cfr. doc. De fls. 29/35;

5. Em 24 de Março de 2003, a impugnante apresentou pedido de ampliação do objecto do recurso – cfr. fls. 25 dos autos;

6. Por decisão de 28 de Novembro de 2003, transitada em julgado, foi ordenada a convalidação dos autos de recurso contencioso em autos de impugnação judicial e admitida a ampliação do pedido formulado pela ora impugnante – cfr. fls. 47/50 dos autos.

Vejam, pois:

QUANTO À TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO

O artigo 78.º da Lei Geral Tributária prevê a revisão do acto tributário “por iniciativa do sujeito passivo” ou “da administração tributária”, aquela “no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade”, e esta “no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Todavia, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão.

Tal resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP.

Como se refere no Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, recurso n.º 26.580:

“Face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições, sendo que «o dever de pronúncia constitui, de resto, um princípio abertamente assumido pelo art. 9º do CPA, no domínio do procedimento administrativo mas aqui também aplicável por mor do disposto no art. 2º do mesmo código”.

E, mais adiante:

“É claro que a revisão do acto tributário, na sua dimensão de acto a favor do contribuinte, que é a dimensão que aqui importa ter em conta, acaba por implicar um alargamento do prazo de estabilidade da situação tributária a que se refere. Mas uma tal consequência não é uma objecção que o intérprete possa colocar (...) pois a adopção, pelo legislador, da possibilidade de revisão do acto pressupõe exactamente o equacionamento dessa questão e a sua resolução no sentido de fazer, dentro de certos condicionalismos (...) outros valores para além da segurança jurídica a prazo certo”.

E de lei escrita.

Na verdade, o próprio artigo 78.º, n.º 6 refere o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.

E o artigo 86.º, n.º 4, al. a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário menciona o “pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo”.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência, que se crê uniforme, do STA.

Cfr., por todos, os acórdãos de 20 de Março de 2002 citado, de 19 de Novembro de 2003 recurso n.º 1181/03, de 17 de Dezembro de 2002 recurso n.º 1182/03, de 29 de Outubro de 2003 recurso n.º 462/03, de 02 de Abril de 2003 recurso n.º 1771/02, de 20 de Julho de 2003 recurso n.º 945/03 e de 30 de Janeiro de 2002 recurso n.º 26.231.

QUANTO AO “ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS”

O referido artigo 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária prevê a revisão oficiosa “com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Que, no entender da Fazenda, excluiria o controlo da legalidade do acto, erro de direito, abarcando somente o “erro de facto, operacional ou material”.

Mas a asserção não é correcta.

É que este pode ser corrigido ou rectificado a todo o tempo.

Desde logo, se for praticado pelo contribuinte - artigo 79.º, n.º 2 da LGT.

Mas também pela Administração - artigo 148.º do CPA.

Ora, o “erro” referido na parte final do n.º 1 do dito artigo 78.º 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 - artigo 78.º, n.º 2 *in fine*.

É o que este STA tem uniforme e reiteradamente afirmado, a propósito do artigo 43.º da LGT.

Como se refere no acórdão de 12 de Dezembro de 2001, recurso n.º 26.233: “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (artigos 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”.

Cfr., no mesmo sentido e por todos, os acórdãos de 6 de Fevereiro de 2002 recurso n.º 26.690, de 5 de Junho de 2002 recurso n.º 392/02, de 12 de Dezembro de 2001 recurso n.º 26.233, de 16 de Janeiro de 2002 recurso n.º 26.391, de 30 de Janeiro de 2002 recurso n.º 26.231, de 20 de Março de 2002 recurso n.º 26.580 e de 10 de Julho de 2002 recurso n.º 26.668.

Nem contrariam o exposto os n.ºs 3 e 4 daquele artigo 78.º, uma vez que ressalva “o disposto nos números anteriores”.

Ou seja: pode ser efectuada essa revisão, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo que não exista erro imputável aos serviços.

Cfr. LEITE DE CAMPOS e outros, *LGT Anotada*, 2 edição, p. 346, nota 7 e LIMA GUERREIRO, *ibidem*, p. 346, nota 7.

De outro modo, sairia frustrado o dever da Administração, de plenamente reconstituir a legalidade ofendida, em violação do princípio da legalidade que deve ser observado na actuação administrativa (artigos 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e 55.º da Lei Geral Tributária).

Aliás, a mesma lei – artigo 78.º, n.º 2 – considera erro imputável aos serviços, o erro na auto-liquidação efectuada pelo sujeito passivo, do qual está liminarmente excluído qualquer erro material praticado pela Administração Tributária.

QUANTO AOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O sentido do artigo 43.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária é o que a Fazenda Pública lhe atribui, no sentido de os juros indemnizatórios apenas serem os devidos a partir de um ano após o pedido de revisão.

Isto essencialmente porque o contribuinte podia ter reclamado ou impugnado a liquidação – que são os meios contenciosos “normais” (digamos assim), de pôr em causa, graciosa ou contenciosamente, o acto tributário, tendo então direito a juros indemnizatórios nos termos do n.º 1; Se deixar passar tais prazos, socorrendo-se do mecanismo da revisão, ainda por cima oficiosa, fica naturalmente sujeito às respectivas consequências: *sibi imputet*, pois.

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.

Cfr., no sentido exposto, os acórdãos do STA de 29 de Junho de 2005 – recurso n.º 321/05, de 6 de Julho de 2005 – recurso 560/05 e de 2 de Novembro de 2005 – recurso n.º 562/05 e JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, p. 2003, notas 2 e 10.

Termos em que se acorda conceder parcialmente provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida - que, no mais, vai confirmada – quanto aos juros indemnizatórios que apenas são devidos decorrido um ano após o pedido de revisão.

Custas pelo impugnante, na proporção do vencido, tanto na instância como no STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) (vencido quanto aos juros, nos termos da declaração de voto junta) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

DECLARAÇÃO DE VOTO

O artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária dispõe 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”.

E o seu n.º 3, alínea c) preceitua serem também devidos os mesmos juros “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 artigo 78.º da mesma lei regula a “revisão dos actos tributários”, prevendo duas modalidades: por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade; ou por iniciativa da administração tributária (revisão oficiosa), no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Todavia, o n.º 6 do mesmo preceito prevê a revisão oficiosa a pedido do contribuinte.

E é a esta que se refere a dita alínea c).

Na verdade, aquela primeira modalidade de revisão do acto confunde-se ou equivale à reclamação graciosa pelo que está desde logo incluída no referido n.º 1 do artigo 43.º.

Assim, só há lugar a juros indemnizatórios, nos termos daquela alínea c), se a Administração não efectuar a revisão no prazo de um ano após o pedido do contribuinte, salvo se o atraso não for imputável àquela.

O que significa, desde logo, que, naquela segunda modalidade de revisão - por iniciativa da Administração Tributária - e não havendo “iniciativa do contribuinte”, só são devidos juros do tipo em causa nos termos da alínea b) do n.º 3.

O que bem se compreende se se atentar em que a Administração procedeu de *motu próprio*, reconhecendo o erro imputável aos serviços e efectuando a revisão pelo que, ante a inércia do contribuinte, não lhe devem ser atribuídos quaisquer juros não obstante a sua razão de ser intrínseca - a compensação àquele pelo desapossamento de quantias pecuniárias legalmente indevidas - se a respectiva nota de crédito for processada até ao 30.º dia posterior à decisão.

Quando o contribuinte peça a “revisão oficiosa”, mesmo assim, não são devidos juros se a Administração efectuar a revisão no prazo de um ano, salvo atraso imputável à própria Administração.

Temos, assim, que aquela alínea c) só se aplica quando a Administração proceda à revisão oficiosa “por iniciativa do contribuinte”.

Se este a pede mas a Administração não a efectua, sendo determinado o pagamento de juros na consequente impugnação judicial, a situação cai, logo literalmente, na alçada do n.º 1 do artigo 43.º, que não da predita alínea c) uma vez que foi naquele meio processual que se determinou a existência de erro imputável aos serviços.

E tanto assim é que o artigo 100.º da LGT, regulando os “efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo”, e impondo à Administração a “imediate e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação, objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios”, nem sequer se refere à revisão - tão raros serão, aí, os casos da atribuição de juros indemnizatórios - mas apenas à “reclamação, impugnação judicial ou recurso”.

Nem pode argumentar-se contra a tese exposta dizendo-se que, assim, em lugar de deduzirem impugnação judicial ou reclamarem graciosamente, os contribuintes esperariam pelo último dia do dito prazo de quatro anos para pedirem a revisão oficiosa, tendo então direito a receber os respectivos juros indemnizatórios.

É que tal só se verifica se a Administração não proceder à revisão no prazo de um ano - salvo sempre atraso que lhe não seja imputável - o que, no entendimento legal, constitui o lapso temporal necessário e suficiente para o efeito.

Assim, se o contribuinte pedir a revisão oficiosa, ainda que naquele último dia do prazo, em lugar de impugnar ou reclamar no prazo de 90 dias, não receberá quaisquer juros se a Administração fizer a revisão no prazo de um ano.

Se a não fizer, pagará juros mas... *sibi imputet*.

Por outro lado, o artigo 43.º da Lei Geral Tributária - salva a situação prevista na alínea b) do n.º 3 - apenas regula o direito a juros indemnizatórios, isto é, as situações em que eles são devidos e a respectiva taxa.

A definição do período temporal respectivo e o seu pagamento foram relegados para o Código de Procedimento e Processo Tributário - artigo 61.º.

Estabelecendo o seu n.º 3 que os “juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Sem que se faça aí qualquer distinção entre impugnação judicial, reclamação graciosa ou revisão.

É, assim, de concluir que, não procedendo a Administração à revisão oficiosa pedida pelo contribuinte, ou seja, indeferido o pedido, e estabelecido serem devidos juros indemnizatórios na sequente impugnação judicial, estes serão contados nos termos do preito n.º 3 do artigo 61.º do CPPT: “desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Cfr., aliás, no sentido exposto, os acórdãos do STA de 11 de Maio de 2005 recurso n.º 319/05 e de 1 de Junho de 2005 recurso n.º 249/05.

Domingos Brandão de Pinho

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Caducidade da garantia — artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sumário:

O prazo de caducidade da garantia bancária, no processo de impugnação judicial, é de três anos contados da apresentação desta — que não da prestação daquela —, nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Processo n.º 97/06-30.

Recorrente: KWH PIPE (Portugal) — Tubos, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

KWH Pipe (Portugal) – Tubos, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que lhe indeferiu pedido de caducidade de garantia, nos termos do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (C.P.T.T.).

Fundamentou-se a decisão em que o respectivo prazo de três anos se conta a partir da prestação da garantia, que não da apresentação da impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. Em 30 de Abril de 2002, a ora Recorrente apresentou uma impugnação judicial no Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal.

2. Em 15 de Abril de 2003, foi emitida uma garantia bancária, com o n.º 125.02.0380080, pelo Banco Comercial Português, S.A., e entregue no Serviço de Finanças de Palmela, no valor de 23.526,56 Euros, prestada no âmbito do processo de impugnação à margem identificado.

3. Em 12 de Julho de 2005, a ora Recorrente requereu ao Tribunal a quo que este procedesse à verificação da caducidade da garantia bancária prestada na pendência do processo de impugnação supra referenciado, nos termos do artigo 183.º-A do C.P.P.T.

4. No entanto, a Meritíssima Juiz do Tribunal a quo proferiu despacho de indeferimento por considerar que, tendo a garantia bancária sido apresentada em 15 de Abril de 2003, o prazo de três anos previsto no artigo 183-A do C.P.P.T., ainda não se verificara.

5. Nos termos do n.º 1 do artigo 183.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário “A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em primeira instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação” (sublinhado nosso).

6. O prazo de caducidade da garantia bancária no processo de impugnação é de três anos contados da apresentação desta.

7. Logo, e uma vez que, a impugnação judicial foi apresentada no Tribunal Tributário de Primeira Instância a 30 de Abril de 2002, a garantia bancária prestada no âmbito desta deverá ser declarada caduca, por terem decorrido três anos, sem que fosse proferida qualquer decisão.

8. O despacho proferido pelo Tribunal a quo deve ser revogado e a caducidade da garantia bancária ser declarada, face ao decurso do prazo de três anos previsto no artigo 183.º-A do C.P.P.T.

Nestes termos e nos demais de Direito, deve o presente recurso de agravo ser julgado procedente e em consequência ser revogado o douto despacho proferido pelo Tribunal a quo, e ser declarada a caducidade da garantia bancária prestada.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por o prazo em causa se dever contar a partir da apresentação da impugnação, como logo resulta quer do elemento literal de interpretação, quer do elemento gramatical e sistemático (contexto da lei), sendo que a intenção do legislador foi, com vista ao reforço da garantia dos contribuintes, “sancionar a morosidade das entidades

competentes na decisão dos procedimentos e processos referidos”, estabelecendo prazos que considera razoáveis para a sua decisão.

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

Em sede factual, vem apurado que:

No caso em apreço resulta provado que a requerente apresentou em 15 de Abril de 2003 a garantia bancária n.º 125.02.0380080, constituída pelo Banco Comercial Português, S.A., datada de 10 de Abril de 2003, no montante de € 23.856,56 para garantir o pagamento de Contribuição Autárquica de 1993 a 1995 imposto este impugnado nos presentes autos de impugnação judicial.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a de saber se o prazo de caducidade da garantia, a que se refere o artigo 183.º-A do C.P.P.T., se conta a partir da apresentação da impugnação ou da apresentação da garantia.

Dispõe aquele inciso normativo, na redacção introduzida pela Lei n.º 32-B/02, de 30 de Dezembro, que:

“1 – A garantia prestada para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição caduca se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição ou se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação”.

Nos autos, a garantia bancária foi prestada em 15 de Abril de 2003 tendo a impugnação judicial sido apresentada em 30 de Abril de 2002, sem que ainda tenha sido objecto de decisão judicial, sendo que o pedido de caducidade daquela foi interposto em 12 de Julho de 2005.

Ora, aquele prazo de três anos deve contar-se a partir da apresentação da impugnação.

O que logo resulta do elemento literal de interpretação, uma vez que é a mesma impugnação judicial que se «apresenta» ao tribunal.

Como também do elemento racional pois não teria sentido, no caso de reclamação, contar o prazo a partir da sua «interposição» e não proceder de igual modo no caso de impugnação judicial ou oposição à execução fiscal.

Aquele normativo prevê a possibilidade de caducar a garantia, por atraso na decisão dos processos administrativos ou judiciais em que seja discutida a legalidade da dívida exequenda, visando, pois, «sancionar» a morosidade excessiva da Administração Tributária ou dos Tribunais.

Como incisivamente refere a recorrente, “a figura da caducidade da garantia bancária baseia-se na necessidade de devolver, para o Estado, os riscos de uma não boa cobrança do imposto quando não são cumpridos, por culpa dos serviços da administração fiscal ou dos tribunais, os prazos que o legislador considera razoáveis para decidir os mencionados litígios”.

E o Ministério Público, ao definir aquele prazo de três anos: “o legislador está a estabelecer prazos que considera razoáveis para decidir os mencionados litígios, prazos esses que hão-de ser aferidos em função da data da interposição ou apresentação dos referidos meios processuais, e não em função de um qualquer outro momento aleatório, como seria a data de prestação da garantia”.

E do elemento sistemático: lugares paralelos.

Como efeito, como sublinha o mesmo Exmo. Magistrado, o artigo 102.º do C.P.P.T. refere o prazo de «apresentação» da impugna-

ção, especificando, no n.º 1, que a impugnação será «apresentada» no prazo de 90 dias.

Sendo que, quanto à garantia, usa o termo «prestação» - cfr. a epígrafe do artigo 183.º do mesmo diploma e o seu n.º 1, tal como os n.ºs 1 e 6 do dito artigo 183.º-A.

É, assim, de concluir que o prazo de caducidade da garantia bancária, no processo de impugnação judicial, é de três anos contados da apresentação desta, e não da prestação daquela, nos termos do artigo 183.º-A, n.º 1 do C.P.P.T.

Cfr. aliás, no sentido exposto, JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4ª edição, p. 825 e VALENTE TORRÃO, *ibidem*, 2005, p. 743.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e declarando-se caducada a garantia prestada. Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

IRC. Instituições de crédito. Grandes reparações e beneficiações. Amortização. Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Sumário:

I — As grandes obras de construção civil e de remodelação que contribuem para aumento do valor real e duração do imóvel, constituindo um todo por serem sua parte integrante, concretizam o conceito legal de «grandes reparações e beneficiações», nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea c), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

II — Pelo que 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 123/06-30.

Recorrente: Banco BPI, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Banco B.P.I., S.A., vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo, que negou provimento ao recurso contencioso que aquele interpusera de despacho do Secretário de Estado dos Assuntos

Fiscais, de 13 de Junho de 2002, “que lhe indeferiu o recurso hierárquico apresentado relativamente às correcções operadas à matéria colectável de IRC do exercício de 1998”.

Fundamentou-se o aresto recorrido em que as reparações de construção civil operadas nas remodelações das agências da recorrente são de qualificar com “grandes reparações e beneficiações” que se integram nos edifícios, sendo, assim, de subsumir ao código 2015 da tabela II, grupo 1 – Imóveis comerciais e administrativos, a que corresponde a percentagem de 2, como período mínimo de vida útil, nos termos dos artigos 29.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e 3.º, n.º 2, alínea *a*) do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, sendo, por isso, as respectivas taxas calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada e as mesmas previstas para os próprios edifícios onde se integraram.

O Banco recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª 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.ª 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 5.º do citado Decreto-Regulamentar;

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

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

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

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

8.ª 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.ª 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.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Venerando Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, anulando-se consequentemente o acórdão recorrido, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA.

Concluindo, por sua vez, a autoridade recorrida:

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 incindível 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 às 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 douto Acórdão mantido a decisão do TCA.

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado, com as consequências legais.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que a instância fez boa interpretação e aplicação da lei, considerando as obras em causa como “grandes reparações e beneficiações”, na esteira, de resto, de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que cita e para que remete *brevitatis causa*.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) O ora recorrente foi objecto de uma inspecção tributária realizada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT) no ano de 2001, abrangendo os exercícios dos anos de 1997 e de 1998, onde foi detectado além do mais, que o banco havia praticado reintegrações do montante de Esc. 19.236.900\$, relativas a custos suportados com empreitadas de construção civil realizadas em obras efectuadas em edifícios com remodelação das suas várias agências ao longo do País, em que praticou a taxa de reintegração de 33,33%, que não foram aceites pela AT por tais obras estarem associadas aos mesmos edifícios em que a taxa de reintegração deveria ser calculada em função do período de vida útil esperada - doc. de fls 205 destes autos e processo administrativo apenso;

b) Consequentemente, foi-lhe corrigida a matéria tributável do exercício, por correcções meramente aritméticas, e notificado em Fevereiro de 2001, de que poderia interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças ao abrigo do disposto no art. 112.º do CIRC - mesmo processo administrativo;

c) Por requerimento entrado na 1.ª DDF de Lisboa em 21.3.2001, veio o ora recorrente interpor o recurso hierárquico necessário para Exmo. Ministro das Finanças, que depois de informado, nele veio a ser proferido o despacho SEAF n.º 449/2002-XV, de 13.6.2002, do mesmo Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em que indeferiu tal recurso (despacho recorrido) - mesmo processo administrativo;

d) O recorrente havia registado tais gastos como “despesas de instalação”, sem fazer qualquer discriminação entre os bens e serviços das várias facturas e nem procedeu à sua classificação segundo a tabela II do Dec-Reg. n.º 2/90 - mesmo processo administrativo;

e) Pela inspecção efectuada foram tais despesas consideradas com fazendo parte do edificio em que foram colocadas e enquadradas no “Código 2015 - imóveis comerciais e administrativos”, da Tabela II, do referido Dec-Reg. n.º 2/90 - mesmo processo administrativo;

f) As citadas obras de reparação/remodelação das referidas agências bancárias consistiram em trabalhos de construção civil, alvenarias, betões, escavações para fundações, revestimentos, tectos, carpintarias, vidros e estores, demolições e desmontagens, tubagens eléctricas, candeeiros, escavações e aterros, revestimentos de paredes e tectos, alcatifas, instalação/reparação de ar condicionado, etc. - docs. de fls 24 e segs dos autos.

Vejamos, pois:

As enunciadas questões destes autos foram já objecto de pronúncias várias neste Supremo Tribunal Administrativo, em relação ao mesmo recorrente, com matéria factual semelhante e idênticas alegações e conclusões dos recursos, variando apenas os exercícios a que se reportam.

Sendo sempre as decisões respectivas – como, aliás, as do Tribunal Central Administrativo – uniformes.

A decisão jurisdicional ora recorrida recolhe até a fundamentação constante do acórdão do Tribunal Central Administrativo proferido no recurso n.º 7134/02, aliás, integralmente confirmado, por remissão, pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Cfr. os acórdãos deste tribunal de 28 de Setembro de 2004 – recurso n.º 465/04, de 22 de Maio de 2004 – recurso n.º 917/04 e de 6 de Julho de 2005 – recurso n.º 323/05.

Assim sendo, nada mais há a fazer do que remeter para aquela decisão, por inteiramente se concordar com ela e seus fundamentos - artigos 713.º, n.º 5 e 726.º do Código de Processo Civil.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em mil euros, digo, 500 €.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Questão de facto. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.

Sumário:

Interposto recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal administrativo e fiscal de 1.ª instância, se o recorrente alega que a sentença fez «uma má interpretação» da «matéria factual», o Supremo Tribunal Administrativo não é competente para a apreciação do recurso.

Processo n.º 127/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Graça Moda Confeccções, 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 do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1999 deduzida por **GRAÇA MODA CONFECÇÕES, LDA.**, com sede em Veiga, Padim da Graça, Braga.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

O art. 23º do CIRC determina que se consideram *custos ou perdas* os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

II.

Portanto, são dois os requisitos fundamentais para que se possam qualificar eventuais despesas do sujeito passivo como custos fiscalmente dedutíveis, a saber,

III.

Que sejam comprovados através de documentos emitidos nos termos legais, e,

IV.

Que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

V.

O Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” na decisão ora em apreciação considerou que há, de facto, um “exagero do custo respeitante ao ano de 1999, comparativamente ao volume de negócios”.

VI.

Ou seja, o Meritíssimo Juiz entende que no caso *sub judice* se verificam - como foi apontado no relatório do procedimento inspectivo pela *Inspecção Tributária* - indícios de que as despesas de transporte, por um lado, não são indispensáveis à realização dos proveitos e, por outro lado, estão “associados” ao aumento dos resultados do exercício, tendo como único objectivo a redução da matéria tributável da ora impugnante.

VII.

Porém, não reputou tais indícios e factos apurados em sede do procedimento inspectivo e vertidos no referido relatório final como suficientes para concluir pela dispensabilidade de tais custos para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

VIII.

Tendo baseado a sua convicção em documento redigido em língua estrangeira, sem ter sido oferecida a respectiva tradução para a língua portuguesa, como prevê o art. 140º do CPC.

IX.

Todavia, é entendimento desta RFP que aqueles factos apurados — *melhor descritos no relatório do procedimento inspectivo* — permitem concluir como o fez a *Inspecção Tributária*.

X.

Pelo exposto dever-se-ão considerar como devida e suficientemente fundamentados os actos tributários ora em crise e, conseqüentemente, mantê-los na ordem jurídica.

Tendo o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” decidido em sentido contrário, isto é tendo decidido pela procedência da impugnação judicial, proferiu decisão contrária e contraditória à matéria factual, fazendo uma má interpretação desta, pelo que deverá ser proferido acórdão que decida pela improcedência da mesma (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado nas conclusões VII e IX, por isso não sendo este o tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente admite que seja como entende o ministério Público, desde já requerendo a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

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

2. A matéria de facto está assim estabelecida:

«1.

A Impugnante dedica-se ao fabrico de confeccções tendo como único fornecedor de tecido e único comprador a firma francesa “Gerard Pasquier International, S. A.”;

2.

No custo de facturação da Impugnante está incluído o custo de transporte das mercadorias entre Portugal e França, prevendo-se a sua regularização no fim de cada ano (doc. 4, junto com a PI);

3.

Este custo de transporte é efectuado segundo uma estimativa de viagens a serem efectuadas durante a época de produção ou ano civil;

4.

O preço do transporte não varia em função do volume ou peso da mercadoria;

5.

Nas épocas de Inverno e verão de 1999, o custo horário da facturação cifrou-se em 53.00 Francos franceses;

6.

Na época de Verão de 2000, o custo horário da facturação cifrou-se em 51.00 Francos franceses;

7.

No ano de 1999, foram imputados à Impugnante € 129.490,19 (ou 849 400 FF) nos custos de transporte da totalidade das colecções de Inverno e Verão de 1999 e os custos relativos ao início da colecção de Verão de 2000 (doc. 5, junto com a PI);

8.

No ano de 1998 a Impugnante atingiu um volume de negócios no valor de € 1.959.087,46, tendo declarado os custos de transporte de 5 camiões, no montante de € 20.885,52;

9.

No ano de 1999 a Impugnante atingiu um volume de negócios de € 1.590.821,25, tendo declarado um custo de transporte de 31 camiões, no valor de € 129.490,19;

10.

No ano de 2000 a Impugnante atingiu um volume de negócios de € 1.296.356,85, tendo declarado um custo de transporte de 9 camiões, no valor de € 37.593,93;

11.

De 16/07/2002 a 29/07/2002, a Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária;

12.

Em 10/09/2002, a Impugnante foi notificada do relatório da inspecção tributária relativo à inspecção supra referida;

13.

Em 13/06/2003, a Impugnante foi notificada da liquidação impugnada, a qual teve por base a inspecção efectuada e respectivo relatório».

3. Importa começar por conhecer da questão suscitada pelo Exm^o. 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 merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16^o n^o 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13^o do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPA) aprovado pela lei n^o 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3^o 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 1^a instância se em causa estiver, apenas, matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26^o alínea b) e 38^o alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei n^o 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32^o n^o 1 alínea b) e 41^o n^o 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei n^o 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei n^o 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exm^o. Procurador-Geral Adjunto que a recorrente, nas conclusões VII e IX que retira das suas alegações, «vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório».

Basta cotejar os termos verbais da sentença com o teor das apontadas conclusões para ver que assiste razão ao Exm^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

Nas conclusões VI e VII, conjugadas, escreve a recorrente que a sentença, tendo considerado a existência de «indícios de que as despesas de transporte, por um lado, não são indispensáveis à realização dos proveitos e, por outro lado, estão “associados” ao aumento dos resultados do exercício, tendo como único objectivo a redução da matéria tributável da ora impugnante», todavia «não reputou tais indícios e factos apurados em sede do procedimento inspectivo e vertidos no referido relatório final como suficientes para concluir pela dispensabilidade de tais custos para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora». E, na conclusão seguinte, lê-se que o Mm^o. Juiz baseou «a sua convicção em documento redigido em língua estrangeira, sem ter sido oferecida a respectiva tradução para a língua portuguesa, como prevê o art. 140^o do CPC».

Acrescente-se, ainda, que, a final das suas alegações, a recorrente afirma que na sentença se fez «uma má interpretação» da «matéria factual».

Ou seja, a recorrente não só questiona juízos de livre apreciação de prova fundados em documento escrito em língua estrangeira que o Juiz entendeu não carecer de tradução, como põe em crise a interpretação dada aos factos. Afirma como factos estabelecidos realidades que o Juiz teria considerado como meros indícios de outras.

Na verdade, a operação tendente a definir se os custos considerados pelo contribuinte são ou não «indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora», que é a questão fulcral neste processo (a expressão entre comas é do artigo 23^o n^o 1 do Código do Código do IRC) desenrola-se em dois momentos. No primeiro, interpretam-se os factos e retiram-se deles

ilações que se contêm, ainda, na área dos juízos sobre a factualidade. No segundo interpretam-se os dizeres da lei e efectua-se a subsunção dos factos a ela.

O juiz que mal interpreta os factos – como, neste caso, a recorrente pretende ter acontecido – erra no julgamento da matéria de facto, e não no de direito.

Procede, pelo exposto, a questão suscitada pelo Exm. Procurador-Geral Adjunto.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgá-lo incompetente, em razão da hierarquia, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Norte, para onde o processo será remetido, de acordo com o que antecipadamente requereu a recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Caixa Geral de Depósitos. Custas. Isenção.

Sumário:

A Caixa Geral de Depósitos estava isenta de custas relativamente à rejeição de créditos por si reclamados, em 1990, no respectivo apenso a uma execução fiscal.

Processo n.º 160/06-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos.

Recorridos: Sílvio Gomes Pereira e outros.

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

1.1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A., com sede em Lisboa, recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal de 3 de Julho de 1996 que, não admitindo créditos por si reclamados por apenso a uma execução fiscal, a condenou em custas.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

À data em que a CGD deduziu a sua petição de reclamação de crédito (23-08-90), era juridicamente qualificada como um Instituto de Crédito do Estado, regendo-se pelo Decreto-Lei n.º 48953, de 5 de Abril; e

2ª

Segundo o princípio da aplicação das leis no tempo, nessa altura, a recorrente **estava isenta** do pagamento do imposto de justiça, selos e

outros encargos, que o mesmo será dizer **de custas**, nos termos do n.º 1 do art.º 59º do sobredito diploma;

3ª

Seis anos depois, concretamente em 08-07-96, é condenada em custas na decorrência de um despacho liminar de [admissão e] rejeição de créditos pelo Tribunal “a quo” que não atendeu nem ao princípio da aplicação das leis no tempo, nem ao especialmente disposto do Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Março, mormente no n.º 5, do art.º 9º, que transforma a CGD em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos e que determina a manutenção de todos os direitos e garantias processuais à recorrente nos processos pendentes, **até final**, nos Tribunais Tributários, com plena abrangência do respectivo Regulamento das Custas Tributárias;

4ª

Já que, repita-se, no diploma citado na 1ª conclusão, a CGD até à data da sua transformação em sociedade anónima, fora sempre juridicamente qualificada como Organismo Público do Estado, e daí, a sua isenção quanto ao pagamento de custas em qualquer processo, quer de natureza declarativa, quer executiva (própria ou de terceiros) onde fosse parte.

5ª

Tal era e ainda é o caso dos presentes autos;

6ª

Pois, nem mesmo com a entrada em vigor do D. L. n.º 199/90, de 19 de Junho [que eliminou a alínea d) do n.º 1, do art.º 5º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários] a CGD deixou de estar isenta de custas por virtude da sua então qualidade de **Organismo Público do Estado** [ao tempo da sua reclamação de créditos] face à manutenção da alínea a) do citado Regulamento de Custas;

7ª

Assim, o M.º Juiz “a quo” ao decidir como decidiu condenando a CGD em custas, fez errada interpretação da lei aplicável, violando as normas legais insertas no art.º 59º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 48953, de 5/4/69; no art.º 156, n.º 1, do Decreto n.º 694/90, de 31 de Dezembro; no art.º 9º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/93, de 20 de Agosto; na alínea a) e ex-alínea b), do n.º 1, do art.º 5º, do Regulamento Das Custas Dos Processos Tributários; e ainda nos art.ºs 9º e 12º, ambos do Código Civil

NESTES TERMOS (...) deve proferir-se sábio acórdão que, julgando a decisão recorrida como processualmente ilegal, imponha por consequência a sua revogação e a manutenção da ISENÇÃO das Custas (...).»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, apesar de não se aplicar ao caso a norma do artigo 9º n.º 5 do decreto-lei n.º 287/93, de 20 de Agosto, invocada pela recorrente, o recurso merece provimento, pelas demais razões invocadas, conforme jurisprudência firmada do Tribunal.

2. A única questão a resolver no âmbito do presente recurso jurisdicional é a de saber se a Caixa Geral de Depósitos está sujeita ou isenta de custas relativamente a uma reclamação de créditos que apresentou em 23 de Agosto de 1990 e foi rejeitada por despacho judicial de 3 de Julho de 1996.

Nos termos do disposto no artigo 59º n.º 1 da sua lei orgânica, aprovada pelo decreto-lei nº 48953, de 5 de Abril de 1969, a Caixa Geral de Depósitos estava «isenta de imposto de justiça, selos e outros encargos».

A mesma isenção é, também, referida no artigo 156º n.º 1 do Regulamento da Caixa Geral de Depósitos aprovado pelo decreto nº 694/70, de 31 de Dezembro.

Estes diplomas vigoraram até 1 de Setembro de 1993, data em que a Caixa Geral de Depósitos passou a ser uma sociedade anónima e a reger-se pelos estatutos aprovados pelo decreto-lei nº 287/93, de 20 de Agosto.

A primeira vista, portanto, a isenção de que gozava a recorrente manteve-se até esta data. A não ser que, entretanto, a legislação referente a custas lhe tenha posto termo – isto porque, até ao momento, apenas considerámos as leis orgânica e estatutária da Caixa Geral de Depósitos.

Importa, agora, atender ao Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, que abreviadamente se passará a designar por RCPCI, aprovado pelo decreto-lei nº 449/71, de 26 de Outubro.

Nos termos do seu artigo 5º n.º 1 alíneas a) e d) a Caixa Geral de Depósitos gozava de isenção de custas. E isso a dois títulos: enquanto estabelecimento personalizado do Estado (alínea a)) e enquanto entidade a quem a favor de quem a lei (os já referidos artigo 59º n.º 1 do decreto-lei nº 48953, de 5 de Abril de 1969, e 156º n.º 1 do decreto nº 694/70, de 31 de Dezembro) estabelecia tal benefício (alínea d)).

É verdade que o decreto-lei nº 199/90, de 19 de Junho, eliminou a alínea d) do nº 1 do artigo 5º do RCPCI. Mas manteve a alínea a), que bafejava a Caixa Geral de Depósitos, instituto público de crédito do Estado.

Ou seja, se antes, como dissemos, a recorrente beneficiava da isenção conferida pelo RCPCI a dois títulos, passou, após as alterações trazidas pelo decreto-lei nº 199/90, a gozar dela a um só – o da alínea a) do nº 1 do artigo 5º.

Nem sempre assim entendeu a jurisprudência deste Tribunal que, inicialmente, cuidou que a Caixa Geral de Depósitos deixara de gozar de isenção de custas após a vigência do decreto-lei nº 199/90 – veja-se o acórdão proferido no processo nº 12621 em 24 de Outubro de 1990. Mas esta jurisprudência foi alterada no sentido que acabámos de expor e mantida até ao presente – é ver os arestos apontados no parecer do Exm. Procurador-Geral Adjunto, e os neles citados.

O RCPI só viria a ser revogado pelo decreto-lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro, que aprovou o Regulamento das Custas dos Processos Tributários. Mas o que aqui se dispõe já nos não importa, porquanto, no interim, a recorrente deixara de beneficiar de isenção de custas por força da sua passagem a sociedade anónima determinada pelo decreto-lei nº 287/93, de 20 de Agosto.

Se, no âmbito estrito das disposições sobre custas no processo judicial tributário, a isenção só se extinguiu em 1993, também no das custas judiciais não houve, anteriormente, alteração que importasse essa extinção.

Na redacção inicial do Código das Custas Judiciais a isenção era reconhecida pelo artigo 3º, n.º 1, alínea e). Porém, esta norma foi revogada pelo decreto-lei nº 118/85, de 19 de Abril, que limitou a isenção subjectiva de custas aos casos que a lei de futuro viesse a contemplar. Porém, estamos perante uma alteração sem reflexos fora do âmbito do regime de custas do Código das Custas Judiciais, não tendo havido, por parte do legislador, a intenção de eliminar as isenções vigentes no campo dos processos do foro tributário. Tanto assim que o artigo 2º do decreto-lei nº 485/88, de 30 de Dezembro, revogando expressamente benefícios que à Caixa Geral de Depósitos eram atribuídos pelo artigo 155º do seu Regulamento, aprovado pelo decreto nº 694/70, de 31 de Dezembro, não mexeu no artigo seguinte, que se referia à isenção de custas.

Sobre esta questão pode ver-se, mais desenvolvidamente, o acórdão de 24 de Maio de 1995 deste Tribunal, proferido no processo nº 14217.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão judicial impugnada, no tocante a custas, declarando que não é sujeita a tributação a rejeição dos créditos reclamados pela ora recorrente, por esta gozar, ao tempo, de isenção subjectiva de custas.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Liquidação. Artigo 247.º, n.º 2, do CPPT.

Sumário:

Nos termos do disposto no artigo 247.º, n.º 2, do CPPT, a liquidação dos créditos graduados, no processo de verificação e graduação de créditos, é levada a efeito na conta aí efectuada, no tribunal.

Processo n.º 203/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: TEPLASTIC — Plásticos Técnicos Industriais, S. A.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Magistrada do Ministério Público, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 (Loures) que

indeferiu a reforma da conta de custas de fls. 100, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Dos termos do disposto nos artigos 247º n.ºs 1 e 2 do CPPT e 21º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aplicável face ao artigo 14º n.º 1 do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, decorre que, transitada em julgado a sentença proferida nos autos de reclamação de créditos, procede-se no tribunal que proferiu tal sentença, à elaboração da conta do processo de verificação de créditos e à liquidação dos créditos de acordo com o decidido em tal sentença, devendo ser feitas na mesma altura, pelo que

2 - A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do M. P.º, de fls. 105 e sgs dos autos, em que requeria se procedesse à liquidação dos créditos graduados fez errado julgamento, pelo que,

3 - Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do M.P., de fls. 105 e sgs, ordene se proceda à reforma da conta com a liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de fls. 87 e GSM, transitada em julgado.

4 - Normas jurídicas violadas: Artigos 247º do CPPT e 21º do RCPT.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, pelas razões que aponta a fls. 143 vº.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber onde deve ser efectuada a conta dos processos de verificação e graduação de créditos, com a respectiva liquidação do julgado.

Sobre esta questão, se pronunciou, muito recentemente, esta Secção do STA, no Acórdão de 5/4/06, rec. n.º 209/06, cujas conclusões da motivação do recurso são idênticas, pelo que e por que concordarmos com a sua fundamentação e atento o disposto no artº 8º, n.º 3 do CC, vamos aqui transcrever.

Decidiu-se, então, no referido aresto que “O art. 247.º do C.P.T. estabelece o seguinte:...

1 - Os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1ª instância para decisão da verificação e graduação de créditos serão devolvidos ao órgão de execução fiscal.

2 - No caso do tribunal tributário de 1ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar.”

Resulta, assim, inequivocamente, do n.º 2 deste artigo que a liquidação dos créditos verificados e graduados é efectuada pelo Tribunal e não pelo Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal.

Na verdade, nem mesmo a situação que poderia avarar como entrave à efectivação da liquidação, que é a falta de elementos, constitui obstáculo a que lei seja feita pelo Tribunal, pois prevê-se expressamente que, em tal situação, devem ser solicitados os elementos necessários ao órgão de execução fiscal.

Por outro lado a concomitância da efectivação da conta do processo de verificação e graduação de créditos e da liquidação está expressamente prevista no artigo 52.º do Código das Custas Judiciais (antes e depois da reforma operada pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro).

Assim, o regime legal que resulta destas disposições é o de que será o Tribunal que fará a conta de verificação e graduação de créditos bem como a liquidação destes, solicitando à administração tributária o

envio dos elementos necessários, designadamente o montante da conta elaborada ou a elaborar por esta relativamente à fase administrativa do processo de execução fiscal..., que será necessário considerar para efeito de liquidação.

No despacho recorrido não se põe em causa que o art. 247.º do C.P.P.T. determina que a liquidação seja efectuada pelo Tribunal, entendendo-se, porém, que não deve ser cumprido o que nele se estabelece sobre liquidação dos créditos pelo Tribunal, por pretensas razões pragmáticas.

Os Tribunais são obrigados a cumprir a lei (arts. 203.º da C.R.P.).

Num Estado de Direito, assente na soberania popular e no primado da Lei (arts. 2.º e 3.º, n.ºs 1 e 2, da C.R.P.), na sua aplicação aos casos concretos têm de ser acatados os juízos de valor legislativamente formulados, quando não ofendam normas de hierarquia superior nem se demonstre violação de limitações legais de carácter geral (abuso de direito), não podendo o intérprete sobrepor à ponderação legislativa os seus próprios juízos sobre o que pensa que deveria ser o regime legal, mesmo que os considere mais adequados e equilibrados que os emanados dos órgãos de soberania com competência legislativa.

O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo (art. 8.º, n.º 2, do Código Civil) e muito menos por pretensas razões pragmáticas.

Assim, no caso em apreço, o que o Tribunal tem de fazer é cumprir a lei e não violá-la”.

Como sublinha Salvador da Costa, Regulamento das Custas dos Processos Tributários e Tabela de Emolumentos - comentados e anotados, pág. 142, “o acto de contagem deriva, necessariamente, de uma decisão administrativa ou judicial que implicou a condenação no pagamento de custas. O facto que determinou a elaboração da conta a que alude o normativo em análise não é, naturalmente, o que integra a causa de pedir que determinou a condenação.

Deve entender-se que o facto que determinou a elaboração da conta foi o trânsito em julgado da decisão que implicou a elaboração do acto de contagem. Assim, o acto de contagem é elaborado no tribunal, ou na repartição de finanças, ou na secretaria administrativa de execuções fiscais, conforme os casos, consoante num ou noutra haja transitado em julgado a decisão que o implicou”.

Por outro lado, como realça o mesmo autor (pág. 144), “por razões de simplificação contabilística, à unidade de processo não corresponde a unidade de actividade de contagem, (sendo) que um processo é susceptível de comportar uma pluralidade de contas, designadamente a da acção, do recurso, do incidente bem como de outra actividade processual de menor relevo”.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 3/5/06, in rec. n.º 202/06.

3 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 (Loures), a fim de ser ordenada a reforma da conta com liquidação dos créditos graduados, se necessário solicitando elementos ao órgão de execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Liquidação. Artigo 247.º, n.º 2, do CPPT.

Sumário:

Nos termos do disposto no artigo 247.º, n.º 2, do CPPT, a liquidação dos créditos graduados, no processo de verificação e graduação de créditos, é levada a efeito na conta aí efectuada, no tribunal.

Processo n.º 208/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Fernando Carlos Gonçalves Moura Borges e outros.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Magistrada do Ministério Público, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 que indeferiu a reforma da conta de custas de fls. 261, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Dos termos do disposto nos artigos 247º n.ºs 1 e 2 do CPPT e 21º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aplicável face ao artigo 14º n.º1 do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, decorre que, transitada em julgado a sentença proferida nos autos de reclamação de créditos, procede-se no tribunal que proferiu tal sentença, à elaboração da conta do processo de verificação de créditos e à liquidação dos créditos de acordo com o decidido em tal sentença, devendo ser feitas na mesma altura, pelo que

2 - A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do M. P.º, de fls. 269 e sgs dos autos, em que requeria se procedesse à liquidação dos créditos graduados fez errado julgamento, pelo que,

3 - Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do M.P., de fls. 269 e sgs, ordene se proceda à reforma da conta com a liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de fls. 244 e sgs, transitada em julgado.

4 - Normas jurídicas violadas: Artigos 247º do CPPT e 21º do RCPT.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, pelas razões que aponta a fls. 313 vº.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber onde deve ser efectuada a conta dos processos de verificação e graduação de créditos, com a respectiva liquidação do julgado.

Sobre esta questão, se pronunciou, muito recentemente, esta Secção do STA, no Acórdão de 5/4/06, rec. n.º 209/06, cujas conclusões da motivação do recurso são idênticas, pelo que e por que concordarmos

com a sua fundamentação e atento o disposto no artº 8º, nº 3 do CC, vamos aqui transcrever.

Decidiu-se, então, no referido aresto que “O art. 247.º do C.P.T. estabelece o seguinte:...

1 – Os processos que tiverem subido ao tribunal tributário de 1ª instância para decisão da verificação e graduação de créditos serão devolvidos ao órgão de execução fiscal.

2 – No caso do tribunal tributário de 1ª instância não poder efectuar a liquidação por não dispor dos elementos necessários, solicitá-los-á ao órgão da execução fiscal para que lhes forneça no prazo que fixar.”

Resulta, assim, inequivocamente, do n.º 2 deste artigo que a liquidação dos créditos verificados e graduados é efectuada pelo Tribunal e não pelo Serviço de Finanças onde corre o processo de execução fiscal.

Na verdade, nem mesmo a situação que poderia avarçar como entrave à efectivação da liquidação, que é a falta de elementos, constitui obstáculo a que lei seja feita pelo Tribunal, pois prevê-se expressamente que, em tal situação, devem ser solicitados os elementos necessários ao órgão de execução fiscal.

Por outro lado a concomitância da efectivação da conta do processo de verificação e graduação de créditos e da liquidação está expressamente prevista no artigo 52.º do Código das Custas Judiciais (antes e depois da reforma operada pelo Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro).

Assim, o regime legal que resulta destas disposições é o de que será o Tribunal que fará a conta de verificação e graduação de créditos bem como a liquidação destes, solicitando à administração tributária o envio dos elementos necessários, designadamente o montante da conta elaborada ou a elaborar por esta relativamente à fase administrativa do processo de execução fiscal. . . , que será necessário considerar para efeito de liquidação.

No despacho recorrido não se põe em causa que o art. 247.º do C.P.P.T. determina que a liquidação seja efectuada pelo Tribunal, entendendo-se, porém, que não deve ser cumprido o que nele se estabelece sobre liquidação dos créditos pelo Tribunal, por pretensas razões pragmáticas.

Os Tribunais são obrigados a cumprir a lei (arts. 203.º da C.R.P.).

Num Estado de Direito, assente na soberania popular e no primado da Lei (arts. 2.º e 3.º, n.ºs 1 e 2, da C.R.P.), na sua aplicação aos casos concretos têm de ser acatados os juízos de valor legislativamente formulados, quando não ofendam normas de hierarquia superior nem se demonstre violação de limitações legais de carácter geral (abuso de direito), não podendo o intérprete sobrepor à ponderação legislativa os seus próprios juízos sobre o que pensa que deveria ser o regime legal, mesmo que os considere mais adequados e equilibrados que os emanados dos órgãos de soberania com competência legislativa.

O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo (art. 8.º, n.º 2, do Código Civil) e muito menos por pretensas razões pragmáticas.

Assim, no caso em apreço, o que o Tribunal tem de fazer é cumprir a lei e não violá-la”.

Como sublinha Salvador da Costa, Regulamento das Custas dos Processos Tributários e Tabela de Emolumentos - comentados e anotados, pág. 142, “o acto de contagem deriva, necessariamente, de uma decisão administrativa ou judicial que implicou a condenação no pagamento de custas. O facto que determinou a elaboração da conta a que alude o normativo em análise não é, naturalmente, o que integra a causa de pedir que determinou a condenação.

Deve entender-se que o facto que determinou a elaboração da conta foi o trânsito em julgado da decisão que implicou a elaboração do acto de contagem. Assim, o acto de contagem é elaborado no tribunal, ou na repartição de finanças, ou na secretaria administrativa de execuções fiscais, conforme os casos, consoante num ou noutra haja transitado em julgado a decisão que o implicou”.

Por outro lado, como realça o mesmo autor (pág. 144), “por razões de simplificação contabilística, à unidade de processo não corresponde a unidade de actividade de contagem, (sendo) que um processo é susceptível de comportar uma pluralidade de contas, designadamente a da acção, do recurso, do incidente bem como de outra actividade processual de menor relevo”.

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 3/5/06, in rec. n.º 202/06.

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 (Loures), a fim de ser ordenada a reforma da conta com liquidação dos créditos graduados, se necessário solicitando elementos ao órgão de execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Erro na forma de processo. Fundamento de oposição à execução fiscal. Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Sumário:

- I — *No regime do CPPT, a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade deve ser considerada facto que apenas afecta a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que deve ser invocada essa falta de notificação, constituindo fundamento enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º daquele Código.*
- II — *Nos casos de erro na forma de processo, deve ser efectuada a necessária correcção, determinando que se siga a forma de processo adequada, como preceituam os artigos 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.*
- III — *Porém, sendo esta correcção justificada por razões de economia processual, ela só se pode justificar quando tal utilidade exista, pelo que estará afastada essa possibilidade se não é viável aproveitar a oposição para a forma processual adequada, designadamente por intempestividade.*

Processo n.º 231/06-30.

Recorrente: Patrícia Cláudia Dias Matias Rodda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – PATRÍCIA CLÁUDIA DIAS MATIAS RODDA deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa impugnação judicial.

Por despacho da Meritíssima Juíza a impugnação foi rejeitada liminarmente e absolvida a Fazenda Pública da instância.

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

I. Vem o presente recurso de Agravado, interposto da Mui Douteza decisão do Tribunal “a quo” que, com fundamento em erro na forma do processo, decidiu rejeitar liminarmente a impugnação deduzida pela ora AGRAVANTE, absolvendo da instância a Fazenda Pública.

II. Salvo o devido respeito, entende a AGRAVANTE que a Meritíssima Juiz “a quo” não decidiu correctamente ao proferir a decisão judicial recorrenda.

III. Entende a AGRAVANTE que nos presentes autos não se verifica a falta de qualquer pressuposto processual que impeça o Tribunal “a quo” de conhecer do mérito da causa, e que, em consequência, importe a absolvição da instância da AGRAVADA.

IV. A AGRAVANTE impugnou o Despacho que contra si ordenou a reversão da Execução que moveu contra a EXECUTADA ORIGINÁRIA.

V. Para o efeito, e em síntese, a AGRAVANTE, alegou que em certos processos de execução que identificou, a notificação das liquidações não foi validamente efectuada à Executada originária, respectivamente, no quinquénio e quadriénio seguinte ao ano a que as respectivas contribuições respeitam, perdendo o Estado, o direito de as liquidar, por caducidade das mesmas.

VI. Sucede que, a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” na decisão que proferiu veio, desde logo, considerar que no caso sub judice há erro na forma do processo, na medida em que entendeu que a impugnação judicial não é o meio processual adequado para a AGRAVANTE fazer valer a sua pretensão.

VII. Com efeito, na Mui Douteza decisão que proferiu a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” refere que o acto que ordena a reversão da execução contra um responsável subsidiário não cabe no elenco dos actos que o citado artigo 97º do CPPT, prevê serem susceptíveis de processo tributário, designadamente, de impugnação judicial.

VIII. Mais, refere ainda a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” que o meio processual adequado a fazer valer a pretensão da AGRAVANTE – de anulação do despacho que contra si decretou a reversão da execução fiscal movida contra a Executada originária – só poderia ser apreciada, dependendo dos fundamentos invocados, ou em sede de oposição à execução fiscal ou por via da reclamação prevista no artigo 276º do CPPT.

IX. Porém, salvo o devido respeito, tal entendimento não pode proferir-se.

X. De facto, ao decidir como decidiu, a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” não fez uma boa aplicação da lei e do direito.

XI. O meio processual utilizado pela AGRAVANTE, enquanto revertida, para reagir contra o despacho por via da qual lhe foi imputada uma dívida que assenta em actos de liquidação que também impugnou, foi o mesmo a que o devedor principal recorreria para se defender de tal vício.

XII. Se o acto administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objecto imediato da acção, é nele apreciado pelo Tribunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação.

XIII. Assim, atendendo às várias formas de processo admissíveis na execução, verifica-se que AGRAVANTE optou pelo meio processual adequado a impugnar o acto administrativo tributário, em apreço.

XIV. Pois, a AGRAVANTE não se limitou a impugnar o Despacho que ordenou a reversão da execução.

XV. A AGRAVANTE impugnou o referido Despacho com fundamento na ilegalidade dos actos de liquidação que identificou e que também impugnou.

XVI. Na verdade, a AGRAVANTE atacou o referido acto administrativo em matéria tributária através da impugnação judicial dos actos de liquidação.

XVII. Sendo certo que, de acordo com o disposto na alínea d) do artigo 97.º do CPPT, tal circunstância compreende uma das situações que lei prevê como sendo susceptível de impugnação judicial.

XVIII. É inquestionável que a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT, e a oposição à execução, constituem dois meios processuais previstos no CPPT para os revertidos defenderem os seus interesses no processo de execução fiscal.

XIX. Todavia, os referidos meios processuais, e em concreto, a oposição à execução só se mostraria adequada para a AGRAVANTE impugnar a legalidade do despacho que ordena a reversão, caso estivesse em causa algum dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

XX. Ocorre que, nos presentes autos a AGRAVANTE não ataca a decisão relativa à reversão fiscal, com fundamento na verificação de um dos vícios previstos no artigo 204º do CPPT.

XXI. Nos presentes autos a AGRAVANTE reage contra o referido acto administrativo em matéria tributária e ataca a legalidade de certos actos de liquidação cuja anulação pretende obter.

XXII. Sendo certo que, no que concerne aos vícios previstos no artigo 204º do CPPT, a AGRAVANTE, para defesa dos seus direitos e com vista a reagir contra a ilegalidade do despacho que ordena a reversão, recorreu ao meio processual legal próprio para o efeito, designadamente, a oposição à execução que apresentou em 2004.02.02.

XXIII. Termos em que, no caso sub judice, a impugnação judicial o meio processual adequado para a AGRAVANTE impugnar a legalidade do despacho que contra si ordenou a reversão da Execução movida contra a Executada originária.

XXIV. Por outro lado, entendeu a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” que mesmo numa perspectiva de máximo aproveitamento dos actos processuais, e atendendo ao fundamento invocado – caducidade do direito à liquidação – não é possível o aproveitamento da petição inicial de impugnação, na medida em que a cumulação de pedidos, em sede de

impugnação judicial, está sujeita à verificação de certos pressupostos, com sejam a identidade da natureza dos tributos e dos fundamentos de facto e de direito invocados.

XXV. Assim, porque a AGRAVANTE discorda de actos relativos ao IRC e ao IVA, o Tribunal “a quo” considerou que tal circunstância por si só inviabiliza o aproveitamento da petição inicial, dado que não lhe cabe fazer qualquer opção quanto aos actos a impugnar.

XXVI. De igual modo, entendeu o Tribunal “a quo” que mesmo tivessem reunidos os pressupostos processuais de que depende a cumulação de pedidos, em sede de impugnação judicial, ainda assim, o aproveitamento da petição inicial só seria possível quase num exercício de pura especulação teórica.

XXVII. Pois, conforme resulta do alegado supra, defende que para que a petição inicial pudesse ser aceite como apta para iniciar um processo de impugnação judicial seria necessário que o seu objecto fosse passível de ser sindicado com recurso a esse meio processual, o que considera não acontece nos presentes autos.

XXVIII. Por conseguinte, entende a Meritíssima Juiz “a quo” que os presentes autos não são o fim próprio e típico da impugnação judicial.

XXIX. Salvo melhor opinião, tal argumento também não poderia proceder.

XXX. Mesmo que se considerasse que há erro na forma do processo, o que não se concebe e apenas se concede por mera hipótese de raciocínio, ainda assim, e na mencionada perspectiva de máximo aproveitamento da petição inicial, sempre se dirá que, no caso em análise estamos perante uma situação em que a IMPUGNANTE, ora AGRAVANTE, cumulou dois pedidos de anulação.

XXXI. A AGRAVANTE formulou o pedido de anulação dirigido à prática de actos e operações necessárias ao restabelecimento da situação que existiria se certos actos de liquidação não tivessem sido praticados, bem como formulou o pedido de anulação desses mesmo actos de liquidação.

XXXII. É certo que a AGRAVANTE não cumpriu um dos pressupostos processuais de que o artigo 104º do CPPT faz depender a possibilidade de na mesma impugnação se cumularem vários pedidos, dado que actos impugnados respeitassem a tributos de diferente natureza.

XXXIII. Pelo que, neste segmento, bem ando o Tribunal “a quo” ao invocar a falta do referido pressuposto processual, inviabilizante da cumulação de pedidos.

XXXIV. Todavia, verificada a ilegalidade da cumulação, o Tribunal “a quo” não decidiu correctamente ao considerar que tal facto inviabiliza o aproveitamento da petição inicial.

XXXV. O Tribunal “a quo” limitou-se a conhecer officiosamente do referido vício, sem providenciar pelo suprimento do mesmo, sendo que, para o efeito, alegou que a mencionada excepção dilatória é insuprível, impossibilitando a correcção ou substituição da petição inicial.

XXXVI. Todavia, como resulta do alegado supra, o Tribunal “a quo” não o deveria ter feito, pois a referida excepção dilatória não é insuprível.

XXXVII. O Tribunal “a quo” confrontado com a referida excepção dilatória, mediante notificação, deveria ter convidado a AGRAVANTE para no prazo de dez dias, indicar o pedido que pretendia ver apreciado nos autos.

XXXVIII. Caso não reagisse à referida notificação, a AGRAVANTE poderia ainda deduzir novas impugnações separadas, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão que extinguisse a instância, com o benefício de essas novas impugnações se considerarem apresentadas na data da entrada daquela em que se verificara a ilegal cumulação, para efeitos de tempestividade da sua apresentação.

XXXIX. Face ao exposto, e na medida em que a ilegalidade da cumulação dos pedidos formulados constitui excepção dilatória susceptível de sanção, deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando a decisão do Tribunal “a quo” e, em consequência, ordenar-se a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para prosseguimento dos mesmos nos moldes apontados.

NESTES TERMOS E NOS DEMAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, DEVE SER DADO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO REVOGANDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA. PARA QUE, SEJA PROFERIDA OUTRA QUE, DE ACORDO COM O ALEGADO SUPRA, ANULE O DESPACHO QUE ORDENOU A REVERSÃO FISCAL CONTRA A AGRAVANTE, COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS, OU QUE, QUANDO ASSIM POR IMPOSSÍVEL SE NÃO ENTENDA. ORDENE A BAIXA DOS AUTOS AO TRIBUNAL “A QUO” PARA PROSEGUIMENTO DOS MESMOS NOS MOLDOS APONTADOS SUPRA, TUDO CONFORME É DO DIREITO E DA JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

O julgado é de confirmar por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei, de resto na linha da jurisprudência pacífica da Secção (cfr., v.g., os acs. de 8.2.2001, r. n.º 25578; de 23.10.2002, r. n.º 94502; de 30.4.2003, r. n.º 97/03; etc.).

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Está em causa, no presente recurso jurisdicional, apreciar se a petição deve ou não ser liminarmente rejeitada.

Analisando a petição, constata-se que, no essencial, a Impugnante – afirma ter sido citada em processo de execução fiscal na sequência de despacho do Senhor Chefe do 3.º Serviço de Finanças de Lisboa que contra si ordenou a reversão de uma execução de que é executada originária JOHN SMITH E AMARRAS TRADING, LIMITADA;

– pede que seja anulada a reversão decretada contra si;

– afirma ter deduzido também oposição a essa execução, por inexistência das obrigações tributárias (artigo 3.º);

– refere que, relativamente a alguns dos actos de liquidação dos tributos, não foram efectuadas as respectivas notificações à executada originária dentro do prazo de caducidade (arts. 10.º, 11.º, 12.º, 13.º, 14.º e 15.º);

– as dívidas que se referem como estando nessas condições reportam-se a I.V.A., I.R.C. e coimas fiscais.

3 – Constata-se que, relativamente a qualquer das dívidas indicadas pela Impugnante como tendo caducado, não é referida a data em que ocorreram as liquidações, pelo que é de concluir que a ilegalidade que lhes é imputada não é a de terem sido feitas fora dos prazos de caducidade, mas sim a de a sua notificação, não ter sido feita antes

de decorridos os respectivos prazos de caducidade, como ressalta dos artigos 10.º a 15.º da petição.

Assim, não correspondem à realidade as afirmações feitas pela Impugnante no presente recurso jurisdicional, no sentido de ter impugnado os próprios actos de liquidação com fundamento em ilegalidade.

A falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade está expressamente prevista na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como fundamento de oposição à execução fiscal.

Esta norma está em sintonia com o disposto no art. 45.º da L.G.T., em que se estabelece que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo legal.

Há casos em que a própria liquidação é feita após o termo do prazo legal em que pode ser efectuada. Nesses casos, a própria liquidação é feita em violação da lei, pelo que ela enfermará de ilegalidade que justifica a sua anulação, podendo ser pedida a sua anulação em processo de impugnação judicial.

Porém, pode suceder que a liquidação seja efectuada dentro do prazo legal e a notificação venha a ter lugar apenas após o seu termo.

Nestes últimos casos, antes do C.P.P.T., entendia-se que a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, mas em sentido lato, como complexo de actos tendentes à determinação do montante do tributo e imposição da obrigação do seu pagamento ao destinatário. Por isso, entendia-se que essa falta de notificação tempestiva da liquidação devia ser invocada como fundamento de impugnação judicial, por constituir ilegalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

A face daquela alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, conclui-se que, no regime do CPPT a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade deve ser considerada facto que apenas afecta a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que deve ser invocada essa falta de notificação. (!)

Este novo regime tem como consequência uma ampliação dos meios de defesa do contribuinte, pois, além de dispor do processo de impugnação judicial para impugnar o acto de liquidação extemporâneo (em prazo a contar da respectiva notificação) dispõe ainda da possibilidade de se opor à execução fiscal, com fundamento na falta de notificação, em prazo a contar da citação para o processo de execução fiscal.

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do C.P.T., pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, a falta ou vício da notificação não tem idoneidade para afectar a validade do acto de liquidação, que já está praticado e permanece como está independentemente da notificação.

Assim, é de concluir que o fundamento invocado pela Impugnante constitui fundamento de oposição à execução fiscal e não de impugnação judicial.

Por isso, há erro na forma de processo, que constitui nulidade processual, nos termos do disposto no art. 199.º, n.º 1, do C.P.C., subsidiariamente aplicável.

4 – Ocorrendo este erro na própria petição inicial, ela é nula, não podendo ser utilizada para o meio processual indicado pela Impugnante.

Por isso, fica prejudicado o conhecimento das questões abordadas na sentença recorrida, relativas à possibilidade de cumulação de pedidos.

Nestas situações de erro na forma de processo, os arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT, determinam que se corrija a forma de processo.

Esta correcção, porém, apenas pode ser efectuada quando a petição pode ser utilizada para a forma processual adequada, pois, a convolação é ditada por razões de economia processual e só se pode justificar quando tal utilidade exista.

Designadamente, a utilidade da convolação não existe quando a petição apresentada seja intempestiva para a forma processual adequada, pois se o for, terá caducado o direito de o interessado a utilizar.

No caso em apreço, a petição apresentada seria intempestiva para utilização como petição de oposição à execução fiscal.

Na verdade, a própria Impugnante afirma que foi citada em 5-1-2004 e a petição foi apresentada em 15-4-2004, pelo que foi excedido largamente o prazo legal de 30 dias a contar da citação pessoal, prevista no art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT. (2)

Por isso, está afastada a possibilidade de corrigir a forma de processo.

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

Custas pela Impugnante, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz* (voto a decisão com os fundamentos do despacho recorrido).

(1) Sem prejuízo da eventual possibilidade de ser conhecida essa falta em impugnação judicial, a título incidental, designadamente como fundamento de inutilidade superveniente da lide.

(2) Aliás, a petição também seria intempestiva para impugnação judicial, pois o prazo para os revertidos em execução fiscal deduzirem impugnação é de 90 dias contar da citação, nos termos do art. 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Incompetência do tribunal recorrido. Nulidades do acórdão recorrido. Omissão de pronúncia. Oposição à execução. Recuperação de empresa.

Sumário:

I — O Tribunal Central Administrativo Sul é competente para apreciar o recurso jurisdicional interposto de uma sentença da 1.ª instância pendente quando não havia senão um Tribunal Central Administrativo, ainda que a sede da recorrente se situe na área do Tribunal Central Administrativo Norte.

II — Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia o Tribunal Central Administrativo Sul se, ao apreciar aquele recurso, não afirmou, expressamente, a sua competência.

III — O mesmo Tribunal não incorre em nulidade por omissão de pronúncia quando deixa de apreciar um dos fundamentos da oposição à execução fiscal, depois de dizer que ele se insere na discussão da legalidade do acto de liquidação subjacente, não questionável no âmbito dessa forma processual.

IV — O alegado erro de cálculo da quantia exequenda que não consista em infidelidade do título executivo, por não retratar fielmente o conteúdo do acto de liquidação, constitui vício deste acto e como tal não pode ser discutido, em regra, na oposição à execução fiscal.

V — Se, no momento em que é decidida a oposição à execução, já terminou a medida de recuperação a que foi sujeita a empresa executada e se esgotou o tempo de moratória no processo de recuperação concedido para satisfazer os seus débitos, é inútil discutir quais as consequências da medida da recuperação na execução fiscal, uma vez que, naquele momento, nenhum obstáculo há ao seu prosseguimento.

Processo n.º 324/05-30.

Recorrente: António Peixoto, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **ANTÓNIO PEIXOTO, LDA.**, com sede em Braga, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul que, negando provimento a recurso jurisdicional de sentença da 1ª instância, manteve a ditada improcedência da oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida ao Fundo Social Europeu e ao Estado Português.

Formula as seguintes conclusões:

«1)

O tribunal recorrido é incompetente em razão do território para proferir a decisão recorrida.

2)

O acórdão recorrido omite pronúncia sobre a questão do erro de cálculo, relativamente à qual deveria pronunciar-se.

3)

A oposição é o meio próprio para discutir a matéria dos autos.

4)

Os fundamentos da oposição procedem.

5)

O crédito exequendo prescreveu.

6)

Deverá, por isso, vir revogada a decisão recorrida, com as consequências legais».

1.2. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da não admissão do recurso, por intempestividade da sua interposição.

1.3. Nada tendo dito a recorrente, depois de notificada do aludido parecer, foi proferido despacho pelo relator do processo decidindo não tomar conhecimento do objecto do recurso, por ser extemporânea a sua interposição.

1.4. Deste despacho reclamou o recorrente para a Conferência, a qual o revogou o despacho reclamado, que mandou substituir «por outro que determine os convenientes termos do prosseguimento do recurso».

1.5. Transitado o correspondente acórdão, o relator determinou que o processo baixasse ao TCA, para apreciar a nulidade assacada ao seu acórdão.

1.6. O TCA entendeu não se verificar nulidade que merecesse suprimento.

1.7. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, por aderir, no essencial, aos fundamentos do acórdão recorrido, é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.8. O processo tem novos vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto que vem apurada é a seguinte:

«1.

A oponente é executada para cobrança coerciva de 5 534 177\$00, liquidados a favor do Fundo Social Europeu e do Orçamento da Segurança Social, conforme se historia nas 12 primeiras folhas do doc. 1 junto pela oponente, a fls. 7 e segs.;

2.

A oponente foi notificada, por ofício de 14.03.95, da liquidação da dívida e para a pagar voluntariamente – fls. 13 a 16 do doc. 1 junto pela oponente;

3.

A petição inicial deste processo deu entrada em 10.10.96;

4.

A certidão da dívida data de 04.07.96 e diz-se, nela, não serem devidos juros de mora – fls. 2 daquele doc. 1;

5.

Os apoios em questão destinaram-se à realização de uma acção de formação profissional em 1988 – doc. 1 citado;

6.

A oponente contestou, em 10.01.95, as conclusões do relatório do processo de fiscalização da aplicação daqueles apoios – doc. 1 citado;

7.

Data de 01.03.95 a proposta de exigência do reembolso, à oponente, da quantia exequenda – doc. 1 citado;

8.

A execução foi instaurada em 24.07.96 – certidão apensa;

9.

Em 1992, a oponente instaurou acção especial de recuperação de empresa, tendo, por sentença de 01.10.93, transitada em julgado, sido homologada a medida de gestão controlada – certidão de fls. 103 e segs..

10.

A oponente foi citada para os termos do processo executivo fiscal em 22/09/1996».

3.1. A agora recorrente opôs-se à execução contra si instaurada para cobrança de dívida ao Fundo Social Europeu e à Segurança Social, resultante da consideração como inelégíveis de despesas apresentadas como justificação de apoios recebidos para a realização de uma acção de formação.

Invocou erro de cálculo – a dívida é de 707.070\$00 e não de 5.677.361\$00, como consta do título executivo; e desrespeito pelo caso julgado, uma vez que se acha ao abrigo de um processo especial de recuperação de empresa, em cujos termos a dívida deve ser paga escalonadamente, ao longo de oito anos, após dois de carência.

Respondeu a sentença de 1ª instância que não é admissível, neste meio processual, a discussão sobre a legalidade da liquidação da dívida exequenda, não sendo viável a convolução para recurso contencioso, pois este seria intempestivo, e julgou não verificada a prescrição – que, após a petição inicial, a recorrente viera invocar –, por o respectivo prazo ser de 20 anos.

Não se resignou a ainda agora recorrente, que pediu ao TCA a revogação da sentença que lhe fora desfavorável, dizendo, em súmula, não discutir a legalidade da liquidação, mas o erro de cálculo do título executivo e a modificação do crédito resultante da aprovação judicial da medida de gestão controlada a que está submetida, e que está transcorrido o prazo prescricional.

O TCA Sul reafirmou o julgamento feito pela 1ª instância.

A recorrente arguiu a nulidade do acórdão, quer por se não ter pronunciado sobre a sua competência, quer por nada ter dito sobre a questão do erro de cálculo da dívida exequenda.

O TCA Sul julgou não existir qualquer das invocadas nulidades.

É contra a decisão do TCA Sul, consubstanciada nos dois acórdãos referidos, que a recorrente se insurge através do recurso jurisdicional que nos cabe apreciar.

3.2. Quanto à questão da competência do TCA Sul para decidir do recurso interposto em 18 de Março de 2002 para o TCA (sem indicação de ser “Sul” ou “Norte”, que na altura não existiam), nota-se que a recorrente, alegando que o TCA Sul se não pronunciou sobre a questão, incorrendo em omissão de pronúncia, não retomou a afirmação da

nulidade nas suas conclusões, antes invocando, aí, a incompetência do mesmo Tribunal.

Esta afirmação apoia-se no facto de, segundo a recorrente, a sua sede ser em Braga, o que, nos termos do disposto no artigo 86º do Código de Processo Civil, implicaria a competência do tribunal do seu domicílio – presume-se que quererá assim, apontar para o TCA Norte.

A nulidade por omissão de pronúncia de que a recorrente acusa o TCA não se verifica.

A sua competência para apreciar o recurso não fora posta em causa no processo; o Tribunal nada estava obrigado a dirimir, nesta matéria, por as partes nada lhe terem pedido para decidir. O mais que podia fazer era afirmar essa competência, sem qualquer utilidade, ademais porque, pelo que se viu, com tal afirmação nenhuma contenda decidia.

A afirmação da competência do TCA está *bem implícita* na sua atitude, ao apreciar o recurso jurisdicional.

Acresce que tal competência resultava explicitamente da lei: o processo entrou no TCA em 6 de Junho de 2002, quando ainda não existia o TCA Norte, que só em 30 de Dezembro de 2003 foi declarado instalado (vd. a portaria nº 1418/2003, de 30 de Dezembro), e o artigo 8º nº 2 do decreto-lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro, é explícito ao dizer que prosseguem no TCA Sul os processos antes pendentes no TCA.

Não era, também por esta razão, indispensável a afirmação da competência do Tribunal pelos juízes.

Por último, ainda que tivesse havido nulidade por omissão de pronúncia, estaria suprida pelo posterior acórdão do TCA Sul: é que, apesar de não reconhecer ter incorrido em nulidade, o certo é que não deixou de explicitar e fundamentar a sua competência para conhecer do recurso...

A competência do TCA Sul, agora apreciada no ângulo do erro de julgamento, que não já no da nulidade por omissão de pronúncia, resulta das disposições legais acima apontadas, pois são elas, e não a do artigo 86º do Código de Processo Civil, que ao caso se aplicam – além de esta última norma se não ocupar da competência do tribunal de recurso, mas do de 1ª instância.

Improcede, pelo exposto, a primeira conclusão do recurso.

3.3. O acórdão do TCA Sul é, ainda, acusado de outra nulidade por omissão de pronúncia, ao não ter apreciado a questão do erro de cálculo – segunda conclusão das alegações da recorrente.

Mas, sobre tal tema, nem a 1ª instância, nem o TCA Sul, quando chamado a reapreciar a decisão dela, em sede de recurso, deixaram de se debruçar: ambos disseram que era matéria inserida na questão da ilegalidade do acto de liquidação.

Na verdade, a recorrente, na petição de oposição, não invocou nenhuma falta de equivalência do título executivo ao acto de liquidação. Se o tivesse feito, estaria a alegar a desconformidade do título com a liquidação, e esta seria matéria que não envolvia a discussão da legalidade do acto de liquidação. Mas o que fez não foi isso, foi dizer que a dívida tinha, segundo os seus cálculos, um montante inferior ao que lhe estava a ser exigido e constava do título, sem acusar a infidelidade deste. Como assim, o «erro de cálculo» que alega não é próprio do título, que se limita a reflectir uma realidade que lhe é alheia, porque a vai buscar ao acto de liquidação, mas é um erro da própria liquidação, que teria apurado mal o quantitativo em dívida. O título não fez senão reproduzir esse erro.

Foi isto que, ainda que maior economia de palavras, disseram a 1ª instância e o Tribunal agora recorrido que, assim, se pronunciou sobre a questão.

Improcede, pois, a segunda conclusão retirada das alegações da recorrente.

3.4. A quinta conclusão refere-se à prescrição.

A este respeito, parece-nos inabalável a posição do TCA Sul.

O prazo de prescrição previsto no artigo 48º da Lei Geral Tributária que, por mais curto, a recorrente quer ver aplicado, rege, apenas, para as dívidas tributárias, como consta da letra da norma.

No caso, estamos perante quantias que a recorrente recebeu do Fundo Social Europeu e do Estado Português para apoiar acções de formação por si levadas a cabo e que, quando apresentou contas, foi entendido não constituírem despesas elegíveis, por isso que lhe foi pedido o reembolso.

Não estamos, pois, face a uma quantia unilateralmente exigida à recorrente a título de participação sua nas despesas do Estado, nem correlacionada com a prestação de um bem jurídico por parte deste.

É entendimento uniforme da jurisprudência deste Tribunal que o prazo de prescrição das dívidas resultantes dos saldos credores a final apurados por decisão da Comissão Europeia relativamente às acções de formação participadas com verbas do mesmo Fundo e do Orçamento de Segurança Social é o de 20 anos do artigo 309º do Código Civil, e não o previsto para as dívidas tributárias. Por se tratar de jurisprudência corrente, dispensamo-nos de aqui pormenorizar os seus fundamentos, remetendo para os acórdãos de 6 de Novembro de 2002, no processo nº 727/02, 4 de Junho de 2003, no processo nº 153/03, e 25 de Junho de 2003, no processo nº 325/03.

É patente que tal prazo, de 20 anos, ainda não decorreu.

Improcede, pois, a quinta conclusão das alegações da recorrente.

3.5. Na terceira conclusão diz-se que a oposição é o meio próprio para discutir a matéria dos autos; e, na quarta, que procedem os fundamentos da oposição.

A matéria dos autos é, como se viu, o já tratado erro de cálculo; a modificação do crédito por via da sentença que aprovou o plano de recuperação da recorrente; e a prescrição.

O erro de cálculo coloca em crise a legalidade da liquidação, pelas razões que se viram, não podendo ser sindicado em sede de oposição à execução fiscal, atento o disposto no artigo 286º do Código de Processo Tributário, vigente à data da interposição da oposição, 10 de Outubro de 1996.

As outras matérias são, efectivamente, discutíveis na oposição à execução fiscal: a prescrição tem cabimento na alínea d) do nº 1 do artigo 286º referido, e a questão atinente à recuperação da empresa na alínea h).

Neste segmento, não pode secundar-se o TCA Sul, que considerou que também a questão emergente da aprovação do plano de gestão controlada era insusceptível de fundamentar a oposição à execução.

Não se verificando a prescrição, como se viu, resta ver quais as consequências de a recorrente ter instaurado um processo especial tendente à sua recuperação, e de ter sido judicialmente aprovado, em 1 de Outubro de 1993, com trânsito em julgado, o respectivo plano de gestão controlada.

3.6. Aquando da prolação da sentença judicial que aprovou aquela medida de recuperação – 1 de Outubro de 1993 – ainda não havia sido instaurada

a execução fiscal contra a recorrente. A liquidação da dívida exequenda só lhe foi notificada em 14 de Março de 1995, sendo o título executivo emitido em 4 de Julho de 1996, e a execução instaurada em 24 seguinte.

A medida de recuperação aprovada pela sentença, ao abrigo do artigo 33º do decreto-lei nº 177/86, de 2 de Julho, conforme nela se invoca, é a de «gestão controlada pelo período de dois anos, eventualmente prorrogada nos termos da lei».

Os termos da lei referidos são os do artigo 35º nº 1 do mesmo diploma, segundo o qual «a gestão controlada terá a duração fixada no plano, não excedente a dois anos, podendo o prazo ser prorrogado, por um ano mais e uma só vez, mediante decisão do juiz (...)».

A existência de tal decisão não foi invocada pela recorrente, sendo certo que a certidão de fls. 103 a 109, emitida em 27 de Junho de 2002, a não refere.

Como assim, aprovado que foi o plano de recuperação através de gestão controlada, pala falada decisão judicial, em 1 de Outubro de 1993, e sendo o período da sua duração de dois anos, a medida cessou em Outubro de 1995.

Ora, a execução fiscal só em 24 de Julho de 1996 foi instaurada.

Mesmo o prazo em que foi autorizado o pagamento da dívida então existente para com o Centro Regional de Segurança Social do Norte – Serviço Sub-Regional de Braga (dívida que não é a agora em execução), sendo de dez anos, já se esgotou neste momento.

É, deste modo, improficua a discussão sobre os efeitos da medida de recuperação aprovada sobre o crédito exequendo, já que tal medida findou, nenhum impedimento havendo à exigência coerciva da dívida em execução.

Nomeadamente, não existe hoje o obstáculo ao prosseguimento da execução fiscal a que se refere o artigo 264º do Código de Processo Tributário, vigente ao tempo da sua instauração (hoje, artigo 180º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) – sendo certo que a decisão judicial deve corresponder à situação existente no momento do encerramento da discussão da causa, conforme estabelece o artigo 663º nº 1 do Código de Processo Civil.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de 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 o aresto impugnado.

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Maio de 2006 — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos do disposto no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 420/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Pedro Manuel Lopes Dias e Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso que Pedro Manuel Lopes Dias, melhor identificado nos autos, interpôs do despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e contas bancárias de que é titular, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

I – Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do nº 2 do artº 63ºB da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II – A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA, de 13/10/04- Proc. 950/04) veio a alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III – Dado que existem nos autos factos concretos indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT.

IV – Violou assim a sentença recorrida o disposto na referida norma – artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 28/12.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

Não foram colhidos vistos, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. artºs 713º, nº 6 e 726º do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste na interpretação que deve ser dada ao artº 63º-B, nº 2, al. c) da LGT, na redacção da Lei nº 30-G/00 de 29/12.

Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA no acórdão de 13/10/04, rec. nº 950/04 que, não merecendo qualquer censura na sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Dispõe o preceito legal que “a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta... quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Magistrado recorrente, em defesa da sua tese, socorre-se, essencialmente, da interpretação literal da referida norma, que a parece favorecer, muito embora não pareça ser definitivamente determinante, como se verá.

“Na verdade a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão “facturas falsas”, separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar a) quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio “designadamente”, com a utilização de facturas falsas, e b) ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto de respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção copulativa “e” para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” – expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois – designadamente – com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de graves indícios da prática de crime doloso – isto no que se refere, como é óbvio, à dita al. c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações – cfr. arts. 87º e segts. e 108º e segts. do RGIT.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão a lei quis e bem excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental – art. 26º, nº 1 da CRP – justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. – se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, págs. 19 e segts..

Aliás, a tese da Fazenda Pública (leia-se Ministério Público) tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

...a interpretação que a A.F. faz daquele dispositivo legal dispensaria o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações. A fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas nem exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a A.F.; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art.63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, LGT Anotada, 2ª edição, em adenda, “...será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possa estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) ... não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexas com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente.”

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, Fiscalidade, n.º 10, pág. 22.”

No mesmo sentido, podem ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 18/1/06, in rec. n.º 2/06; de 19/4/06, in recs. n.ºs 276/06 e 279/06 e de 26/4/06, in recs. n.ºs 323/06 e 325/06.

4 – Por último, sempre acrescentaremos que não colhe o argumento que o Magistrado recorrente pretende retirar da nova redacção que foi dada ao preceito em apreciação pela Lei n.º 55-B/04 de 31/12.

Na verdade, se o legislador sentiu a necessidade de individualizar cada uma das duas situações possíveis de derrogação do sigilo bancário (al. a) quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e al. b) quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado) isso só pode ser, agora, interpretado no sentido de que o pensamento legislativo anterior apontava para a exigência cumulativa das duas referidas situações.

Por outro lado, “há muito que estão em crise as teorias subjectivistas da interpretação jurídica encabeçadas por Heck: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador – mens legislatoris; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido – cfr. Baptista Machado, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63.º-B – e que, porventura – estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos – comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. Fiscalidade, n.º 21, pp. 124/125” (citado Acórdão de 19/4/06, in rec. n.º 279/06).

Assim, no caso dos autos, não tendo o Director-Geral dos Impostos logrado demonstrar os pressupostos de facto que lhe permitiam decidir pela derrogação do sigilo bancário, designadamente a prática pelo recorrido de crime doloso em matéria tributária, a sentença recorrida não merece censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Intimação para passagem de certidão. Relatório de inspecção.

Sumário:

- I — A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto — cf. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal — de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever; que concretiza a dita nulidade.*
- II — Não tendo sido passada a certidão referida no artigo 37.º, n.º 1, do CPPT, o interessado pode utilizar o meio processual acessório de intimação para passagem de certidão, para compulsa a Administração Tributária a passá-la — artigo 146.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.*
- III — Nos termos do artigo 62.º, n.º 3, alínea i), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, o relatório da inspecção deve conter não só a menção, como também a «junção dos meios de prova» salvo os que já sejam do conhecimento oficial do interessado.*

Processo n.º 422/06-30.

Recorrente: Construções António Guerreiro, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Construções António Guerreiro, S.A., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente pedido de intimação do Director de Finanças de Lisboa para emissão de certidão.

Fundamentou-se a decisão em que, tendo a recorrente sido notificada para efeitos de audição prévia, (projecto do relatório da inspecção tributária), nos termos do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, e nada tendo dito e pressupondo o meio previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a existência de uma notificação insuficiente, ao nada dizer, a recorrente tem-se por esclarecida, não podendo, por isso, socorrer-se daquele último normativo que pressupõe a impossibilidade ou, ao menos, a dificuldade de compreensão do alcance do acto notificado.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

I) *Na sentença recorrida, o Meritíssimo Juiz a quo fez uma incorrecta interpretação e aplicação das normas (alínea i) do n.º 3 do artigo 60.º do RCIPT, e n.º 1 do artigo 37.º do CPPT.*

Desvaloriza em absoluto a referida norma do RCIPT, uma vez que tendo sido invocada a falta de documentos probatórios que, por força daquela norma deveriam ter sido juntos ao relatório final da inspecção, não se pronuncia sobre essa falta, o que configura omissão de pronúncia, geradora do vício de violação de lei.

Restringe o campo de aplicação da mencionada norma do CPPT quando refere na sentença que o seu pressuposto é a existência de notificação insuficiente para se entender o alcance do acto notificado, quando a mesma é também aplicável quando à notificação faltarem elementos legalmente exigíveis, isto é, documentos cuja junção o legislador impôs. Esta restrição de aplicabilidade é também geradora de vício de violação de lei.

II) *Estando em causa documentos que, por força da lei, deviam acompanhar o relatório final da inspecção, não é à Direcção de Finanças que cabe ajuizar da necessidade ou pertinência da certidão, mas sim à interessada, sendo ilícita a recusa da sua passagem com fundamento numa por si suposta falta de interesse ou desnecessidade da requerente em obtê-la, cfr. acórdãos do STA de 28/01/1992 (AP-DR de 29/12/1995, e Jurisprudência Administrativa Escolhida, pág. 157), e de 24/02/1994 (AP-DR de 20/12/1996, e Jurisprudência Administrativa Escolhida, pág. 519).*

Negando-a, no que, aliás, foi seguida pela sentença ora recorrida, conduz a que esta enferme também do mesmo vício de violação de lei.

III) *Sendo o direito de “audição prévia” uma mera faculdade ou possibilidade exercitável pela recorrente se assim o entender; não deve o Meritíssimo Juiz a quo retirar a conclusão de que a recorrente estava devidamente esclarecida quanto ao alcance do acto notificado, pelo simples facto de esta não se ter pronunciado quanto ao projecto de relatório, e, assim impedi-la de obter os documentos que faltaram no relatório final.*

Trata-se não só da criação de um “ônus de pronúncia” que a lei não permite, como também da negação de um direito que tem consagração constitucional (art. 268.º CRP). Também estas situações são geradoras do vício de violação de lei.

Face ao que se expôs, e sempre com o muito douto suprimento de V. Exas. se requer a revogação da sentença e sua substituição por outra que intime o Sr. Director de Finanças de Lisboa à passagem da certidão requerida.

Pelo que, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao recurso e em consequência ser revogada a decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso quer por não se verificar a alegada omissão de pronúncia dado tratar-se de questão prejudicada – artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil – quer por a notificação efectuada comportar a fundamentação exigida pelo artigo 77.º da Lei Geral Tributária, pelo que devia o recorrente usar o meio previsto no artigo 24.º

do C.P.P.T. para obter a requerida certidão e não o do artigo 37.º do mesmo diploma legal.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Em sede factual, vem apurado que:

A. Em 7-11-2005 a Requerente dirigiu ao Director de Finanças de Lisboa o requerimento de fls. 30 cujo teor integral se dá por reproduzido, pedindo que, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do C.P.P.T., lhe fosse remetida cópia ou certidão de vários documentos mencionados no relatório de inspecção tributária de que foi notificado sem que, em seu entender, tais documentos acompanhassem o relatório;

B. Por decisão de 16-11-2005, a Autoridade requerida indeferiu o pedido com os fundamentos constantes de fls. 34 a 37, que se sintetizam no entendimento de que todos os elementos suficientes e necessários à percepção do sentido da decisão foram fornecidos à Requerente não tendo qualquer efeito útil o recurso ao artigo 37.º do C.P.P.T.;

C. A requerente foi notificada da decisão de indeferimento por officio datado de 18-11-2005 – fls. 33;

D. Em 12-12-2005 veio a requerente pedir a intimação do Director de Finanças de Lisboa a emitir a certidão pedida pelo requerimento referido em A;

E. Com o officio n.º 061499, de 27-09-2005, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspecção Tributária elaborado em 02-09-2005 na sequência de acção de inspecção a que foi sujeita – fls. 11 a 28;

F. Em 05-08-2005, foi a requerente notificada do projecto de relatório para efeito de exercer o direito de audição quanto às correções propostas, não tendo exercido tal direito, nem pedido quaisquer elementos comprovativos dos valores apurados para compreensão dos mesmos – informação de fls. 39 e ss.

Vejam, pois:

QUANTO À INVOCADA OMISSÃO DE PRONÚNCIA (QUE GERA NULIDADE DE SENTENÇA E NÃO “VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI” *STRICTO SENSU*):

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, a pretendida pronúncia sobre a falta de documentos probatórios que, por força do artigo 60.º, n.º 3, alínea i) do R.C.P.I.T., deveriam ter sido juntos ao relatório final da inspecção, estava prejudicada pela questão resolvida na sentença, nos preditos termos: que o não exercício do direito de audição impossibilitava o recurso ao meio procedimental previsto no artigo 37.º do C.P.P.T. e consequentemente a referida intimação para a passagem da certidão, pelo que mais nenhuma questão havia que apreciar.

Inexiste, assim, a invocada omissão.

QUANTO AO MAIS:

O artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária dispõe que “a decisão do procedimento é sempre fundamentada, por meio de sucinta exposição das

razões de facto e de direito que a motivaram”, admitindo-se a chamada fundamentação remissiva.

Tal exigência legal, aliás com arrimo constitucional – artigo 268.º, n.º 3 -, radica na “pluralidade de razões que impõem a exigência de fundamentação dos actos administrativos, que vão desde a necessidade de possibilitar ao administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência ou não de impugnar o acto, até à garantia da transparência e da ponderação da actuação da administração e à necessidade de assegurar a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do acto”.

Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS e outros, *Lei Geral Tributária anotada*, 2.ª edição, p. 326 e jurisprudência aí citada.

Por sua vez, o artigo 37.º, n.º 1, do C.P.P.T., epígrafado “Comunicação ou notificação insuficiente”, dispõe que “se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”. (sublinhado nosso)

Ainda, o artigo 62.º, n.º 3, alínea i) do R.C.P.I.T. (redacção da Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto) reza que o relatório da inspecção deve conter a “descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas”.

Sendo que, não tendo sido passada a certidão referida naquele artigo 37.º, o interessado pode utilizar o meio processual acessório de intimação para passagem de certidão, para compelir a Administração Tributária a passá-la – artigo 146.º, n.º 1, do C.P.P.T..

Cfr. Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4.ª edição, p. 218, nota 8 *in fine*.

Ora, relativamente aos meios de prova em causa foi efectuada a sua menção mas não a sua junção, todavia em parte justificada, uma vez que o requerente já deles tinha conhecimento ou deles era possuidor.

Cfr., a propósito, o acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 25 de Janeiro de 2005 – recurso n.º 00433/05.

Na verdade, o dito Anexo A, referido no relatório, já tinha sido enviado ao requerente – o que, aliás, este admite – para efeitos do exercício do direito de audição.

No que se refere aos contratos promessa de compra e venda e cópias dos cheques, também o requerente deles tem conhecimento porque ou neles outorgou ou lhe foram emitidos.

Quanto aos termos de liquidação adicional de sisa e “declarações prestadas pelos adquirentes”, o requerido é vedado pelo artigo 64.º da L.G.T..

Resta o “cartão” da requerente “alegadamente entregue por um vendedor da empresa a um comprador cujo verso tem escrito, à mão, “sinal – 200.000\$00, a 15 dias”.

Trata-se, sem dúvida, de um elemento probatório, mencionado no relatório final de inspecção – fls. 6 – ainda que, alegadamente com menor relevância ou “importância” para o procedimento.

Meio de prova que o requerente tem direito a conhecer e devia integrar, nos sobreditos termos, o relatório da inspecção, pelo que deve o Requerido entregar-lhe a pedida certidão.

Ao exposto nada obsta, ao contrário do sentenciado, que o requerente não tenha exercido o direito de audição, para que fora oportunamente notificado, relativamente ao projecto do mesmo relatório.

É que se não retira, do artigo 60.º do R.C.I.P.T., qualquer situação de preclusão com referência à petição dos elementos referidos no artigo 37.º do C.P.P.T.

As imposições contidas no n.º 3 do dito artigo 62.º nada têm a ver com o exercício, ou não, do direito de audição: a exigência legal é sempre a mesma.

Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso – no mais se confirmando a sentença – que, em tal medida, vai revogada, ordenando-se a intimação do requerido para, no prazo de 10 dias, passar certidão do mencionado cartão.

Sem custas – artigo 73.º-C, n.º 2, alínea b) do Código das Custas Judiciais.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Processo n.º 746/05-30.

Recorrente: Subdirector-geral dos Impostos.

Recorrido: Cooperativa Agrícola Valedozende, SRL.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Senhor Subdirector-Geral dos Impostos vem arguir a nulidade do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de fls. 194 e segs., imputando-lhe a nulidade constante no artº 668º, nºs 1, al. d), 2 e 3 do CPC.

A empresa recorrida não respondeu e o Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que e no seu entender, “O Ministério Público não intervém na tramitação do incidente de nulidade do acórdão (artº 690º nº 1 CPC/artº 2º al. E) CPPT”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – De acordo com o referido artº 668º, nº 1, al. d) e o disposto no artº 660º, nº 2 ambos do CPC, é nulo o acórdão em que os juízes conheçam de questões de que não podiam tomar conhecimento, sendo que lhes não é permitido ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhes permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

No caso, o reclamante entende ocorrer nulidade por excesso de pronúncia pelo facto de este Supremo Tribunal, tendo confirmado a sentença prolatada pelo Tribunal de 1ª instância, que convolou o processo de recurso contencioso em processo de impugnação judicial, “devia o

acórdão reclamado daí extrair as necessárias consequências, anulando todos os actos subsequentes à apresentação da PI, isto é, anulando todo o processado, inclusive a notificação para resposta”.

Por outro lado, convalidado o processo em impugnação judicial, “o sujeito processual do lado passivo nunca poderia ser o Subdirector-Geral dos Impostos, mas sim, o Representante da Fazenda Pública, dado que, a legitimidade passiva é diferente consoante se esteja perante um recurso contencioso de anulação ou de uma impugnação judicial...”

Donde, não podia, salvo o devido respeito, o Acórdão recorrido ter mantido como válidos, nos autos convalidados (do recurso para a impugnação judicial) os actos subsequentes à apresentação da PI, nem podia... ter conhecido do mérito do recurso sem ter operado a notificação do Representante da Fazenda Pública para contestar”.

3 – O presente processo iniciou-se no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, tendo o Mmº Juiz ordenado a convalidação do processo de recurso contencioso de anulação da decisão proferida em sede de recurso hierárquico que, por sua vez, havia indeferido a reclamação graciosa intentada pela agora recorrida, em processo de impugnação judicial, dado que o que estava em causa, na petição inicial, era a apreciação da legalidade do acto de liquidação da autoria da administração tributária.

Mais ali se decidiu que se procedia à convalidação em impugnação judicial “sem necessidade de anulação de qualquer acto ou prática de outros”, passando, de seguida, à apreciação da questão de fundo.

No recurso interposto pelo requerente para este Supremo Tribunal Administrativo, nas conclusões I a VIII das suas alegações, aquele impugnou a decisão da 1ª instância, apenas, quanto à referida convalidação, considerando-a ilegal, uma vez que a mesma só era possível no caso de a “acção judicial” não ter já “caducado”. O que e no seu entendimento, não acontecia na hipótese vertente, uma vez que, tendo sido deduzida reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (artº 102º, nº 2 do CPPT), sendo certo que o artº 102º, nº 1, al. e) do CPPT não abrange hipótese como a presente, pelo que, não tendo a impugnação sido deduzida no citado prazo, não se podia proceder à convalidação, por intempestiva.

Nas restantes conclusões, a requerente censura a decisão recorrida quanto à questão de fundo.

Ora, da leitura do acórdão reclamado resulta com toda a clareza que neste aresto se conheceu tão só e apenas das questões que lhe foram postas nas conclusões I a VIII das alegações do recurso.

E não tendo sido alegado ou conhecido pelo Tribunal qualquer obstáculo ao conhecimento do mérito do recurso, passou a conhecer da questão de fundo.

Se, porventura, no caso concreto existia alguma questão de conhecimento oficioso que obstasse à apreciação dessa questão de fundo e que não tivesse sido apreciada, existiria erro de julgamento, mas não nulidade por excesso de pronúncia.

Pelo que não ocorre a arguida nulidade.

4 – Nestes termos, acorda-se em desatender a arguição da nulidade do acórdão proferido neste processo em 2/2/06.

Sem custas, por o reclamante estar isento.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Ampliação do objecto do recurso. Questão de facto. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.

Sumário:

Interposto recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância, se o recorrido requerer a ampliação do respectivo âmbito, ao abrigo do disposto no artigo 684.º-A do Código de Processo Civil, suscitando questões de facto, o Supremo Tribunal Administrativo não é competente para a apreciação do recurso, ainda que o recorrente não levante senão questões de direito.

Processo n.º 1210/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Raul Giraldes de Castro Portugal Outeiro.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 1996 deduzida por **RAUL GIRALDES DE CASTRO PORTUGAL OUTEIRO**, residente no Porto.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

Consistem as questões controvertidas em saber se ocorre ilegitimidade decorrente da efectivação da liquidação em momento anterior ao da notificação, da fundamentação do acto notificado e se os ganhos realizados com a venda da lotes de terreno, que o impugnante herdou como terreno único e loteou têm enquadramento na categoria C, como rendimento proveniente da actividade comercial ou industrial, ou na categoria G, como rendimentos de mais-valias, por se tratar de ganhos ocasionais ou fortuitos.

B.

Considera o Tribunal “a quo” que estava a Administração Tributária impedida de proceder à liquidação do imposto enquanto a decisão procedimental de alteração dos rendimentos líquidos do impugnante não lhe fosse notificada.

C.

Com efeito, resulta dos Art.ºs 77º nº 6 da LGT e 36º nº 1 do CPPT que a eficácia de um acto em matéria tributável que afecte direitos ou interesses legalmente protegidos está dependente de sua notificação com a respectiva fundamentação, sem o que a notificação não será válida e, conseqüentemente não será eficaz em relação ao notificado.

D.

A fundamentação deve, pois ser contemporânea dos actos, contudo em casos de falta de indicação na notificação da fundamentação, o Art.º 37º do CPPT permite a sanação de deficiências dos actos de notificação;

E.

Pois se se entendesse que a notificação apenas teria potencialidade para conferir eficácia ao acto notificado quando efectuada em total sintonia com o legalmente estabelecido, o preceituado no n.º 2 do art. 37º, não teria qualquer efeito útil.

F.

In casu, a omissão na notificação da fundamentação da decisão que alterou os rendimentos da impugnante foi sanada, ainda que em momento posterior ao da notificação da liquidação e, assegurada que foi a eficácia do acto notificado, deverá em termos de razoabilidade, a consequência deste lapso procedimental ser atenuada, pois a final não foram prejudicadas as garantias do contribuinte.

G.

A este propósito refere A. Lima Guerreiro, in *Lei Geral Tributária* (Anotada), pag. 341, “Tendo sido jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (seguida a partir do Acórdão de 11 de Dezembro de 1991, Recurso número 11897), que a falta de notificação de fundamentação não afecta a legalidade do acto. É um elemento exterior ao acto e não um requisito da sua perfeição. A falta de notificação da notificação conduz apenas à consequência prevista no Art.º 22º do C. P. T. (37º do C. P. P. T.), nos termos do qual, se a notificação não contiver todos os requisitos previstos na lei, pode o interessado requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha isenta de qualquer pagamento, contando-se apenas a partir da notificação dos fundamentos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha o prazo de reclamação, recurso ou impugnação judicial.”

H.

No que tange à restante matéria em causa na impugnação, considerou o Tribunal “*a quo*” que os rendimentos visados caem sob a alçada da categoria G, por não estarem relacionados com qualquer actividade comercial, apesar das operações levadas a efeito pelo impugnante tendente ao seu loteamento, com vista à sua valorização aquando da venda.

I.

Diversamente, entende a recorrente que da conjugação dos preceitos legais aplicáveis (Art.º 4º e 10º CIRS), extrai-se que nas alíneas dos n.ºs 1 e 2 do Art.º 4º são descritas as actividades de natureza comercial ou industrial cujos rendimentos integram a categoria C que têm como objecto a prática de actos de comércio, nas quais se incluem algumas cuja qualificação poderia suscitar dúvidas, e que o Art.º 10º tem carácter residual na medida em que exclui de tributação na categoria G os ganhos obtidos mediante alienação onerosa dos bens e direitos referidos nas suas alíneas que devem ser considerados proveitos na determinação do

lucro tributável das actividades comerciais, industriais ou agrícolas, conforme resulta do próprio preâmbulo do CIRS.

J.

Considerando que o impugnante procedeu ao loteamento do terreno para o vender, conforme resulta dos autos, independentemente da forma como o terreno veio à sua propriedade, não pode dizer-se que o ganho obtido com a venda dos lotes tenha sido meramente fortuito e inesperado, pois resultou da acção do seu proprietário conducente à sua valorização tendo em vista a alienação, o que o retira da incidência da categoria G, como rendimento de mais-valia, tradicionalmente independente da actuação do destinatário do ganho sendo atraído para a categoria C, encontrando previsão na alínea e) do n.º 1 do Art.º 4º.

K.

Que a actividade de loteamento empreendida pelo proprietário do terreno é uma actividade comercial resulta ainda da natureza do acto.

L.

Para a tributação daquela realidade é inócua a data da aquisição dos activos que lhe estão subjacentes, relevando, outrossim, o momento da prática dos actos que caracterizam a própria actividade comercial.

M.

A actividade de loteamento de prédios, nomeadamente a empreendida pelo proprietário do terreno, é pois uma actividade comercial, nos termos do Art.º 2º do Código Comercial e taxativamente enquadrada no regime de tributação dos rendimentos comerciais e industriais, categoria C do IRS, nos termos do Art.º 4º do CIRS, e não susceptível de enquadramento na categoria G, por expressamente excluída do corpo do n.º 1 do Art.º 10º do CIRS.

N.

A douda sentença recorrida violou o disposto nos Art.ºs 36º e 37º do CPPT, Art.ºs 4º e 10º do CIRS, Art.º 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88.

Termos em que,

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

1.2. O impugnante contra-alega, defendendo a manutenção do julgado, porém, sem formular conclusões, e pedindo, para o caso de procedência das questões suscitadas pela recorrente, que seja apreciado o fundamento que, invocado na petição de impugnação, a sentença não abordou.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado pelo recorrido, ao abrigo do artigo 684º-A do Código de Processo Civil, pelo que este não é o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente admite que seja como entende o Ministério Público, requerendo, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

2. Vem estabelecida a seguinte factualidade:

«a)

No ano de 1958 o impugnante adquiriu por via hereditária uma parcela de terreno que posteriormente veio a dividir em dois lotes com base num Alvará de Loteamento emitido no ano de 1996.

b)

Em 18 de Dezembro de 1996, o impugnante procedeu à venda desses mesmos lotes.

c)

Em consequência e uma vez que o impugnante não declarou os rendimentos provenientes daquela venda, foi-lhe fixado o rendimento líquido de IRS referente ao ano de 1996 em 7.141.236\$00 por despacho de 31 de Outubro de 2001.

d)

Essa alteração foi notificada ao impugnante por ofício datado de 23 de Novembro de 2001.

e)

Em 8 de Novembro de 2001 foi efectuada a liquidação de IRS respeitante ao ano de 1996 que agora se impugna e na qual foi considerado o rendimento líquido referido na alínea c).

f)

O impugnante, em 23 de Outubro de 2001 e na sequência de notificação que para o efeito lhe foi efectuada, exerceu, por escrito, o direito de audição prévia, nos termos que constam de fls. 27 a 30 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

g)

Após esse exercício, foi proferido o despacho cujo teor consta de fls. 29 do processo administrativo e que aqui se dá por reproduzido.

h)

O prazo para o pagamento voluntário da quantia liquidada terminou em 26 de Dezembro de 2001 e o impugnante pagou-a em 21 de Dezembro desse ano.

i)

A presente impugnação foi apresentada em 11 de Março de 2002».

3.1. Importa começar por conhecer da questão suscitada pelo Exm^o. 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 merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16^o n^o 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13^o do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei n^o 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3^o 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 1^a instância se em causa estiver, apenas, matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26^o alínea b) e 38^o alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei n^o 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32^o n^o 1 alínea b) e 41^o n^o 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei n^o 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei n^o 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exm^o. Procurador-Geral Adjunto que o recorrido sustenta, nas suas contra-alegações, factos que a decisão recorrida não estabeleceu como provados: que «a Administração Fiscal não teve em conta, não apreciou, nem sequer mencionou» certos elementos na sua decisão.

Basta cotejar os factos dados por provados na sentença com os invocados na referida alegação para constatar a razão que assiste ao Exm^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

3.2. É objectável que os ditos factos não foram alegados pela recorrente, mas pelo recorrido, que só pretende sejam considerados no caso de procederem as questões suscitadas pela recorrente, nos termos do disposto no artigo 684^o-A do Código de Processo Civil (CPC).

Assim, na hipótese de o recurso interposto pela Fazenda Pública não ser provido – e para o seu conhecimento é, em princípio, este o Tribunal competente –, não chega a colocar-se nenhuma questão de facto.

Mas já se põe uma questão de facto ao tribunal que aprecie o recurso se entender conceder-lhe provimento. Neste caso, há que apreciar o fundamento invocado pelo impugnante, ora recorrido, nos termos daquele artigo 684^o-A, e isso implica a formulação de juízos sobre a factualidade.

Na verdade, o recorrido, ao socorrer-se da faculdade que lhe atribui o artigo 684^o-A do CPC, ampliou o âmbito do recurso, conforme resulta da epígrafe da norma: «Ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido».

Ora, como vem sendo repetida e uniformemente afirmado por este Tribunal, a repartição da competência para apreciar os recursos jurisdicionais interpostos de decisões da 1^a instância é a seguinte:

Em regra, tais recursos são apreciados pelo Tribunal que imediatamente se segue na hierarquia, o seja, o TCA.

Como excepção, é chamado a intervir o STA, quando as questões a conhecer sejam exclusivamente de direito. Havendo questões de facto e de direito, é aplicável a regra.

A lógica que preside ao sistema é a de reservar ao STA o papel de tribunal de revista, só o fazendo intervir quando a matéria de facto em disputa no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão.

Assim, sempre que algum dos intervenientes suscite uma questão de facto, o que significa que no processo ainda se discute a factualidade, que o STA não pode estabelecer, e que, consequentemente, tais factos ainda não estão definitivamente estabilizados, a competência não cabe ao STA. De outro modo, este não interviria a final, e julgaria a causa, de direito, antes ainda do seu integral julgamento sobre os factos. Sendo certo que o julgamento de direito consiste na eleição do regime legal que interessa ao caso, sua interpretação e aplicação aos factos antes apurados.

Nem vale esgrimir com a regra do artigo 715º do CPC, que não é sobre competência e se refere tanto a matéria de facto como de direito. Aqui, estamos numa fase em que apenas cuidamos de verificar a competência do tribunal. E essa competência afere-se em vista do que no recurso é posto em causa: ou só matéria de direito, ou também matéria de facto.

Como se viu, no caso, embora a recorrente não evoque factos, o recorrido, escudando-se no artigo 684º-A do CPC, e com vista à apreciação de um fundamenta da acção que a instância não curou, impugna a decisão recorrida sobre pontos de matéria de facto. Deste modo, o âmbito e objecto do recurso jurisdicional acha-se alargado, impondo-se ao tribunal que, em caso de procedência dos fundamentos alegados pela recorrente, conheça dos apresentados pelo recorrido – que englobam, como se viu, matéria de facto.

Procede, conseqüentemente, a questão suscitada no parecer do Ex.º Procurador-Geral Adjunto.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgá-lo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Norte.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Acórdão. Aclaração.

Sumário:

I — Se o acórdão aclarando sustenta que não foi alegada omissão de pronúncia e o recorrente sustenta o contrário, o que terá havido é erro de julgamento, mas o acórdão não deixa de ser claro.

II — Se no acórdão recorrido se decide que o recorrente deveria ter indicado quais os bens sobre os quais recaia a garantia real e o recorrente entende que tal não é necessário, há uma diferente leitura dos preceitos aplicáveis, mas o acórdão não deixa de ser meridianamente claro.

Processo n.º 1247/05-30.

Recorrente: REVERDATA, Base de Dados, Serviço de Videotex, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, em que é executada Agro Pecuária Paredes Torre, Ld., o Mm. Juiz do TAF de Viseu, porque foi paga a dívida exequenda antes da venda, julgou extinta a instância, por impossibilidade / inutilidade superveniente da lide.

A reclamante REVERDATA, Base de Dados, Serviço de Videotex, Ld., inconformada com esta decisão interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Por acórdão de 22 de Fevereiro de 2006 foi negado provimento ao recurso.

Notificada do acórdão, a recorrente veio pedir a aclaração do mesmo.

Segundo a recorrente, e ao contrário de uma afirmação do acórdão recorrido (“só que esta omissão não é objecto de recurso e, não sendo de conhecimento oficioso, dela não pode este Supremo Tribunal conhecer”) alegou “ter ocorrido omissão de pronúncia sobre o seu pedido de prosseguimento dos autos e que essa omissão constituía nulidade processual”, pelo que a afirmação contida no acórdão é fruto de qualquer lapso.

Por outro lado no acórdão em causa “considerou-se que a pretensão da recorrente sempre estaria votada ao insucesso por se não ter indicado quais os bens sobre os quais recaia a garantia real”. Porém, e na sua tese, “não havia necessidade de o fazer” uma vez que a recorrente “foi citada nos termos do disposto no n. 1 do art. 239º do CPPT, ou seja, porque já tinha penhora anterior sobre os mesmos bens”.

Não houve contra-alegações.

O MP teve vista nos autos.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpra decidir.

2. A pergunta que tem imediatamente que ser feita é se o acórdão contém obscuridades que justifiquem a sua aclaração.

Vejamos então.

Como se expressa, nomeadamente, nos Acórdãos deste STA, de 12/01/2000 (rec. 13.491) e 10/05/2000 (rec. 22.648), 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 - art. 669.º, n.º 1 do CPC.

Como pode ler-se em Alberto dos Reis, Anotado, Vol. V, págs. 151 e 153, citando jurisprudência do STJ:

“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”.

Por outro lado, “para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença”.

Ora, em rigor, a requerente não concretiza nenhuma ambiguidade ou obscuridade, verdadeira e própria, da decisão cuja aclaração pretende. Concretizando.

Vejamos agora os pontos que a reclamante pretende ver aclaradas.

Quanto ao primeiro ponto, o que o acórdão recorrido diz é que a alegada omissão de pronúncia “não é objecto de recurso e, não sendo

de conhecimento oficioso, dela não pode este Supremo Tribunal conhecer”. De passo que o recorrente defende que alegou essa omissão de pronúncia.

Ou seja, manifestamente a recorrente percebe o que se diz neste trecho do acórdão sob censura. Entende é que o tribunal labora em erro. Assim, é manifesto que, eventualmente, o que pode haver é erro de julgamento. Que é coisa diversa.

Não há aqui nada a aclarar.

Quanto ao segundo ponto, o trecho em causa é meridianamente claro.

Na verdade, escreveu-se expressamente no acórdão recorrido:

“Porém, sendo embora certo que o crédito do recorrente foi liminarmente admitido, não é menos verdade que o recorrente não invocou quais os bens - se é que os há - sobre os quais incide a garantia real (referindo-se entretanto que não há nota nos autos de que o crédito reclamado - alegadamente proveniente de sentença judicial) esteja garantido (garantia real)”.

Daí que se tenha considerado, face ao disposto no art. 920º, 3, do CPC, que a pretensão da recorrente estaria desde logo condenada ao insucesso.

Ora isto é meridianamente claro.

A perspectiva do recorrente é outra, que enuncia.

Mas isto não significa que seja necessário aclarar este ponto do acórdão.

A pretensão da recorrente não pode pois obter acolhimento.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido pedido de aclaração de acórdão.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99 €.

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 17 de Maio de 2006.

Assunto:

Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Juros indemnizatórios e moratórios. Convolação.

Sumário:

- I — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artigo 145.º do CPPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para a sua defesa.*
- II — *O meio processual mais adequado para pedir a condenação da administração fiscal no pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, na sequência de anulação judicial do acto tributário de liquidação, em que não foi apreciado tal pedido, é a impugnação judicial ou o pedido de execução de sentença.*

III — *A convolação da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em processo de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução ou em acção administrativa especial ou em impugnação judicial só é admissível desde que a petição inicial daquela não tenha sido apresentada depois de decorrido o prazo legal de interposição destes meios processuais.*

Processo n.º 1252/05-30.

Recorrente: HOTELSOL — Empreendimentos Turísticos, S. A.

Recorrido: Director-geral dos Impostos.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Hotelsol - Empreendimentos Turísticos, SA -, pessoa colectiva n.º 501802924, com sede em Cerro da Alagoa, Lote 27, Albufeira, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que rejeitou a acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, por não ser o meio processual adequado para que a Administração Fiscal fosse condenada a pagar-lhe os juros que peticionava, julgando, assim, verificada a nulidade de todo o processo e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A douta sentença recorrida enferma, salvo o devido respeito e melhor opinião, de erro de julgamento ao ter decidido pela impropiiedade do meio processual seguido nos autos (acção para reconhecimento de direito), com a consequente absolvição da instância da R. FP, porquanto;

2ª Quanto aos valores de € 3.322,01 e € 396.684,42 de custas e imposto, pagos pela R. AF em Dezembro de 2004 e 26/4/2005, deve a presente acção ser julgada procedente e provada, ou, se assim não se entender, deve ser aceite a concomitante redução do pedido, sem custas para a A. por a elas não haver dado causa;

3ª Por força da procedência da impugnação judicial e do efeito ultraconstitutivo a FP ficou obrigada à *reconstituição da situação actual hipotética*, tendo sido em execução dessa obrigação que praticou os actos expressos de pagamento das referidas quantias de € 3.322,01 e € 396.684,42;

4ª No caso vertente, dúvidas não restam que a reconstituição teria de passar, para além da devolução em singelo dos valores pagos (acima identificados), pelo pagamento de juros indemnizatórios e, ultrapassado o prazo de execução espontânea do julgado anulatório das liquidações, de juros moratórios;

5ª A douta sentença recorrida enferma de erro ao decidir que o direito a juros indemnizatórios teria de ter constado do pedido e condenação na decisão anulatória (impugnação judicial), uma vez que a jurisprudência pacífica do STA há muito que interpreta o art.º 24º da CPT no sentido de que o pedido de juros indemnizatórios não têm de estar contemplado de forma expressa no pedido ou decisão da anulação contenciosa do acto tributário, bastando, para que sejam devidos pela AF, que esta os processe oficiosamente em sede de execução de sentença, seja posteriormente, pelo particular, em sede de acção judicial destinada a obter o

cumprimento da sentença anulatória, uma vez que a simples procedência da impugnação judicial preenche o requisito da existência de erro dos serviços mencionada no artº 24º do CPT, em consonância com o estabelecido pelo artº 6º do DL 48051 em matéria de culpa funcional — cfr. por todos Ac. STA, 2ª Secção, de 10/07/2002, Proc. 0725/02 (in www.dgsi.pt);

6ª Não tendo a AF praticado os actos de pagamento das quantias acima identificadas mais de 4 anos depois do trânsito em julgado da sentença judicial em cumprimento de uma obrigação natural, mas em sede de cumprimento do dever de execução e/ou do disposto no artº 35º do DL 155/92, de 28/7, a tal obrigação terá de corresponder o correspondente direito da A. e o respectivo meio de tutela judicial (artº 2º do CPC);

7ª Tal meio de tutela judicial apenas poderá ser, na perspectiva da A., a presente acção, uma vez que o meio previsto no artº 256-A/77 (declaração de causa legítima de inexecução) não se mostra apto a suprir a inércia prolongada da Administração, nem parece ser aplicável aos casos de cumprimento defeituoso do dever de execução, cumprindo lançar mão da verdadeira “acção de reconhecimento de direitos” de que aquele meio é uma versão abreviada (cfr. Vieira de Andrade, lições, op. Cit. P. 230);

8ª Subsidiariamente e sem conceder, o princípio da tutela judicial efectiva e uma interpretação dos meios adjectivos *pro actione* imporia analisar a **convolação** da acção no meio processual adequado, se tivermos em conta que à obrigação da AF, cumprida pelos pagamentos efectuados, há-de corresponder um direito da A. e o respectivo meio processual, o qual apenas poderá ser, salvo o devido respeito pela douda sentença recorrida, o presente meio residual;

9ª Se assim não se entendesse, o que se admite por cautela de patrocinio e sem conceder, então, tratando-se do controlo da forma como, em actos expressos a AF procedeu a um cumprimento alegadamente defeituoso do dever de execução de sentença, então pareceria que inexistem obstáculos processuais a que este processo de acção para um reconhecimento de um direito possa ser conformado, convertido ou convolado em processo de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução (para controlo de actos expressos de execução), ou acção administrativa especial, ou impugnação judicial;

10ª Não tendo a douda sentença recorrida apreciado os pedidos formulados, em matéria de juros, a procedência do presente recurso importará a baixa do processo ao tribunal de 1ª instância, para apreciação, a fim de permitir o cumprimento do duplo grau de jurisdição consagrado constitucionalmente, decidindo-se quanto ao direito da A. aos juros indemnizatórios e moratórios peticionados.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 102 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção da sentença recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “para se obter a condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, o contribuinte, que teve ganho de causa em impugnação judicial de acto tributário, tem ao seu dispor aquela impugnação judicial e, ainda, a execução de sentença, conforme os casos.

Ora, esses meios processuais asseguram efectiva tutela jurisdicional dos direitos do contribuinte, pelo que, como reiteradamente ensinam a doutrina e a jurisprudência, meio processual adequado não é a acção para reconhecimento de direito”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- A Autora é uma sociedade comercial que tem por objecto principal a construção e exploração turística hoteleira.

- Em Dezembro de 1996, a Autora deduziu junto dos tribunais tributários a impugnação judicial da liquidação adicional de IRC e juros, respeitante ao exercício de 1992, a qual lhe fora efectuada pela Administração Fiscal, em resultado da correcção da matéria colectável por via de métodos indiciários.

- A impugnação judicial correu os seus termos no (já extinto) Tribunal Tributário de 1 Instância de Faro, sob o nº 7/97.

- Por via da correcção da matéria colectável por via de métodos indiciários efectuada pela administração fiscal, o lucro tributável declarado no Modelo 22 respeitante ao exercício de 1992 foi acrescido do valor de 12.168.833\$00, para 96.941.583\$00.

- Em virtude daquela alteração de matéria colectável, a Administração Fiscal efectuou em 8/11/1996 a liquidação adicional nº 831.002.5117, no montante de 62.827.325\$00, sendo 34.684.681\$00 de IRC, 3.489.987\$00 de derrama e 24.438.458\$00 de juros compensatórios.

- A Autora veio a proceder ao pagamento da quantia liquidada (62.827.325\$00) e de juros moratórios (16.700.760\$00), num total de 79.528.085\$00 a que corresponde o contravalor em euros de € 396.684,42, em 14/8/1998, no âmbito do processo de execução fiscal 1007971059289.

- A ora Autora não pagou em 14/8/1998 as custas do processo executivo nº 1007971059289, o que apenas veio a fazer em 27/12/2002 no âmbito do previsto no Decreto-Lei nº 248-A/2002, tendo então pago a quantia de € 3.322,01.

- Por sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, nos autos de impugnação no 7/97, foi atendida totalmente a impugnação deduzida e, em consequência, determinada a anulação da matéria colectável e liquidações impugnadas.

- Da referida sentença interpôs o Digno Representante da Fazenda Pública recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo, o qual, por acórdão de 14/11/2000, notificado aos Representantes da FP e MP em 16/11/2000, se veio a considerar incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

- Desta última decisão não foi interposto recurso, nem requerida a remessa a outro tribunal, pelo que a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, nos autos de impugnação nº 7/97 transitou em julgado em 28/11/2000, tendo o processo sido remetido ao P Instância de Faro em 7/3/2001 e aos Serviços da Administração Fiscal (Serviço de Finanças de Albufeira) em 11/7/2001.

- A Autora encontra-se até esta data desembolsada da quantia de € 400.006,43 (€ 396.684,42, desde 14/8/1998 + € 3.322,01 desde 27/12/2002).

- As quais não foram, até esta data, pagas pela Administração Fiscal.

3 – A pretensão que a recorrente quer ver judicialmente reconhecida com a presente acção é a de que, tendo sido anulada a liquidação adicional de IRC e juros, respeitante ao exercício de 1992, determinada por decisão judicial proferida em processo de impugnação judicial por si intentada e transitada em julgado no ano de 2000, tem o direito de receber da Administração Fiscal juros indemnizatórios e moratórios.

Tem sido jurisprudência uniforme deste STA que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, destinados a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos. Daí que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo.

O que, aliás, resulta do artº 145º, nº 3 do CPPT, aqui aplicável, que tem um teor idêntico ao nº 2 do artº 69º da LPTA e ao artº 165º, nº 2 do CPT, ao dispor que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.

É o que se tem vindo a designar por teoria do alcance médio (vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 621 e segs.).

Também no sentido da constitucionalidade deste entendimento, se pronunciou já o Tribunal Constitucional no Ac. de 16/ 7/98, in rec. nº 435/98, DR, II Série, de 10/12/98.

Aí se refere que “o legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdiccional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido....

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do nº 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdiccionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdiccional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo de 3/3/94, in rec. nº 33.290; de 12/3/96, in rec. nº 38.367 e de 1/10/02, in rec. nº 47.063 e do Pleno de 5/6/00, in rec. nº 41.915 e desta Secção de 2/5/01, in rec. nº 23.829; de 14/1/04, in rec. nº 1.693/03; de 6/10/05, in rec. nº 607/05 e de 18/1/06, in rec. nº 1.152/05.

Voltando ao caso dos autos e como vimos, o que está em causa é a pretensão da recorrente em receber da Administração Fiscal juros indemnizatórios e moratórios em consequência de ter sido anulada, por decisão transitada em julgado, a liquidação do tributo em causa, em acção de impugnação judicial por si, oportunamente, intentada.

Ora, não se pode dizer que, no caso em apreço, a presente acção seja o meio mais adequado para a recorrente assegurar a tutela efectiva do seu direito, já que dispunha de outros meios processuais para obter

a condenação da Administração Fiscal e, conseqüentemente, obter o pagamento dos juros agora peticionados.

Desde logo e como bem salienta o Exmº Procurador-Geral Adjunto, podia ter deduzido impugnação judicial, mas não o fez.

Podia ainda ter recorrido a juízo para obter a execução da sentença anulatória e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar os referidos juros, mas também não o fez.

Como refere Jorge Sousa, in ob. cit., págs. 627 e 628, a “possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos... .

Assim, à face do preceituado no nº 3 do art. 145.º, só quando por estes meios não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Se a recorrente não usou desses meios não se pode queixar de falta de tutela legal.

Pelo que a acção que intentou está, assim, votada ao insucesso.

Neste sentido, pode ver-se, também, os acórdãos desta Secção do STA de 6/10/05, in rec. nº 607/05 e de 18/1/06, in rec. nº 1.152/05.

4 – Requerer, porém, a recorrente, na conclusão 9ª da sua motivação do recurso, que, a não se entender assim, se convole a presente acção de reconhecimento de um direito e interesse legítimo “em processo de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução (para controlo de actos expressos de execução), ou acção administrativa especial, ou impugnação judicial”.

Mas carece de razão.

Com efeito, 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 outro lado, 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”.

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a impropriedade ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Ora, dos elementos recolhidos nos autos resulta com toda a evidência que não é possível agora proceder à requerida convalidação, uma vez que vão já decorridos os prazos para o efeito fixados nos artºs 176º, nºs 1 e 2 e 58º, nºs 2 e 3 do CPTA, aqui aplicável e 102º, nº 1, al. a) do CPPT, respectivamente, pelo que a petição agora deduzida não era tempestiva para os processos supra referidos.

E tanto basta para que o recurso também improceda nesta parte.

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

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

Lisboa, 17 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.**Assunto:**

Petição inicial. Taxa de justiça. Apoio judiciário. Documento comprovativo.

Sumário:

- I — Quando da interposição da acção deve o seu autor juntar documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial devida ou da concessão do benefício do apoio judiciário em modalidade que de tal pagamento o dispense.*
- II — Mas, se o processo for de natureza urgente, ou se o prazo de caducidade para a interposição da acção estiver prestes a esgotar-se, ou se o autor pedir a citação urgente do réu, e tiver requerido a concessão do benefício do apoio judiciário, sem que lhe tenha sido comunicada a respectiva decisão, nem tem que comprovar o pagamento da taxa de justiça, nem, obviamente, juntará documento demonstrativo de lhe ter sido atribuído apoio judiciário; neste caso, basta-se a lei com documento que prove a apresentação do pedido de concessão daquele benefício.*
- III — Sendo junto um documento que não prova que o autor esteja incurso em nenhuma das situações que o dispensam de provar a dispensa de pagamento de taxa inicial, e não sendo a petição recusada pela secretaria, o juiz deve dá-la sem efeito.*

Processo: 173/06-30.

Recorrente: JOCL — Construtora de Obras Públicas, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. JOCL – CONSTRUTORA DE OBRAS PÚBLICAS, LDA., com sede em Barreiros, Caíde de Rei, Lousada, recorre do despacho do Mm.^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, por falta de pagamento da taxa de justiça inicial, recusou a petição da impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A recorrente deu entrada da P.I. anexando o comprovativo do pedido de Apoio Judiciário.

2.

O recebimento da mesma foi recusado por não se ter feito a prova da urgência do acto.

3.

Contudo tal acto não tem carácter urgente.

4.

A recorrente respeitou o estipulado no art.^o 467.^o n.^o 3 do CPC.

5.

O despacho deve ser indeferido.

6.

O presente recurso deve ser procedente.

Disposições violadas: Art.^o 467.^o n.^o 3 e n.^o 4 e 474.^o do CPC».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.^o Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, quer porque não foi junta cópia do pedido de concessão do benefício de apoio judiciário entrado nos serviços competentes e, menos, da sua concessão, quer porque não foi alegada nenhuma das circunstâncias do n.^o 4 do artigo 276.^o do Código de Processo Civil, na redacção do Decreto-Lei n.^o 183/2000, de 10 de Agosto.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.^{os} Adjuntos.

2. O despacho recorrido é deste teor integral:

«O processo judicial tributário está sujeito a custas – Cfr. Art.^o 73.^o - A do CCJ.

No caso, tratando-se de uma PI, deveria ter sido junto o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial. Art.^o 150.^o - A, n.^o 1 do CPC.

É certo que o oponente juntou requerimento do pedido de concessão de apoio judiciário. Contudo, não invocou ou não fez prova da urgência da prática dos actos no momento em que deu entrada com a P.I – motivo que excepcionalmente a recusa do seu recebimento – nos termos do art.^o 474.^o, al. f) e 2.^a parte do n.^o 4 do art.^o 467.^o do CPC.

Atendendo a que o SF não o fez, recuso agora o recebimento da Petição Inicial. Art.^o 474.^o, al. f) do CPC.

Custas pelo oponente.

Notifique».

3.1. Quando da interposição da acção deve o seu autor juntar documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial devida ou da concessão do benefício do apoio judiciário, em modalidade que de tal pagamento o dispense.

Mas, se o processo for de natureza urgente, ou se o prazo de caducidade para a interposição da acção estiver prestes a esgotar-se, ou se o autor pedir a citação urgente do réu, e tiver requerido a concessão do benefício do apoio judiciário, sem que lhe tenha sido comunicada a respectiva decisão, nem tem que comprovar o pagamento da taxa de justiça, nem, obviamente, juntará documento demonstrativo de lhe ter sido atribuído apoio judiciário; neste caso, basta-se a lei com documento que prove a apresentação do pedido de concessão daquele benefício.

Este é o regime que resulta do artigo 467.^o, n.^{os} 3 e 4 do Código de Processo Civil.

3.2. A recorrente afirmou juntar à petição inicial um «Comprovativo do Pedido de Apoio Jurídico na modalidade de dispensa de encargos do processo» (cfr. fls. 5).

Na realidade, juntou uma cópia de um formulário para esse efeito, aliás, de difícil leitura, e que aparenta ser uma fotocópia submetida a emendas manuscritas (cfr. fls. 29 a 31), e de uma «Confirm. De Envio» (fls. 32) que tanto pode respeitar àquele documento como a qualquer outro, já que, além do mais, não identifica o destinatário.

Deste modo, a ora recorrente nem demonstrou o pagamento da taxa de justiça, nem a concessão do benefício da sua dispensa, nem que tivesse formulado o pedido e se visse forçada a apresentar a petição inicial sem aguardar o seu despacho, por algum dos motivos do artigo 467º n.º 4 citado.

Ao contrário do que afirma na conclusão n.º 4, não «respeitou o estipulado no art.º 467º n.º 3 do CPC», já que não juntou o documento aí exigido. O que fez foi colocar-se ao abrigo do regime do n.º 4 do mesmo artigo, mas sem que estivessem verificados os pressupostos para a sua aplicação.

E a consequência é a recusa do recebimento da petição pela secretaria, de acordo com o disposto no artigo 474º alínea f) do mesmo diploma.

3.3. Todavia, no caso, a secretaria não rejeitou a petição.

Nem, em bom rigor, lhe caberia essa rejeição, já que não se trata de caso em que, simplesmente, tenha sido omitida a junção de um documento exigido pela lei, mas de um em que, tendo sido junto um documento, há que fazer um juízo sobre a sua significação e adequação ao caso previsto na lei e respectivos pressupostos – juízo que não competirá à secretaria.

A questão que se coloca é a de saber se, perante isso, deve o juiz recusar o recebimento da petição – todavia já recebida e distribuída... –, ou se outro é o remédio.

Apesar da inevitabilidade do acto material de recepção pela secretaria, acontecimento a que o juiz não pode já obstar, a consequência não pode deixar de ser preconizada na lei para a falta de pagamento da taxa de justiça inicial.

Verificando o juiz que essa taxa não foi paga, e que o documento apresentado com o qual se pretende demonstrar que, no caso, tal pagamento não é exigível, não comprova que se esteja perante algum dos casos previstos na lei, por se não verificarem os pressupostos do n.º 4 do artigo 467º do CPC, deve dá-la sem efeito.

Diferente poderia ser a solução se faltasse a apresentação de qualquer dos documentos elencados nos números 3 e 4 do artigo 467º do CPC como razão para a recusa de recebimento da petição pela secretaria. Se esse fosse o caso, seria de ponderar a solução apontada por JOSÉ LEBRE DE FREITAS a págs. 248 do 2º volume do seu CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO: «o juiz deve, no despacho pré-saneador, convidar o autor a suprir a **irregularidade** e, se ele o não fizer, deve o articulado ser rejeitado por **nulidade**», por força do estatuído no n.º 2 do artigo 508º do CPC.

Mas não é o que acontece pois, como se viu, não estamos perante a falta de apresentação de um documento, mas perante a entrega de um que não serve para o fim pretendido. E, se para tal fim não serve, não pode esse fim ser alcançado.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar, com o apontado sentido, o despacho impugnado.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em 2 UUCC (duas unidades de conta) a taxa de justiça.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Sumário:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ela interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito — artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

Processo n.º 211/06-30.

Recorrentes: João Manuel Matos Ferreira Magalhães e esposa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

João Manuel Matos Ferreira Magalhães vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que declarou extinta a instância, por deserção.

Fundamentou-se a decisão em que, solicitados ao oponente, finda a instrução do processo, “elementos adicionais”, ele não os fez juntar aos autos.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

I) Não ocorreu qualquer deserção de instância por facto imputável aos recorrentes;

II) Os recorrentes, não obstante estar finda a instrução do processo e terem sido já juntas aos autos as Alegações escritas previstas no artigo 120.º do CPPT, colaboraram com o douto Tribunal recorrido, fornecendo os elementos adicionais que lograram obter e justificando a impossibilidade de obter os comprovativos de pagamento dos créditos relacionados nos autos de falência da executada;

III) A ausência dos comprovativos de pagamento dos créditos reclamados em sede de falência, sendo tais elementos considerados relevantes pelo Tribunal recorrido, seria naturalmente devidamente equacionada

em sede de decisão de mérito, com as devidas consequências, se as houvesse, para a pretensão dos oponentes;

IV) Mas tal ausência, por si só, não pode, salvo o devido respeito, ser fundamento para que o Tribunal recorrido se abstenha de se pronunciar sobre todas as questões de direito e de facto que a oposição em causa colocou, seleccionando factos provados e não provados, definindo qual a pretensão do oponente e a posição do Ministério Público, e decidindo em conformidade pela (im)procedência da oposição em causa.

V) Ocorre assim Nulidade da Sentença recorrida face ao disposto no artigo 125.º, n.º 1 do CPPT e artigo 668.º, n.º 1, alínea d), aplicável *ex vi* do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT e;

VI) A, aliás douta, Sentença recorrida violou o disposto nos artigos 121.º, 122.º, 123.º e 124.º, todos da Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e ainda nos artigos 287.º, alínea c) e 291.º do Código de Processo Civil (CPC).

Nestes termos, e nos mais de direito aplicável que V. Exas. doutamente suprirão, deve a, aliás douta, Sentença ser revogada e substituída por, aliás douto, Acórdão que, contemplando as conclusões aqui elaboradas, faça inteira justiça.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito, atento o vertido na conclusão II) das alegações de recurso que se funda também na afirmação de factos que o tribunal *a quo* não estabeleceu, na sentença recorrida.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste tribunal.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Como se mostra nos autos, foi julgada extinta a instância já que, notificado o oponente para junção de elementos adicionais, não o fez.

O ora recorrente pretende que, apesar de não terem sido juntos tais elementos e uma vez que estava concluída a instrução, seja proferida sentença de mérito – o que constitui questão de direito – pois que, bem assim, a impossibilidade da respectiva junção “foi suficientemente demonstrada” – o que já é questão de facto.

Na verdade, o despacho recorrido nem dá conta de tal impossibilidade nem do suporte factual que a concretizaria.

Sendo que, como é jurisprudência constante e uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, versa matéria de facto o recurso em que se apontem factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os acórdãos de 1 de Março de 2000 – recurso n.º 24.552, de 23 de Fevereiro de 2000 – recursos n.ºs 24.277 e 24.162, de 16 de Fevereiro de 2000 – recurso n.º 24.269, de 19 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 15.938 e de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.762.

Ora, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos Tribunais Administrativos e Fiscais, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito, do mesmo recurso – artigo 32.º, n.º 1, alínea b) do E.T.A.F. – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril – constituindo, assim, excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual, nos precisos

termos do artigo 41.º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma, compete conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito Tribunal Central Administrativo – Norte.

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 120,00 e a procuradoria em 50 %, sem prejuízo do benefício do apoio judiciário.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

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.*

III — *Quer se atribua carácter interpretativo quer se reconheça carácter inovador e revogatório ao referido Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional, por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.*

Processo n.º 752/05-30.
 Recorrente: Cockburn Smithes & C.^a, S. A.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Cockburn Smithes & C.^a, SA, contribuinte com o n.º 500065730, com sede na Rua das Coradas, n.º 13, Vila Nova de Gaia, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal 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 Outubro de 1997, no montante de 37.211\$00, dela vêm interpor o presente recurso, nos termos do disposto no art.º 280º, n.º 5 do CPPT, formulando as seguintes conclusões:

I- Os AC. STA de 15/12/2004, AC. STA de 12/01/, AC. STA de 12/01/2005, AC. STA de 26/01/2005 e AC. STA de 23/02/2005, bem como, ainda, os arestos de 16 de Junho de 2004 e 13 de Outubro de 2004 nos recursos n.º 332/04, 3111/04 e 374/04, decidiram que o n.º 2 do artigo 4º, do DR. 9/988, é ilegal por violação do estatuido no DL 401/86,

II- Em completas discordância com aqueles, a decisão recorrida considera que o n.º 2 do artigo 4º, do DR. 9/988, não viola o estatuido no DL 401/86, designadamente nos n.ºs 5 e 6 daquele diploma legal.

III- Tal discrepância de posições determinou que no caso *sub judice* no processo onde foi proferida a decisão recorrida, o acto de liquidação tenha sido julgado legal, e a impugnação improcedente, enquanto que em todos os outros processos o acto de liquidação, com as mesmas características, tenha sido, por via daquela interpretação, julgado ilegal e, consequentemente, procedentes as impugnações deduzidas.

IV- A decisão recorrida e os acórdãos citados versam sobre situações fácticas idênticas e foram emanados estando vigente sempre a mesma legislação.

V- Por outro lado, todos os acórdãos fundamentos constituem decisões transitadas em julgado

Nestes termos e nos melhores de Direito se requer a fixação da jurisprudência no sentido dado pelo arestos invocados, considerando desta forma ilegal o n.º 2, do artigo 4º, do DR 9/88, por violação do artigo 5º e 6º, do DL 401/86, revogando em conformidade a decisão recorrida com todos os efeitos legais daí decorrentes.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, “porque nos acórdãos-fundamento se faz a melhor interpretação do quadro legal aplicável”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 16-01-1998 o Centro Regional de Segurança Social do Norte — Serviço Sub-Regional de Vila Real emitiu o “Aviso” cuja cópia está junta a fls. 15 com o seguinte teor: «DECLAROU CONTRIBUIÇÕES NO VALOR DE ESC. 1.736.532\$00 E ENTREGOU A(S) RESPECTIVA(S) GUIA(S) DE PAGAMENTO NO VALOR DE ESC. 1.699.321\$00, PELO QUE SÃO DEVIDOS ESC. 37.211\$00, QUE DEVE LIQUIDAR NO PRAZO INDICADO.».

2. No “Aviso” consta como contribuinte a Impugnante e indica o mês em referência: Outubro de 1997.

3. O valor a pagar constante do aviso é a diferença entre aquele que resulta da aplicação da taxa de 34,75% às remunerações declaradas, e que Segurança Social entende ser a taxa aplicável, e o valor que a Impugnante pagou dentro do prazo legal (e que resultou da aplicação das taxas de 29% ou 32,5% à mesma base tributável).

4. Em 21-04-1998 o Centro Regional de Segurança Social do Norte - Serviço Sub-Regional de Vila Real emitiu o “Aviso” cuja cópia está junta a fls. 18 para pagamento pela Impugnante de juros de mora no montante de 7,43 € (esc. 1.489\$00).

5. A Impugnação foi interposta no Serviço Sub-Regional de Vila Real do C.R.S.S. Norte em 17 de Abril de 1998, apenas dando entrada no extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real em 17 de Janeiro de 2003 - fls. 1.

3 – Em primeiro lugar, importa referir que e como vimos, o presente recurso vem interposto nos termos do disposto no art.º 280º, n.º 5 do CPPT.

São seus pressupostos, que tenha sido proferida decisão por um tribunal de 1ª instância em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, que normalmente não é susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, no caso em apreço, não só estamos na presença de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, proferida em processo de impugnação judicial, como também a mesma foi proferida no domínio da mesma legislação, respeita à mesma questão fundamental de direito e assenta em solução oposta, sendo embora idêntica a situação de facto, à decidida no aresto deste STA, junto a fls. 80 e segs..

Pelo que, encontrando-se, assim, preenchidos os seus requisitos, passámos, então, à apreciação do seu mérito.

4 - A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora impugnante.

A este propósito julgou a sentença recorrida que, na medida em que o Decreto Regulamentar n.º 9/88 de 3/3 introduziu alterações de carácter meramente interpretativo ao Decreto Regulamentar n.º 75/86 de 30/12 e porque têm objectos diferentes, não é legítimo afirmar que o art.º 4º do citado Decreto Regulamentar n.º 9/88 viola o n.º 2 do art.º 5º do Decreto-lei n.º 401/86 de 2/12.

Não é este, porém, o entendimento que uniformemente vem sendo seguido por esta Secção do STA e que o acórdão tido por fundamento respiga.

Assim, avoca-se, para o efeito, o Acórdão de 16/6/04, in rec. n.º 297/04, cuja fundamentação subscrevemos e que, por isso, vamos aqui transcrever.

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 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 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 impugnanté 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 impugnanté, 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 agrícola, 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 o 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 movo

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 aquele 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2 do artigo 4º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 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 n.º 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 transitória-mente 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 n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, 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.

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

Neste sentido, vide, por todos e para além dos já citados pela recorrente, acórdãos de 13/10/04, in recs. n.ºs 311/04 e 332/04; de 29/6/05, in rec. n.º 446/05 e de 19/10/05, in rec. n.º 778/05.

4 – Quanto à questão de constitucionalidade do Decreto Regulamentar n.º 9/88 de 3/3, esta Secção do STA já se pronunciou no sentido da inconstitucionalidade orgânica e material deste diploma legal, por violação do art.º 115.º, n.º 5 da CRP redacção de 1982 (actualmente art.º 112.º, n.º 6 na redacção de 1997), na medida em que “é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-lei n.º 401/86 as explorações agrícolas “que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”, tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera, sem credencial parlamentar, a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social, matéria esta que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 168.º, n.º 1, alínea i) e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982)” (vide acórdãos de 23/2/05, in rec. n.º 1.283/04 e de 2/3/05, in rec. n.º 1.286/04).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Processo n.º 769/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Manuel José Durães & Filho, L.^{da}, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de impugnação judicial foi interposto recurso para este STA, quer pelo representante do Ministério Público, quer pelo impugnante, Manuel José Durães & Filhos, Lda.

Aquele visou a decisão de mérito. Este visou uma questão meramente processual, a saber: que o MP tinha que o notificar das alegações de recurso.

Em 2 de Fevereiro de 2006 foi aqui proferido acórdão, negando provimento a ambos os recursos.

E, no tocante a custas, decidiu-se o seguinte:

“Custas pelo impugnante, estando o Ministério Público delas isento”.
Baixaram os autos ao tribunal de 1.ª Instância.

Aqui, o oficial de justiça competente fez uma informação do seguinte teor:

“... suscitam dúvidas no que se refere à fixação da taxa de justiça na medida em que o acórdão de fls. 140, tendo negado provimento aos recursos interpostos condenou o impugnante nas custas respectivas sem determinar sobre se a taxa de justiça respectiva é calculada sobre o valor da acção ou sobre o valor do incidente”.

O Mm. Juiz ordenou a subida dos autos ao STA, a fim de aqui ser apreciada a questão.

O EPGA teve vista nos autos, sustentando que a taxa de justiça deve ser fixada de acordo com o art. 16.º do CCJ, citando a propósito Salvador da Costa, no seu C. C. Judiciais.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumprе decidir.

Tem razão o MP.

As custas a pagar pelo impugnante devem ser taxadas de acordo com o art. 16.º do CCJ.

2. Assim, esclarece-se que o impugnante pagará custas, nos termos deste normativo legal, fixando-se a taxa de justiça em 2 UC.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Novo regime de revisão da matéria colectável instituído pela lei geral tributária. Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo. Ampliação da matéria de facto.

Sumário:

- I — Dispõe o artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que «o regime de revisão da matéria tributável previsto no presente diploma aplica-se apenas às reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor».*
- II — Por sua vez, estabelece o n.º 2 do predito preceito legal que «o contribuinte pode optar, até à entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário, pelo regime de reclamação previsto nos artigos 84.º e seguintes do Código de Processo Tributário».*
- III — O novo Código de Processo Tributário a que se refere este n.º 2 é o CPPT, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2000, conforme resulta do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que o aprovou, pelo que até 1 de Dezembro de 1999 subsistiu a possibilidade de opção a que alude o referido n.º 2.*
- IV — Deste modo e até àquela data o contribuinte podia optar pelo regime de revisão da matéria colectável previsto no CPT.*
- V — Sendo a decisão recorrida omissa a tal respeito, impõe-se a ampliação da matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito (cf. artigo 729.º, n.º 3, do CPC).*

Processo n.º 869/05-30.

Recorrente: MENDAL — Mendes de Almeida, Comércio e Indústria, Máquinas e Equipamentos, S. A.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — Mendal, Mendes de Almeida, Comércio e Indústria, Máquinas e Equipamentos, SA, contribuinte n.º 500190380, com sede na Avenida 24 de Julho, n.º 52 AG, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios, respeitante ao ano de 1996, no valor global de 8.028.011\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. A Sentença ora recorrida encerra um erro quanto à matéria de facto dada como provada.

II. A sentença recorrida parte de um erro de julgamento de direito, quando aplica, erroneamente a Lei Geral Tributária a um caso que como vimos deverá ser regido de acordo com o regime explanado no Código de Processo Tributário.

III. Partindo deste pressuposto errado, ou seja, a errada aplicação temporal da lei ao caso concreto, a Sentença peca por omissão, antecipando-se na decisão da causa sem apreciar a questão de fundo apresentada em sede de Impugnação Judicial.

IV. A sentença recorrida é omissa quanto à pronúncia sobre a procedência ou não do alegado pela Recorrente relativamente à falta de fundamentação da aplicação de métodos indiciários levados a cabo pela Administração Fiscal.

V. Motivo pelo qual a dita sentença deveria ter considerado ilegal a aplicação dos métodos indiciários dada a manifesta falta de fundamentação para aplicação dos mesmos.

VI. A omissão de pronúncia é vício previsto no art.º 660.º, n.º 1 CPC ex vi art.º 2.º, al. e) do CPPT, traduz-se no dever do juiz de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, consubstanciando, nos termos do art.º 125.º, n.º 1 do CPPT, nulidade da sentença, que deverá ser substituída por outra onde esta questão seja apreciada.

VI. A ora recorrente tem ainda direito aos juros indemnizatórios, conforme resulta do exposto, no caso de vir a ser julgada procedente a impugnação judicial, depois de novamente apreciada.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de os autos baixarem à 1.ª instância, a fim de se proceder à ampliação da matéria de facto, uma vez que na sentença recorrida “não se especificou, porém, se foi efectuada ou não a opção pelo regime de reclamação previsto nos arts. 84.º e segs. do Código de Processo Tributário vigente”, ao abrigo do disposto no art.º 3.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) A liquidação ora impugnada (vd. fl. 20 dos autos) resultou da determinação do lucro tributável, efectuada pela AF, nos termos dos artigos 51.º e 52.º do CIRC, com base no relatório dos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, constante de fls. 39 e ss. dos presentes autos.

2) As correcções efectuadas por métodos indiciários, resultaram do apuramento do volume de vendas com base numa percentagem de lucro bruto sobre o preço de venda de 32,5%. Entre os fundamentos que levaram à aplicação de métodos indiciários, indiciadores de omissão de proveitos, constam: a) a margem média de comercialização contabilizada diversa da margem efectivamente praticada; b) a falta de consistência dos inventários. O lucro tributável corrigido fixou-se em 85.128.435\$00.

3) Notificada das correcções efectuadas, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa em 6/12/1999, tendo a Comissão de Revisão, por acordo entre vogais, alterado o lucro tributável para 27.654.263\$00 (vd. fl. 13 dos autos e fl. 68 do processo apenso).

4) A impugnante deduziu a presente impugnação em 28/7/2000.

3 — São duas as questões suscitadas pela recorrente nas conclusões da sua motivação do recurso, a saber: nulidade da sentença por omissão de pronúncia e erro de julgamento de direito, uma vez que nesta se aplicou, ao caso em apreço, a LGT, quando “deverá ser regido de acordo com o regime explanado no Código de Processo Tributário”, fazendo, assim, “uma errada aplicação temporal da lei”.

Começemos, então, pela apreciação da primeira das referidas questões, por que prejudicial.

Em síntese, alega a recorrente que a sentença recorrida é nula uma vez que não se pronunciou sobre a ilegalidade da aplicação dos métodos indiciários, sendo certo que a mesma havia sido alegada na petição

inicial, nos itens 22º e segs. (artºs 660º, nº 1 e 668º, nº 1, al. d) do CPC e 125º, nº 1 do CPPT).

Mas a afirmação não é correcta.

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º, nº 1 do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

4 – Posto isto e da análise da sentença recorrida, ressalta à evidência que a mesma estabelece a razão de ser da não apreciação da ilegalidade do recurso a métodos indiciários: o facto de ter havido acordo, obtido no processo de revisão da matéria tributável, entre os membros da Comissão de Revisão, que impede o contribuinte de invocar, na impugnação judicial, quaisquer vícios do acto tributário de liquidação baseado na matéria tributável fixada, tudo nos termos das disposições combinadas dos artºs 86º, nº 4 e 92º, nºs 3 e 5 da LGT.

Pelo que se não verifica a alegada nulidade, improcedendo, deste modo, as conclusões IV, V e VI da motivação do recurso.

5 – Quanto à segunda das referidas questões, segundo a recorrente, decorre do artº 3º nº 2 do Decreto-lei nº 398/98 de 17/12 que o regime aplicável, no caso em apreço, para a revisão da matéria tributável, era o consagrado no CPT nos seu artº 84º e segs. e não o da LGT.

Dispõe, porém, o predito artº 3º, nº 1 que “o regime de revisão da matéria tributável previsto no presente diploma aplica-se apenas às reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor”.

Tal entrada em vigor verificou-se em 1 de Janeiro de 1999. Antes, portanto, da apresentação da reclamação, que teve lugar no dia 6/12/99 e da fixação do imposto que ocorreu em 22/12/99.

Donde resulta que e ao contrário do entendimento da recorrente, o regime da revisão da matéria colectável, deveria ser o previsto na LGT, adoptado na sentença recorrida.

Estabelece, porém, o nº 2 do mesmo artigo que “o contribuinte pode optar, até à entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário, pelo regime de reclamação previsto nos artigos 84.º e seguintes do Código de Processo Tributário vigente”.

O novo Código de Processo Tributário a que se refere este nº 2 é o Código de Procedimento e Processo Tributário, que entrou em vigor no dia 1/1/00, conforme resulta do artº 4º do Decreto-lei nº 433/99 de 26/10, que o aprovou, pelo que até 1/12/99 subsistiu a possibilidade de opção a que alude o referido nº 2.

Sendo assim e do que acima fica exposto, resulta claro que à data em que foi deduzida a reclamação (6/12/99) a recorrente ainda podia optar pelo regime de reclamação previsto no CPT.

Regime este, aliás, diametralmente oposto ao consagrado na LGT.

Com efeito, enquanto naquele diploma legal não estava prevista qualquer restrição à possibilidade do contribuinte impugnar judicialmente a decisão da Comissão de Revisão, nomeadamente a ilegalidade do recurso aos métodos indiciários, ainda que tivesse havido acordo entre os peritos, na LGT consagra-se a inimpugnabilidade da avaliação indirecta quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável (cfr. artº 86º, nº 4).

Sendo assim e para podermos determinar qual o regime aplicável ao caso em apreço, importa, antes de mais, saber qual a opção feita pelo recorrente nos termos supra mencionados.

Na verdade e muito embora a recorrente afirme ter deduzido a competente reclamação nos termos do disposto nos artºs 4º do CIRC, 84º e segs. do CPT e 3º, nº 2 do Decreto-lei nº 398/98, tendo, assim, optado pela aplicação do regime do CPT, o certo é que esses elementos não foram levados ao probatório.

Como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer “há, com efeito, uma referência a essa reclamação na informação de fls. 63, dos autos apensos, mas não consta cópia da mesma em ordem a apurar-se se o contribuinte optou ou não pelo regime do artº 84º do Código de Processo Tributário”.

Pelo que há, assim, que ampliar a matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito, conforme o disposto no artº 729º, nº 3 do CPC, sendo certo que, se se vier a apurar que a impugnante optou pelo regime consagrado no CPT, o acto tributário em causa é ilegal.

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida tendo em vista a ampliação da matéria de facto e aplicação do direito, nos referidos termos.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

IRC. Decisão da Comissão Europeia. Acto de liquidação praticado em cumprimento daquela decisão. Inexistência de vícios próprios no acto de liquidação.

Sumário:

I — Não é possível syndicar nos tribunais nacionais uma decisão da Comissão Europeia que considerou ilegais determinados benefícios previstos em decreto legislativo regional, ordenando a sua recuperação pelas autoridades nacionais.

II — Assim, o acto de liquidação, que se limita a dar cumprimento a tal deliberação, e que não enferma de vícios próprios, não é susceptível de anulação.

Processo n.º 1091/05.

Recorrente: Besleasing e Factoring — Instituição Financeira de Crédito, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. BESLEASING E FACTORING - Instituição Financeira de Crédito, SA, com sede na Av. Álvares Cabral, 27 - 1º andar - Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, a liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 1999.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Informada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A correcção da liquidação de IRC referente ao exercício de 1999, e que se radicou na aplicação da taxa geral de imposto aos rendimentos imputáveis ao estabelecimento sito na Região Autónoma dos Açores, visou concretizar a Decisão da Comissão das Comunidades Europeias de 11 de Fevereiro de 2002, a qual declarou incompatível com as regras do mercado comum consagradas no artigo 87º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, a taxa reduzida de IRC consagrada no Decreto Legislativo Regional n. 2/99/A, de 2 de Janeiro quando aplicáveis a empresas que exerçam actividades financeiras;

b) Não pode a recorrente conformar-se com a emissão da referida liquidação porquanto a mesma contende com princípios constitucionais inerentes à própria concepção do Estado de Direito, como os princípios da Segurança Jurídica, da Tutela da Confiança, vertidos no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa e da Proibição da Retroactividade da Lei Fiscal, postulado pelo n. 3 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, os quais se sobrepõem necessariamente às regras comunitárias, seja qual for a sua hierarquia;

c) Efectivamente, a exigência feita à impugnante de restituição do imposto cuja redução havia beneficiado, nos termos da Lei, obvia de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva aqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas singulares ou colectivas, a comunidade tem de respeitar, com dimensões essenciais do Estado de Direito Democrático.

d) Exigência essa que produz efeitos jurídicos com os quais, razoável e justificadamente, os interessados nas decisões não deviam contar e que se traduzem, inevitavelmente, em repercussões económicas gravosas para eles;

e) Para além de que, o que está verdadeiramente em causa é a revogação retroactiva de um benefício concedido directamente pelo próprio Estado, através do seu poder legislativo, ao qual não pode deixar de ser associada, por parte dos seus destinatários, uma legítima presunção de

que o mesmo respeita os Tratados e Convenções, às quais o mesmo Estado se vinculou;

f) Pelo que, a liquidação adicional de IRC ao violar de forma ostensiva tais princípios, os quais são, aliás, decorrentes da própria concepção e existência do Estado Democrático insito no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa, se afigura manifestamente ilegal;

g) Para além da exigência de restituição feita à recorrente do imposto cuja redução havia beneficiado, nos termos da Lei, acresce ainda, a imposição de uma absurda sanção traduzida na exigência de juros indemnizatórios, como se afinal, a culpa pela suposta concorrência desleal em que se consubstancia a aplicação da taxa reduzida possa ser assacada a quem se limitou a cumprir a lei;

h) Sem mais delongas conclui-se pois, em suma, que ao pretender exigir à recorrente o reembolso de um benefício, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, cujo direito esta havia adquirido de boa-fé, em justificadamente, os interessados nas decisões não deviam contar e que se traduzem, inevitavelmente, em repercussões económicas gravosas para eles;

i) Para além de que, o que está verdadeiramente em causa é a revogação retroactiva de um benefício concedido directamente pelo próprio Estado, através do seu poder legislativo, ao qual não pode deixar de ser associada, por parte dos seus destinatários, uma legítima presunção de que o mesmo respeita os Tratados e Convenções, às quais o mesmo Estado se vinculou;

j) Pelo que a liquidação adicional de IRC ao violar de forma ostensiva tais princípios, os quais são, aliás, decorrentes da própria concepção e existência do Estado Democrático, insito no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa, se afigura manifestamente ilegal;

k) Para além da exigência de restituição do imposto cuja redução havia legalmente beneficiado, acresce a imposição de uma absurda sanção traduzida na exigência de juros indemnizatórios, como se afinal, a culpa pela suposta concorrência desleal em que se consubstancia a aplicação da taxa reduzida possa ser assacada a quem se limitou a cumprir a lei, o que viola claramente o disposto nos artºs 35º da LGT e 80º do CIRC;

l) Sem mais delongas conclui-se pois, em suma, que ao pretender exigir à recorrente o reembolso de um benefício, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, cujo direito esta havia adquirido de boa-fé, em resultado da confiança na legalidade das normas jurídica emanada pelo próprio Estado, enferma a decisão da Comissão Europeia que motivou as correcções efectuadas de manifesta inconstitucionalidade, razão pela qual não pode a mesma ser aplicada, sofrendo, em consequência, a liquidação em questão de manifesta ilegalidade por violação dos princípios jurídicos previstos nos artigos 2º e 103º, n. 3 da CRP.

Não houve contra-alegações.

Por acórdão de 5 de Julho de 2005, o TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. A não se entender assim, justifica-se e impõe-se o reenvio prejudicial.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1) A ora impugnante é uma sociedade que se dedica à actividade de locação financeira mobiliária e imobiliária no território nacional.

2) No exercício de 1999, a ora impugnante mantinha, na Região Autónoma dos Açores, uma representação permanente, através da qual exercia a sua actividade naquela região.

3) Em Maio de 2000, a ora impugnante procedeu à auto-liquidação do imposto devido, com referência ao ano de 1999, tendo, para o efeito, aplicado aos rendimentos gerados pela actividade envolvida na já mencionada região, a taxa de IRC vigente à data, reduzida de 30 %, conforme o art. 5º do Decreto Legislativo Regional n. 2/99/A, de 20/1.

4) Em 24/10/2003, a ora impugnante foi notificada do relatório de conclusões relativo à correcção da liquidação de IRC do exercício de 1999 (vd. fls. 61 e ss. do apenso processo instrutor).

5) Por documento de cobrança n. 8310018844, de 4/11/2003, a ora impugnante é notificada para o pagamento de um montante impugnado de IRC de € 10.679,00.

6) A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 15/3/2004.

3. Como vimos supra, a recorrente defende que o acto tributário sob recurso enferma de vícios de violação de lei.

Desde logo de lei constitucional.

Concretamente, viola, na sua óptica, os princípios da segurança jurídica e da confiança, vertidos no art. 2º da Constituição, bem como o princípio da retroactividade da lei fiscal, consagrado no art. 103º, 2, da Constituição.

A questão a dirimir também já está suficientemente recortada.

Diz ela respeito à decisão da Comissão Europeia (de 11/12/2002) que se pronunciou sobre a redução de 30 % sobre o IRC, prevista no art. 5º do Decreto Regional n. 2/99/A, de 20/1.

Na verdade, o corpo do citado art. 5º dispunha que “as taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30 %....”.

Apreciando este normativo, a Comissão começou por dizer o seguinte:

“Por carta n. 18, de 5 de Janeiro de 2000, da Representação Permanente de Portugal, registada na Comissão em 10 de Janeiro de 2000, as Autoridades Portuguesas notificaram à Comissão um regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores. Uma vez que a notificação foi efectuada tardiamente, em resposta a um pedido de informações dos serviços da Comissão constante da carta D/65111, de 7 de Dezembro de 1999, dirigida à Representação Permanente de Portugal, feito na sequência dos artigos que surgiram na imprensa, e que o regime em questão teria entrado em vigor antes de ser autorizado pela Comissão, o mesmo foi inscrito no registo dos auxílios não notificados”.

Anotamos pois, e desde já, que a notificação feita pelo Governo Português foi-o tardiamente e que o regime entrou em vigor antes de ser autorizado pela Comissão, como esta expressamente o refere.

E depois de considerar que “os referidos auxílios foram postos ilegalmente em vigor e que não existe qualquer princípio de direito comunitário que se oponha a isso, os benefícios fiscais de que já terão beneficiado as empresas que operam no sector financeiro, bem como as que relevam das actividades do tipo “serviços intragrupo” (e relativos aos anos de 1999, 2000 e 2001) devem ser recuperados pelas Autoridades portuguesas”.

E seguidamente a conclusão:

“A Comissão verifica que Portugal pôs em execução ilegalmente a parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades

da Região Autónoma dos Açores, a que se refere a vertente relativa às reduções das taxas do imposto sobre o rendimento, em violação do disposto no n. 3 do art.88º do Tratado. Contudo,... e após ter examinado tal regime à luz das orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, a Comissão considera que os auxílios acima referidos satisfazem as condições para poderem ser considerados compatíveis com o mercado comum... com excepção dos auxílios atribuídos a favor das empresas que exerçam actividades financeiras ou do tipo “serviços intragrupo...”.

E depois a decisão, destacando-se o art. 3º, do seguinte teor:

“1. Portugal deve adoptar as medidas necessárias para recuperar, junto das empresas que exercem as actividades mencionadas no artigo 2º, os auxílios pagos a título da parte do regime de auxílios referido no artigo 1º.

“2. A recuperação deve efectuar-se imediatamente e segundo as formalidades do direito nacional, desde que estas permitam a execução imediata e efectiva da presente decisão. Os auxílios a recuperar incluem juros a partir da data em que foram colocados à disposição dos beneficiários e até ao momento da sua recuperação. Os juros são calculados com base na taxa de referência utilizada para o cálculo do equivalente-subvenção no âmbito dos auxílios com finalidade regional”.

Anote-se que a impugnante é uma empresa abrangida pelo art. 2º da decisão em análise.

Concretamente, e como vimos, a Comissão considerou que o diploma regional violou uma norma comunitária (no tocante a empresas como a impugnante), ordenando a entrega das quantias que seriam devidas se não houvesse tal incentivo e juros calculados do modo aí referido.

E a AF limitou-se a cumprir o assim decidido.

Porém, como vimos, a impugnante defende que “enferma a decisão da Comissão Europeia que motivou as correcções efectuadas de manifesta inconstitucionalidade, razão pela qual não pode a mesma ser aplicada”, pelo que a liquidação, nela baseada é manifestamente ilegal “por violação dos princípios jurídicos previstos nos artºs. 2º e 103º, n. 3, da CRP”.

Ou seja: o que está imediatamente em causa é a decisão comunitária, sendo que a liquidação, operada com base em tal decisão, só mediamente é que enferma de ilegalidade.

Anote-se desde já que a decisão da Comissão Europeia foi tomada de acordo com uma Directiva comunitária, concretamente o Regulamento (CE) n. 659/1999, do Conselho de 22/3/99, onde, depois de se definir o que é um “auxílio” (art. 1º), diz-se que a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-membro dos projectos de concessão de novos “auxílios” (art. 2º) e refere-se que os “auxílios a notificar não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize” (art. 3º).

Depois, o art. 14º, sob a epígrafe “recuperação do auxílio”, determina no seu n. 2, que “o auxílio a recuperar mediante uma decisão de recuperação incluirá juros a uma taxa adequada fixada pela Comissão. Os juros são devidos a partir da data em que o auxílio ilegal foi colocado à disposição do beneficiário e até ao momento da sua recuperação”.

Pois bem.

Foi na sequência deste normativo comunitário que a Comissão agiu.

Ou seja, o que está em causa é a decisão da Comissão Europeia.

E esta não é sindicável pelos tribunais portugueses. É sim sindicável pelos tribunais comunitários, seja pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (art. 230º do Tratado de Roma), seja pelo Tribunal de 1ª Instância da UE (art.225º do Tratado de Roma), não importando aqui precisar qual o órgão jurisdicional concretamente competente.

É certo que, como é óbvio, a pretensão do recorrente visa o acto de liquidação, porque é esse que o afecta directamente.

Mas o recorrente não assaca a esse acto de liquidação vícios próprios.

O que o recorrente defende é que o acto da Comissão Europeia, que está na base do acto de liquidação, é ilegal, violando normas constitucionais portuguesas.

Ou seja: a recorrente não vem dizer que o acto de liquidação impugnado contenha vícios próprios.

No caso concreto, o acto de liquidação não é mais do que um acto de execução da determinação comunitária.

É um acto de execução de uma decisão da Comissão Europeia.

Que não foi objecto de recurso perante os tribunais comunitários.

Assim, e porque o acto de liquidação não foi atacado por vícios próprios (sendo, como vimos, e na hipótese concreta, um acto executivo), e não excede a determinação comunitária, poderá fazer-se apelo à doutrina do art.151º, nºs. 3 e 4, do CPA), defendendo-se aqui a irrecorribilidade do acto de liquidação. Acto ao qual não vêm assacados vícios próprios, antes se limitando tal acto a executar uma decisão comunitária definitiva e executória, contendo-se nos precisos termos e limites dessa decisão.

No caso concreto, e limitando-se a dar execução a uma decisão comunitária, e não mais do que isso, não enfermado de vícios próprios, poderemos dizer que o acto de liquidação não é mais do que um acto de execução dessa decisão.

Ora, os actos de execução que se limitam a pôr em prática o já decidido no acto exequendo são, em regra irrecorríveis, por serem meramente confirmativos, não assumindo autonomamente a natureza de actos lesivos ou interesses legalmente protegidos, lesão essa que, a existir, deriva do acto que anteriormente definiu a situação do interessado (1).

Transportando-nos à hipótese dos autos, logo vemos que o acto de liquidação, balizando-se pela decisão comunitária, não enferma de qualquer vício.

Coisa diversa é saber se a impugnante, aqui recorrente, pode pedir responsabilidades por um diploma que viola norma comunitária e que, revogado por decisão comunitária, lhe causa prejuízos. Mas sobre isto não tem o tribunal que se pronunciar.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

(1) Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4.ª edição, p. 488, e jurisprudência aí citada.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Alegações genéricas. Recurso subordinado. Conhecimento.

Sumário:

I — *Se no recurso jurisdicional as referências que o recorrente faz, nas suas alegações, ao aresto recorrido são meramente genéricas, não poderão, naturalmente, conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.*

II — *Não se pode tomar conhecimento do «recurso subordinado» se falta um dos requisitos da sua admissibilidade, qual seja, a legitimidade do recorrente, uma vez que não é parte vencida (cf. artigo 682.º do CPC).*

Processo n.º 1098/05-30.

Recorrentes: Câmara Municipal de Sintra e Auto Quitério, L.ª

Recorridos: os mesmos.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Câmara Municipal de Sintra e Auto Quitério - Sociedade de Lavagens Automáticas, Lda -, pessoa colectiva n.º 501058869, com sede na Rua Elias Garcia, n.º 181, Queluz, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central do Sul que julgou improcedente o recurso por aquela entidade interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial por esta deduzida contra o acto de liquidação da taxa relativa a Instalação Abastecedora de Carburantes Líquidos, Ar e Água, relativa ao ano de 1995 e no montante de € 7.945,25, dele vêm interpor os presentes recursos, sendo o daquela pessoa colectiva subordinado, formulando as seguintes conclusões:

RECURSO DA CÂMARA MUNICIPAL

1ª As autarquias locais, nomeadamente os municípios, possuem património e finanças próprias, designadamente as receitas provenientes dos seus tributos;

2ª Sendo que estas entidades podem, nos termos legais e no caso que nos ocupa, provir da cobrança de impostos ou da cobrança de taxas pelos serviços prestados por aquelas, cfr artº 4º, nº 1, als. a) e h) da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro (sendo que, actualmente, o próprio artº 254º, nº 2 da CRP, dispõe que os municípios, além das receitas provenientes dos impostos, dispõe de receitas tributárias próprias;

3ª Assim sendo, ao Município de Sintra, é, nos termos legais (no caso que nos ocupa, de acordo com o disposto no artº 11º, da Lei 1/87, de 6 de Janeiro), permitindo cobrar taxas de acordo com as diferentes Tabelas

de Taxas e Licenças, aprovadas pela respectiva Assembleia Municipal e em vigor em cada momento.

4ª As taxas têm, pois, como pressupostos de facto, a prestação concreta de um serviço público: na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

5ª No caso sub iudice estamos perante uma taxa na medida em que existe uma relação sinalagmática, já que existe uma contrapartida prestada à ora recorrida, qual seja.

- a faculdade desta (recorrida) ocupar com as suas instalações abastecedoras de carburante, ar e água o domínio público municipal, bem como a utilização que a mesma faz dos recursos naturais, ar, solos e água

6ª Sendo manifesto que a utilização de bens de utilização pública por via do desgaste ambiental que o funcionamento de um posto de venda de carburantes implica, sob o ponto de vista da inevitável contaminação atmosférica e dos solos, constituindo, por um lado, elementos condicionadores em termos urbanísticos e de aproveitamento dos solos. Bem como, por outro, são um factor de risco público que não pode deixar de ser ponderado, nomeadamente em sede de protecção civil; já que estamos não só perante matérias poluentes, mas, mais do que isso, perigosas.

7ª Com isto não queremos significar que a taxa cobrada seja apenas para cobrir exactamente os custos.

8ª Pois que, a relação sinalagmática existente na taxa não pressupõe uma exacta equivalência económica, podendo a aferição do respectivo montante a ser realizada em função não só do custo, mas também do grau de utilidade do serviço para quem tem de pagar o tributo, neste sentido nº 20/03 do Tribunal Constitucional, publicado na 2ª série do *DR* de 28 de Fevereiro de 2003, in recurso 327/02 e AC. 513/03 de 28 de Outubro, in recurso 332/01.

9ª Assim, para que exista um aumento de taxas não tem apenas e forçosamente que se atender ao critério da inflação. Outros critérios existem que são também válidos.

10ª Até porque como foi decido pelo Venerando Tribunal Constitucional designadamente nos acórdãos 365/2003 e ainda na decisão sumária proferida no processo 849/04, referindo-se esta última nos seguintes termos "...Por outro lado, a autorização concedida para o exercício de uma actividade, que afecte a propriedade pública e bens vários que com ela se connexionem, nomeadamente bens ambientais, pressupõe, naturalmente, o cumprimento das exigências legais que podem, evidentemente, sofrer alterações ou evoluções. Tais exigências reportam-se necessariamente aos encargos ambientais (actuais e previsíveis em face de actividades perigosas) que decorrem para as entidades públicas licenciadoras dessa actividades, presumindo-se, por isso, que se justifique pelo interesse público e sejam exigíveis nessa medida...".

11ª Sendo que o Venerando Tribunal Constitucional numa situação em tudo idêntica à dos presentes autos (o posto de abastecimento em causa é o mesmo) foi julgado não julgar inconstitucional a norma constante do nº 1 do artigo 42º da Tabela de Licenças e Taxas da Câmara Municipal de Sintra, aprovada em 20 de Outubro de 1989;

12ª Ou seja, precisamente a norma ao abrigo da qual foi liquidada a taxa em apreço nos presentes autos;

13ª Aliás a posição jurisprudencial assumida pelo Tribunal Central Administrativo Sul também foi alterada, vd. Neste sentido o acórdão proferido em 26 de Abril de 2005 no processo 2144/99, o qual conclui pela legalidade da liquidação ocorrida naqueles autos e, em conse-

quência, julgou improcedente a impugnação aí deduzida pela Auto Quitério, Lda.;

14ª Donde se conclui que, caso ocorra, como foi o caso, um aumento das taxas praticadas, **outros critérios são também válidos**, nomeadamente **os de cariz social, as opções políticas**, conquanto que a contraprestação não deixe de ser proporcional. Isto é, que haja equivalência ou correlação entre o que é pago e o que é prestado, o que se dá e o que se recebe, o que é o caso apesar da alteração ocorrida na Tabela de Taxas e Licenças do Município de Sintra de 1988 para 1989.

15ª Assim sendo, salvo melhor opinião, existe equilíbrio entre a quantia exigida à ora recorrida e a contraprestação prestada pela ora recorrente pela bens do domínio público.

16ª Até porque, perante os factores supra referidos, a ora recorrente não pode assumir uma postura de indiferença, na medida em que sobre ela impende dever constitucionalmente consagrado de defesa do ambiente e qualidade de vida, cfr. artº 66º da C.R.P..

17ª Pelo que, no caso sub iudice não houve, salvo melhor opinião violação de qualquer princípio constitucional ou legal, nomeadamente do princípio da proporcionalidade, cfr. artºs 18º, nº 2, e 266º, nº 2, ambos da CRP e o artº 5º, nº 2, do C.P.A..

18ª E o mesmo se diga, pelo anteriormente exposto, relativamente à violação do princípio constitucional insito ao princípio do Estado de Direito Democrático, previsto no artº 2º da C.R.P.

A impugnante contra-alegou, para concluir da seguinte forma:

1. O douto acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA), de que agora recorre a Câmara Municipal de Sintra, ao confirmar a sentença de anulação da liquidação da taxa pela ocupação do domínio público de instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos fez a Justiça que os presentes autos, desde há muito, reclamavam.

2. Por isso mesmo, a Recorrente pede a V. Exas., Excelentíssimos Senhores Conselheiros, para que o presente caso não venha a ser resolvido mecanicamente, como foi pelo Tribunal Constitucional, e seja antes decidido com base numa avaliação jurídica efectiva dos argumentos de facto e de direito, dando-se, ao menos, a possibilidade às partes de dizerem de sua justiça e de fazer a sua prova.

3. Independentemente de se aceitar que não há qualquer obstáculo a que as taxas sejam de montante superior ao valor da contraprestação específica a satisfazer pelo Estado ou por outros entes públicos, isso não permite, no entanto, concluir pela correcção jurídica das taxas em apreço.

4. Com efeito, verifica-se no caso dos autos a existência de uma desproporção intolerável, ou seja, uma desproporção manifesta e comprometedor de modo inequívoco da corresponsabilidade pressuposta na relação sinalagmática em causa.

5. Efectivamente, a Recorrente parece esquecer que os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, pelo que não podem ser erigidos em instrumentos de puro comércio como se de bens do comércio privado se tratasse, obtendo assim o município as receitas correspondentes ao seu "preço".

6. O município não pode, assim, praticar preços especulativos ou mesmo altamente especulativos — como acontece no caso sub iudice -, preços que, não podemos esquecer, num verdadeiro mercado, por via de regra, os próprios particulares estão interditos de praticar.

7. Para justificar os aumentos verificados nos montantes das taxas em questão o Município refugia-se em critérios de cariz económico e social, em opções políticas, em custos ambientais, quando o certo é que, conforme resulta da prova feita nos autos, nada na acta da reunião onde foram aprovados aumentos em causa “aponta para que tenham sido tomados em conta na elevação dos montantes das taxas, os referidos princípios ambientais e nem quaisquer custos relativos à adaptação das estruturas e serviços prestados por esse facto”.

RECURSO SUBORDINADO DA AUTO QUITÉRIO (FLS. 801 E SEGS.)

A. No douto Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 26 de Abril de 2005, foi feita justiça, uma vez que foi negado provimento às pretensões da Câmara Municipal de Sintra e confirmada a sentença de anulação da liquidação da taxa pela ocupação do domínio público de instalações abastecedoras de carburantes líquidos e gasosos.

B. Atendendo, no entanto, à prova junta aos autos, o Tribunal Central Administrativo Sul poderia ter ido mais além na sua apreciação.

C. Com efeito, a prova feita não deixa margem para dúvidas: a Câmara Municipal de Sintra criou um tributo novo, *dissimulado* sob a forma de taxa de ocupação do domínio público, o qual ofende manifestamente o princípio da legalidade e o seu corolário da tipicidade a que estão também sujeitas as taxas.

D. Efectivamente, embora a taxa exigida pela Câmara Municipal de Sintra se destine, *aleadamente*, a compensar a autarquia pelo facto de esta autorizar o particular a ocupar uma parcela do domínio público, a verdade é que a Câmara Municipal de Sintra ao criar aquela “taxa” não teve em consideração a área ocupada pela Instalação em faixa de terreno pertencente ao domínio público, mas, apenas e só, o número de bombas e outros elementos que compõem aquela.

E. Não restam, assim, dúvidas de que a “taxa” foi fixada pela Câmara Municipal de Sintra em função de um critério económico e do tipo de actividade exercida pela Recorrente, ou seja, com base em critérios de presunção de capacidade contributiva, acabando por redundar num verdadeiro imposto.

F. Mais. Basta comparar as tabelas de taxas aprovadas por regulamento da Câmara Municipal de Sintra para constatar que, de 1988 para 1994, e o mesmo vale para a taxa cobrada relativamente a 1995 e aos anos seguintes, pela ocupação da mesma exacta área de domínio público, a Recorrente viu aumentar as taxas a pagar em mais de 900% (!), sem que tenha havido qualquer justificação para tal aumento. E isto não tendo sido também provada a existência de qualquer contrapartida adicional individualizável para a Recorrente.

G. Um aumento de tal modo desmesurado, sem qualquer outra contrapartida para além da referida e que já existia anteriormente — a qual, sublinhe-se uma vez mais, não foi sequer considerada quando da fixação dos valores das taxas, já que as mesmas não foram determinadas pelo critério da área ocupada de domínio público, mas, antes, pelo número de bombas de combustíveis ali instaladas - leva a que se devam considerar tais taxas verdadeiros impostos com as consequências legal e constitucionalmente decorrentes, conforme foi, aliás, decidido pelo Tribunal Constitucional no Ac. n.º 473/88/Tribunal Constitucional - Processo 748/98, publicado no DR n.º 262 II Série de 10/11/99 a respeito da “taxa de peste suína”.

H. Com efeito, quer a maior parte da doutrina, quer a jurisprudência, consideram hoje que a equivalência jurídica encontra alguns limites, pelo que se entende que não estaremos perante uma taxa mas sim imposto, quando os montantes cobrados a título de taxas sejam exageradamente elevados, isto é, quando não haja um mínimo de proporcionalidade entre o que é pago e o que se recebe.

I. Nestes casos, já não se pode dizer que haja qualquer espécie de equivalência jurídica mas sim fiscalidade oculta.

J. Ora, no caso em apreço, ocorreu um aumento intolerável e injustificado das taxas de 30 para 300 mil escudos por cada bomba, pelo que no caso *sub judice* estamos perante um imposto de génese ilegal e inconstitucional e não perante uma taxa.

K. Estes argumentos seriam já suficientes para demonstrar que, apesar do “*nomen iuris*”, a verdade é que estamos perante um verdadeiro imposto. Mas é a própria Recorrida que acaba por fornecer um outro argumento, decisivo - diríamos nós -, que nos permite chegar a esta mesma conclusão.

L. Com efeito, refere a Recorrida que na fixação da taxa em causa foram tidas em conta preocupações ambientais. Diga-se, no entanto, que as pertinentes normas da Lei Geral Tributária (LGT), Lei das Finanças Locais (LFL) e da Lei de Bases do Ambiente (LBA) não contém qualquer suporte legal para essas taxas com preocupações manifestamente ambientais.

M. A verdade, no entanto, é que mesmo que assim fosse (como pretende a Câmara Municipal de Sintra), isso consubstanciaria sempre uma violação do princípio da legalidade a que estão sujeitas as taxas e concretamente os seus corolários da tipicidade, do exclusivismo e da determinação.

N. Com efeito, não seria legítima a criação de uma taxa em tais moldes na medida em que — a relevar o carácter poluente — não se definem inequivocamente os elementos do tributo. Como pode a Recorrente saber, a partir do texto legal, ou da tabela que está a pagar um tributo pelo “desgaste ambiental” que alegadamente causa? Quanto desgasta? Paga o mesmo se desgastar muito ou pouco? Como mede a Câmara Municipal de Sintra a poluição?

O. Deste modo, dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponde aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, os tributos ambientais são medidos com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume que provocam, em maior ou menor medida, os danos ambientais, assumindo preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas.

P. Concluímos, assim, pelo exposto, que a taxa exigida, tratando-se de um verdadeiro imposto, é inconstitucional, por violação do art. 165.º n.º 1 al. i), da Constituição da República Portuguesa.

Q. Deste modo, o Acórdão recorrido deve ser revogado na parte em que considerou que estamos perante uma taxa e não perante um imposto dissimulado.

R. De qualquer forma, ainda que assim se entendesse, sempre se dirá que a Câmara Municipal de Sintra ao estabelecer uma taxa de valor tão elevado, não violou apenas o princípio da proporcionalidade e o princípio da confiança — como entendeu, e bem, o Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão recorrido — como acabou também por criar uma restrição à liberdade económica das empresas do ramo,

violando os preceitos constitucionais previstos nos artigos 61º, 80º, al. c) e 86.º da Constituição.

S. Com efeito, ao estabelecer tributos com um montante tão exagerado - que procura fundamentar nos custos que teria de suportar com a realização de objectivos de natureza ambiental ou ecológica -, o município de Sintra acaba também por restringir as liberdades de iniciativa económica e de empresa da Recorrente, nomeadamente a liberdade de planear e desenvolver a actividade económica fazendo previsões e tomando decisões a tão longo prazo quanto possível.

T. Deste modo, na medida em que os tributos em causa se consubstanciam em tributos de natureza extrafiscal, dirigidos à modelação dos comportamentos ambientais da Recorrente, carecem de um mínimo de suporte legal, pois, embora os municípios possam intervir na matéria dos direitos fundamentais - com base no princípio da autonomia local -, isso não significa que essa intervenção possa ser levada a cabo sem uma prévia intervenção legislativa que, pelo menos, autorize e trace o quadro mínimo dessa intervenção municipal.

U. Conclui-se, assim, que as taxas em causa ofendem também o disposto no art. 18º, números 2 e 3 da Constituição.

V. Por outro lado, ao estabelecer taxas que, pelo seu exagerado montante, procura fundamentar na realização de objectivos extrafiscais, mais especificamente na realização de objectivos ambientais ou ecológicos, a Câmara Municipal de Sintra acabou também por violar a Lei Geral Tributária (LGT) e a Lei das Finanças Locais (LFL) por desvio de poder.

W. Com efeito, ao fazer assentar as mencionadas taxas em objectivos extrafiscais ambientais, numa parte a todos os títulos muito significativa do seu montante, o município de Sintra está a desviar-se claramente do fim para o qual a lei lhe atribuiu os poderes tributários em análise — a saber, a utilização do domínio público municipal.

A Câmara Municipal de Sintra não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso interposto pela Câmara Municipal, uma vez que a recorrente não ataca a fundamentação do acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- A firma impugnante, “Auto Quitério - Sociedade de Lavagens Automáticas, Lda.”, com o n.i.p.c. 501058869, explorava em 1995, no concelho de Sintra, um posto de abastecimento de carburantes líquidos, ar e água, sito na Avª. Elias Garcia, nº 181, em Queluz (cfr. documento junto a fls. 12 dos autos);

2- O posto identificado no nº 1 funcionava em terrenos pertencentes ao domínio público (cfr. informação exarada a fls.47 a 49 dos autos);

3- A firma impugnante ocupava em 1995, a mesma área de domínio público que ocupava em 1988, com o posto de abastecimento de combustíveis que originou a liquidação objecto do presente processo (cfr. factualidade cuja prova resulta de admissão por acordo entre as partes no processo);

4- Através de ofício datado de 27/12/1994, oriundo da Câmara Municipal de Sintra, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento, durante os meses de Janeiro e Fevereiro de 1995, da quantia de E 7.945,25, taxa liquidada de acordo com o estipulado nos artºs 42, nº 1, 43, nº 1, e 44, da Tabela de Taxas em vigor naquela autarquia e

sendo relativa ao ano de 1995 (cfr. documento junto a fls. 12 dos autos; informação exarada a fls. 47 a 49 dos autos);

5- A presente impugnação foi deduzida em 16/5/1995, perante o órgão executivo da Câmara Municipal de Sintra, ao abrigo do artº 22, nº 2, da Lei 1/87, de 6/1, solicitando a impugnante, em caso de indeferimento, a remessa do processo a este Tribunal Tributário (cfr. data de entrada aposta a fls.2 dos autos);

6- A liquidação impugnada foi mantida por deliberação da Câmara Municipal de 12/7/1995, após o que foi efectuada a remessa do processo a este Tribunal Tributário (cfr. documentos juntos a fls. 50 e 51 dos autos);

7- A liquidação objecto do presente processo foi efectuada de acordo com a Tabela de Licenças e Taxas, aprovada pela Assembleia Municipal de Sintra em 20/10/1989, e em vigor desde 02/12/1989, a qual contém o capítulo IX intitulado “Instalações Abastecedoras de Carburantes Líquidos, Ar e Água cuja cópia se encontra junta a fls. 505 a 513 dos autos e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido;

8- A Tabela de Licenças e Taxas identificada no nº 7, previa no seu artº 42, além do mais, a taxa de E 1.496,39 para cada bomba de carburantes líquidos instalada inteiramente na via pública (cfr. documento junto a fls. 505 a 513 dos autos);

9- A Tabela de Taxas e Licenças anterior à identificada no nº 7 e vigente no município de Sintra desde 8/3/1988, a qual veio substituir a que vigorava desde 1984, foi aprovada pela sua Assembleia Municipal em reunião de 5/2/1988, prevendo no seu artº 42, além do mais, a taxa de % 149,64 para bombas de carburantes líquidos instaladas inteiramente na via pública (cfr. documento junto a fls. 495 a 503 dos autos);

10- O índice de preços no consumidor cifrou-se no ano de 1988 em + 9,6% e no ano de 1989 em + 12,7% (cfr. documento junto a fls. 565 dos autos).

3 – Começamos pela apreciação do recurso interposto pela Câmara Municipal de Sintra.

Antes, porém, há que referir que, como tem sido jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o tributo cobrado pela Câmara Municipal de Sintra pela ocupação da via pública pela recorrida com as suas instalações de abastecimento de carburantes, ar e água, ocupando, assim, parte dos terrenos pertencentes ao domínio público, tem a natureza de taxa e não de imposto.

Neste sentido, pode ver-se, por todos, os Acórdãos deste STA de 11/10/00, in rec. nº 24.610; de 18/10/00, in rec. nº 25.277 e de 5/6/02, in rec. nº 25.917 e Acórdãos do Tribunal Constitucional nº 312, in DR, II Série, de 18/2/93; nº 558/98, in DR, II Série, de 11/11/98 e nº 20/83, in DR, II Série, de 28/2.

Questão esta, aliás, que o tribunal recorrido não decidiu em sentido contrário.

4 – Posto isto, importa, desde logo, referir que o aresto recorrido elegeu, como questões que importa solucionar, as que se prendem com o facto de saber se, tendo o Município procedido a uma alteração, desproporcionada, de um ano para o outro, do montante dessa taxa, a mesma se torna ilegal, por violação dos princípios da proporcionalidade e da confiança.

A este propósito o Tribunal Tributário de 1ª Instância considerou a liquidação da taxa em causa como violador da lei, uma vez que a medida adoptada de aumentar essa taxa para o décuplo (a de € 149,64

passou para € 1.496,39), violava manifestamente aqueles princípios da proporcionalidade e da confiança (vide fls. 584 e 585).

Este entendimento foi secundado pelo TCA, já que se lhe afigurou como acertada essa decisão, tanto mais que estava na linha da jurisprudência deste tribunal, complementando, adiante e por um lado, com as razões por que, no seu entender, a medida adoptada de aumentar a taxa de ocupação para o décuplo resulta destituída de qualquer nexo de proporcionalidade.

Escreve-se, então, no citado aresto que essa medida “resulta destituída de qualquer nexo de proporcionalidade... um aumento de tal ordem de grandeza, surge de todo inusitado, sem qualquer parâmetro de correspondência, nomeadamente com os níveis de inflação, tendo em conta a licença concedida de uso privativo do domínio público, em ordem a satisfazer o abastecimento de combustível, interesse público prosseguido pela Autarquia através das instalações da ora recorrida”.

Por outro lado e no que ao princípio da confiança diz respeito, concluiu o Tribunal recorrido que “não basta contudo, para demonstrar a afectação do princípio da confiança, provar que a norma afectou um dado direito ou expectativa; necessário se torna indagar a concorrência de outras circunstâncias, como seja a dignidade das expectativas criadas, o não peso dos interesses sociais e do bem comum desejados prosseguir pela lei nova de sorte a não derogar aquelas expectativas, e a não intolerabilidade, arbitrariedade ou opressividade da afectação...”

No caso, na verdade, o aumento de tais taxas para o décuplo, de um ano para o outro (1998 para 1999), e da actualização deste último montante, de acordo com o índice de preços no consumidor nos anos seguintes (1990, 1991, 1992, 1993 e 1994), sem que tenham aumentado as contrapartidas proporcionadas pelo Município ao particular recorrido e sem que se prove também outros interesses socialmente relevantes para o bem comum que tenham estado subjacentes a esse aumento, igualmente dignos de tutela jurídica ou mesmo até constitucional, para mais quando tais taxas vinham sendo até então actualizadas, não pode deixar de afectar de forma inadmissível, arbitrária ou demasiado onerosa os direitos e expectativas que a impugnante legitimamente deveria depositar na ordem jurídica de um Estado de Direito, abalando, de forma inadmissível, o grau de certeza e segurança que todos os cidadãos depositam na ordem jurídica, com base nas quais conjecturam e orientam as suas vidas, incluindo a económico-empresarial...

Aderindo a esta linha jurisprudencial, teremos de concluir que, porque nela se filia também a sentença recorrida, esta não merece qualquer censura ao pronunciar-se no sentido de que a liquidação da taxa referente ao ano de 1995 viola os princípios da proporcionalidade e da confiança”.

5 – Perante isto, sucede, porém, que, nas suas alegações de recurso e nas respectivas conclusões, as referências que a recorrente Câmara Municipal faz ao aresto recorrido são meramente genéricas, limitando-se a concluir que “existe equilíbrio entre a quantia exigida à ora recorrida e a contraprestação prestada pela ora recorrente pela utilização dos bens do domínio público”, fazendo um apelo a “outros critérios de cariz social e a opções políticas”, que, aliás, não especifica, e à “defesa do ambiente e qualidade de vida” interesses seguramente relevantes e que cabem nas suas competências, mas que não encontram qualquer suporte no probatório de que tenham estado subjacentes ao aumento das taxas em causa.

Ora, sendo genéricas essas referências não são suficientes para fundamentar a censura ao acórdão recorrido.

Porque assim, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração, ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.

Motivo por que o recurso não pode proceder.

6 – É certo que a recorrente alega, nas conclusões da sua motivação do recurso, que o artº 42º, nº 1 da Tabela de Licenças e Taxas da Câmara Municipal de Sintra foi já julgado constitucional por diversos acórdãos do Tribunal Constitucional, que cita.

Todavia, em todos esses arestos e a propósito do princípio da proporcionalidade, se decidiu que, em face do probatório, faltavam elementos que permitissem considerar verificada a desproporção, nomeadamente a prova de quanto o contribuinte pagava em anos anteriores e há quanto tempo não eram actualizadas as taxas (vide, por todos, o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 20/03, in *Diário da República*, II Série, de 28/2).

Por outro lado, a questão da violação do princípio constitucional da confiança não foi apreciada nos referidos arestos.

7 – Por último e muito embora a questão suscitada pela recorrida, a fls. 801 e segs., tenha sido já apreciada no âmbito do recurso interposto pela Câmara Municipal, não se pode agora tomar conhecimento do interposto “recurso subordinado”, por ausência de um dos requisitos da sua admissibilidade, a saber, a legitimidade da recorrida, uma vez que não ficou vencida (cfr. artº 682º do CPC).

8 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto pela Câmara Municipal, mantendo-se o aresto recorrido e não tomar conhecimento do “recurso subordinado”

Sem custas, por delas estar legalmente isenta a recorrente.

Custas pela recorrida neste STA, fixando-se a taxa de justiça em €95.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Emolumentos registrais. Revisão oficiosa. Erro de facto. Erro de direito. Juros indemnizatórios.

Sumário:

I — A revisão oficiosa dos actos de liquidação é susceptível de ser provocada pelo interessado, dentro do respectivo prazo, com fundamento em qualquer erro, de facto ou de direito, imputável à Administração, e não apenas com fundamento em erro material.

II — *Pedida a revisão oficiosa do acto de liquidação, e vindo o acto a ser anulado, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.*

Processo n.º 1155/05-30.
 Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.
 Recorrido: Jerónimo Martins, SGPS, S. A.
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação de emolumentos registrais formulado por **JERÓNIMO MARTINS, SGPS, S. A.**, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A sociedade “**Jerónimo Martins, SGPS, S.A.**” interpôs, em 10 de Janeiro de 2003, recurso contencioso de anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa recebido na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa em 14 de Maio de 2002.

2ª

Alicerçou o seu pedido na ilegalidade da liquidação de emolumentos, consubstanciada na desconformidade da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com o disposto no artigo 10.º, alínea e) da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, bem como na ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

3ª

Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes ao registo de aumento de capital, foram cobrados pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 07 de Janeiro de 1999 (Ap. 3), e resultam da aplicação do artigo 1.º, n.º 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro, com a redução prevista no artigo 60.º da Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro.

4ª

A dita sentença, proferida em 27 de Abril de 2005, considerando a impugnação judicial o meio processual adequado para reagir contra um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, convolou o recurso contencioso em impugnação judicial e julgou a impugnação procedente por entender que o acto de liquidação viola o direito comunitário.

5ª

O Representante da Fazenda Pública, a quem compete a representação da Direcção-Geral dos Registos e do Notariado no processo judicial tributário (arts. 9.º, n.º 4 e 15.º, n.º 1 alínea a) do Código de Procedi-

mento e de Processo Tributário e 53.º a 55.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não foi citado para se pronunciar no âmbito da impugnação judicial em que o recurso contencioso foi convolado. Verifica-se, assim, a existência de uma nulidade processual nos termos dos artigos 194.º, alínea a) e 195.º, n.º 1, alínea a) do Código do Processo Civil.

6ª

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 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”.

7ª

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 em causa.

8ª

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 Directiva em causa.

9ª

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.

10ª

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.*”

11ª

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.2, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª 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^a

Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78.º 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^a

O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º 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^a

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.º 1 do artigo 102.º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo n.º 026774).

16^a

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^a

Por seu lado, de acordo com a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

18^a

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^a

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.º 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^a

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.º 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.º do CPA e *rectius* no artigo 78.º da LGT.

21^a

Veja-se os termos restritos com que os n.ºs 3 e 4 do artigo 78.º, 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.º 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^a

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*”.

23^a

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^a

Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

25^a

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 78.º

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.º 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^a

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

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^a

Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º 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^a

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^a

Conclui-se, assim que, o artigo 78.º, 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^a

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 (de Janeiro de 1999) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.

32^a

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.

Nestes termos e nos demais de direito (...), deve ser atendida a invocada nulidade processual, e, caso assim não se entenda, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta decisão recorrida (...)».

1.2. Contra-alega a recorrida, pugnando pela manutenção do julgado, assim concluindo:

«1.

Quanto à questão prévia invocada pela Direcção Geral dos Registos e Notariado entende a Recorrida que nenhuma censura merece a sentença recorrida uma vez que quer a citação como a contestação apresentada pelo Representante da Fazenda Pública podiam e deveriam ser aproveitados, porquanto, nos termos do artigo 199.º do Código de Processo Civil, desse facto em nada resultaram diminuídas as garantias da Recorrente.

2.

Com o aproveitamento de tais actos não deixou de estar assegurado o princípio do contraditório, sendo certo que uma nova citação e uma nova contestação não seriam mais do que repetições inúteis de actos já praticados que apenas viriam entorpecer a busca da verdade material nestes autos.

3.

Atento o disposto no art. 95.º, 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.

4.

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.

5.

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.

6.

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.

7.

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

8.

A JERÓNIMO MARTINS 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 CPCl), 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).

9.

Pelo que o pedido de revisão oficiosa tendo sido interposto no prazo legal, é totalmente tempestivo.

10.

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.

11.

É ilegal o indeferimento do tempestivo pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar calculada em violação de normas do Direito Comunitário.

12.

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 JERÓNIMO MARTINS, mas da Administração.

13.

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.

14.

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.

15.

Nessa circunstância não cabe à Administração um qualquer poder discricionário, mas um poder absolutamente vinculado.

16.

O indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por o seu conteúdo ser lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos, é susceptível de recurso contencioso.

17.

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.

18.

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.

19.

Que o Tribunal goza desse poder tornou-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.

20.

Pelo que a JERÓNIMO MARTINS tem direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados.

21.

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.

22.

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*.

23.

Para além do direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados, a JERÓNIMO MARTINS 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.

24.

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 extra-contratual da Administração por actos ilícitos, ademais, com expressa tradução no art. 22º da Constituição da República Portuguesa.

25.

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 emissão da respectiva nota de crédito.

26.

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.

27.

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.

28.

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.**

29.

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. 61º daquele diploma).

30.

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.

31.

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.

32.

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).

33.

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.**

34.

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.

35.

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.

36.

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*.

37.

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.

38.

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.

39.

O entendimento segundo o qual a norma da al. e) 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.

Termos em que deverá negar-se provimento ao recurso apresentado pela Direcção Geral dos Registos e Notariado, mantendo-se a douda decisão recorrida, com todas as consequências legais.

Sugere-se, 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?».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento parcial, devendo a sentença «ser revogada na parte que decidiu serem devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento dos emolumentos e substituída por acórdão que ordene o seu cálculo apenas desde um ano após a apresentação do pedido de revisão».

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

2. Vem estabelecida a seguinte factualidade:

«1)

Em 7/1/1999 foi debitada à ora recorrente a quantia de 15.000.000\$00, nos termos do art. 1.º, n.º 3 e 14.º, n.º 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (TERC), correspondente a “acrécimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”, por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento do seu capital social.

2)

Em 14/5/2002, a ora recorrente remeteu aos serviços da Conservatória do Registo Civil de Lisboa um pedido de revisão do acto de liquidação em causa, e um aditamento a esse pedido em 1/10/2002.

3)

A ora recorrente deduziu o presente recurso em 10/1/2003.

4)

Por despacho de 30/4/2003, o Exmo. Senhor Director-Geral dos Registos e do Notariado deferiu parcialmente o pedido de revisão oficiosa,

determinando a rectificação da conta e a restituição de € 37.409,84 (7.500.000\$00) — quantia que foi restituída em 3/7/2003».

3.1. A primeira questão a tratar é a que o recorrente suscita na 5ª conclusão das suas alegações, nestes termos:

«O Representante da Fazenda Pública, a quem compete a representação da Direcção-Geral dos Registos e do Notariado no processo judicial tributário (arts. 9.º, n.º 4 e 15.º, n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 53.º a 55.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não foi citado para se pronunciar no âmbito da impugnação judicial em que o recurso contencioso foi convolado. Verifica-se, assim, a existência de uma nulidade processual nos termos dos artigos 194.º, alínea a) e 195.º, n.º 1, alínea a) do Código do Processo Civil».

Estamos perante a arguição, nas alegações de recurso para este Tribunal, de uma nulidade processual ocorrida na 1ª instância. Em regra, tal arguição deve ser feita perante o tribunal aonde foi cometida a nulidade. Só no caso de o processo subir em recurso antes de esgotado o prazo para a respectiva arguição pode a nulidade ser suscitada perante o tribunal de recurso. É o que dispõe o artigo 205º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC).

No caso, o processo não contém elementos que permitam saber, com segurança, em que data teve início o prazo para essa arguição, à luz do que dispõe o artigo 205º n.º 1 do CPC. Como assim, passamos a apreciá-la.

A nulidade acusada consiste em, ordenada a convolação da forma de processo, que vinha sendo a de recurso contencioso de anulação, para a de impugnação judicial, o representante da Fazenda Pública não ter sido notificado para responder.

Parece evidente que, tendo a convolação sido determinada na sentença que apreciou a causa, houve aproveitamento de todos os actos até então praticados, como, aliás, consta da sentença, em que pode ler-se: «aproveitando todo o processado, *maxime* os elementos constantes do processo apenso aos autos (...)».

Utilizada foi, consequentemente, a resposta de fls. 24 a 62, aliás, subscrita pelo ora recorrente, pelo que não havia lugar a nova notificação para resposta.

É certo que em momento algum foi, no processo, citado o representante da Fazenda Pública para responder. Como se vê a fls. 19, quem foi citado foi o agora recorrido, que juntou a sua resposta em 6 de Outubro de 2004. Mas, quanto à nulidade que então possa ter sido cometida, consubstanciada na omissão da citação daquele representante, nem é ela a que agora foi arguida, nem para essa arguição estaria o recorrente em tempo, quando em 22 de Junho de 2005 suscitou a questão.

Não se termina este ponto sem estranhar que, entendendo o senhor Director-Geral, como afirma entender, que quem representa a Direcção-Geral é o Representante da Fazenda Pública, tenha, em peças por seu punho assinadas, interposto recurso jurisdicional (fls. 152) e alegado nesse recurso (fls. 158 a 186), assumindo, aí, expressamente a veste de «Representante da Fazenda Pública» (conclusão 31ª) — e, sobre tudo isto, argua a nulidade por falta de citação do Representante da Fazenda Pública.

Improcede, consequentemente, a conclusão 5ª formulada pelo recorrente.

3.2. A procedência da presente impugnação judicial resultou de se ter julgado que o acto de liquidação enferma de ilegalidade por ter feito aplicação de uma norma de direito nacional contrária a normas de direito comunitário. Esta ilegalidade consubstancia, pois, um erro de direito.

Esse erro não é contestado pelo recorrente, que em nenhum ponto das suas alegações defende que não existe entre aquelas normas a desconformidade que a sentença recorrida julgou verificada.

O que o recorrente entende é, antes, que os actos tributários não podem ser anulados em sede de revisão oficiosa, decorrido que seja o prazo para a sua impugnação, a não ser por erro de facto, material. O erro de direito não é reparável depois de decorrido aquele prazo (afora casos excepcionais que aqui não importam -injustiça grave e notória e duplicação de colecta).

Daí que a sentença tenha errado, ao julgar que o recorrente, face ao pedido da ora recorrida, formulado fora daquele prazo, estava obrigado a rever o acto de liquidação, e a anulá-lo por vício de violação de lei.

Reconheça-se que o recorrente defende com rigor e brilhantismo a sua posição quanto a este ponto.

Fá-lo, porém, ao arrepio do que tem entendido a jurisprudência deste Tribunal, com o apoio de autorizada doutrina.

Entre os acórdãos que seguiram entendimento adverso ao propugnado pelo recorrente contam-se os de 20 de Março de 2002, proferido no processo nº 26580, o de 22 de Junho de 2005, este no processo nº 322/05, e o de 6 de Julho de 2005, prolatado no processo nº 560/05.

É a jurisprudência neles vertida que ainda desta vez se seguirá, na falta de razões justificativas para a abandonar, como veremos.

3.3. A anulação do acto de liquidação pode, desde o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), passando pelo Código de Processo Tributário (CPT) e até ao contemporâneo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), chegar-se por várias vias: a reclamação graciosa, a revisão oficiosa (que o CPCI designava por reclamação extraordinária), e a impugnação judicial.

A primeira e a última só são actuáveis pelo contribuinte. Já a revisão oficiosa é um procedimento que a Administração pode despoletar em seu benefício, mas de que também o contribuinte é admitido a provocar. A Lei Geral Tributária (LGT) refere-se, na alínea c) do seu nº 1, à «revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários».

Na versão do CPCI, a reclamação extraordinária só era possível em casos muito limitados. O CPT alargou a possibilidade de recurso a esta via, que hoje é susceptível de uso, por iniciativa do sujeito passivo, «com fundamento em qualquer ilegalidade», de acordo com o nº 1 do artigo 78º da LGT.

Quando o pedido de revisão oficiosa for efectuado pelo sujeito passivo, deve sê-lo, com fundamento em qualquer ilegalidade, «no prazo de reclamação administrativa», conforme o referido nº 1. É discutido qual seja este prazo, uma vez que a expressão «reclamação administrativa» pode ser entendida propriamente, ou seja, como tratando-se da regulada pelo Código de Procedimento Administrativo, ou como reportando-se à reclamação graciosa de que se ocupa o CPPT. Mas esta é questão que aqui podemos ignorar, pois não se integra no objecto do presente recurso jurisdicional.

Porque o que aqui nos interessa é que a Administração pode, «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»,

rever officiosamente o acto – segmento final do nº 1 do artigo 78º nº 1 da LGT.

Ora, vem-se entendendo (e o recorrente não rejeita) que, caso tenha ocorrido erro imputável aos serviços e a Administração não se disponha a repará-lo espontaneamente, revendo o acto, é possível ao contribuinte solicitar essa revisão, podendo impugnar judicialmente a decisão que indefira o seu pedido.

O prazo para a iniciativa do contribuinte é, neste caso, o mesmo de que dispõe a Administração, ou seja, quatro anos, quando os factos tributários sejam posteriores a 1 de Janeiro de 1998 (cfr. o artigo 5º nº 6 do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro).

Foi o que, no caso, aconteceu: os emolumentos registrais foram liquidados e pagos em Janeiro de 1999 e a ora recorrida, em Maio de 2002, perante a inércia da Administração, apresentou um pedido de revisão, recorrendo depois, em 10 de Janeiro de 2003, aos tribunais.

Como assim, o pedido da recorrida foi tempestivo, porque entrado antes de esgotados os apontados quatro anos, que só no início de 2003 se completaram.

A divergência do recorrente resulta da sua concepção dos meios de reacção contra o acto tributário. Segundo essa concepção, tais meios são, apenas, a reclamação graciosa e a impugnação judicial, de que a agora recorrida não lançou mão em tempo oportuno (vd. as conclusões 7ª a 12ª).

Mas, como se viu, não há razão para excluir desses meios a revisão oficiosa, que goza de igual consagração legal, que tem tradição no nosso sistema, e que pode ser actuada no prazo da reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade, ou no prazo de quatro anos, em casos de que apenas nos interessa o erro imputável aos serviços.

Nem vem ao caso invocar a suficiência dos prazos para a impugnação judicial à luz do direito comunitário, pois o que aqui interessa não respeita, especificamente, a esse direito: a revisão oficiosa, seus prazos e fundamentos, tal qual se acha previsto na lei nacional, vale para todos os actos de liquidação, e não só para aqueles que se conexionem com o direito comunitário (conclusões 11ª e 12ª das alegações do recorrente).

Por outro lado, a relação de identidade que o recorrente estabelece entre a reclamação referida no artigo 78º nº 1 da LGT e a reclamação graciosa tratada pelo CPPT, para além de discutível, não destrói o que se vem dizendo. No figurino da lei, a estabilização dos actos de liquidação não ocorre com o esgotamento do prazo para a reclamação graciosa e/ou a impugnação. Além da hipótese de nulidade do acto, a todo o tempo invocável, temos a da revisão, com um prazo alongado, a beneficiar, quer a administração, quer o sujeito passivo.

Isso, que seguramente não é propiciador da estabilidade do acto de liquidação, justifica-se, como se aponta no citado acórdão de 20 de Março de 2002, porque a estabilidade e a segurança jurídicas, sendo valores que o legislador tem em consideração, não são o único valor atendível, e a disposição do artigo 78º da LGT manifesta, de modo que se nos apresenta como inequívoco, a vontade de o não privilegiar, nos casos abrangidos pela sua previsão, relativamente a outros valores a que entendeu dar ainda maior relevo, como seja o de cada um ser tributado de acordo com a lei, e não mais do que isso.

Acresce que o artigo 78º da LGT, quando se refere a «erro imputável aos serviços», não favorece de nenhum modo a interpretação que

dele pretende fazer o recorrente, ao ler, restritivamente, «erro de facto imputável aos serviços».

A distinção feita pelo recorrente entre a «ilegalidade geradora de invalidade» referida na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º em análise, e o «erro imputável ao serviço – que não a ilegalidade», tratado na segunda parte, não só não encontra apoio no texto, como não é imposta pela coerência do sistema. Todo o erro imputável aos serviços, quer ele resida nos pressupostos de facto, quer respeite à escolha e/ou aplicação do direito, faculta à Administração a revisão oficiosa, no prazo de quatro anos; e permite ao contribuinte reclamá-la, verificado que seja esse mesmo pressuposto.

O prejuízo que redundaria para a estabilidade do acto é uma opção do legislador que nos não cabe discutir e que, como se aflorou, não é injustificado.

A duvidosa coerência do sistema, desde logo, ao prever um meio imediato de reacção contenciosa – a impugnação judicial – e dois de reacção graciosa – a reclamação e a revisão –, e prazos diferenciados para a sua actuação, tem sido notada pela doutrina, sem que sirva de argumento para defender a solução preconizada pelo recorrente.

Também não impressiona a discrepância que o recorrente assinala entre o regime da revogação dos actos administrativos e o de anulação dos actos de liquidação, já que a diferença se pode justificar-se pela natureza dos actos, efeitos e interesses em jogo.

Improcedem, pois, as conclusões 8.ª a 30.ª das alegações do recorrente.

3.4. Já quanto à questão dos juros indemnizatórios o recurso merece melhor sorte.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT estabelece 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».

Estes juros são contados desde a data do pagamento indevido, como hoje dispõe o artigo 61.º do CPPT e antes estatuiu o artigo 24.º do CPT.

Porém, para os casos em que o interessado se mantenha inerte, não reclamando nem impugnando no prazo da lei, há que atender ao n.º 3 do artigo 43.º da LGT: são devidos juros indemnizatórios «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».

Aqui, há, portanto, uma restrição, justificada pela inércia do interessado, que podendo ter obtido anteriormente a anulação do acto, nada fez, desinteressando-se temporariamente da recuperação do seu dinheiro. O direito a juros indemnizatórios é menos extenso, contando-se eles só passado um ano após o seu pedido, decerto por se considerar que todo o tempo decorrido desde o desembolso até esse pedido correu por conta do contribuinte que não reclamou nem impugnou, e que um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a sua decisão, quando favorável ao contribuinte.

Repare-se que, sendo a iniciativa da revisão da Administração, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, também os juros indemnizatórios se não contam a partir do desembolso, o que se justifica, do mesmo modo, pela inércia do interessado.

A interpretação contrária propugnada pela recorrida assenta na inexistência de outra regra, que não a geral do n.º 3 do artigo 61.º do CPPT,

sobre o termo inicial do prazo de contagem dos indemnizatórios. Diz ela (conclusões 31. e 32): «Tratando-se de uma revisão do acto, o direito aos 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 revisado 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. 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. 24.º do Código de Processo Tributário, a que sucedeu o n.º 3 do art. 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)».

Esta argumentação admite, pois, que, sendo a revisão feita por iniciativa do contribuinte, e antes de um ano após o seu pedido, não haja, muito simplesmente, direito a juros indemnizatórios, apesar de ter ocorrido um erro imputável aos serviços e dele ter resultado um desembolso indevido, ou superior ao devido.

Daí que não pareça coerente pretender, como, a seguir, expressa a recorrida, que, se a Administração não devolver o quantitativo indevidamente pago dentro do ano seguinte ao pedido do interessado, os juros se contam desde o desembolso, sob pena de violação dos artigos 2.º e 22.º da Constituição.

Se assim fosse, inconstitucional seria, por maioria de razão, a por si aceite inexistência do direito aos juros no caso em que o interessado obtém a restituição dentro do ano seguinte ao do seu pedido de revisão. Coisa que a recorrida volta a admitir na conclusão 37.: «Quando a anulação da liquidação do tributo ocorra por via de um pedido de revisão desencadeado pelo contribuinte (...), 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».

É que, se a lei constitucional impõe ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus actos ilegais, não proíbe que a lei ordinária estabeleça limites, designadamente, conexionalmente com a maior ou menor diligência do lesado, não premiando a inércia daquele que, por assim dizer, se torna co-responsável pela produção dos danos quando, dispondo de meios para lhes pôr termo, se não socorre deles, permitindo o seu incremento.

Daí que se não vislumbre, nesta interpretação do artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT, limitação «de forma desproporcionada e injustificável [d]o direito fundamental dos particulares a serem integralmente ressarcidos pelos danos causados pelos actos estaduais ilícitos», violadora dos artigos 2.º e 22.º da Constituição.

De resto, não é afastada pelo referido artigo 43.º da LGT a possibilidade de os interessados exigirem, através do competente meio processual, indemnização superior à consubstanciada nos juros indemnizatórios que a lei lhes atribui.

Procedem, pelo exposto, as conclusões 31.ª e 32.ª formuladas pelo recorrente.

3.5. A recorrida sugeriu ao Tribunal que questionasse, prejudicialmente, o Tribunal de Justiça sobre questão que, conforme resulta de quanto até agora se escreveu, no processo se não coloca.

Como inicialmente se notou, e resulta das conclusões retiradas pelo recorrente das suas alegações, ele não questiona a possibilidade de o interessado requerer a revisão do acto de liquidação – o que discute é que esse requerimento possa ser feito com fundamento em qualquer erro dos serviços, já que pretende que atendível para o efeito é apenas o erro material.

Tendo o Tribunal rejeitado o entendimento do recorrente, não há que colocar qualquer questão de interpretação do direito comunitário ao TJCE.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, no segmento em que julgou serem devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento, declarando que tais juros são apenas devidos a partir de um ano após o pedido de revisão formulado pela ora recorrida.

Esta suportará as custas na medida do seu decaimento, na 1ª instância e neste Tribunal, fixando-se a procuradoria, aqui, em 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Alegações. Local da sua apresentação. Artigo 282.º do CPPT. Poderes do juiz. Intenção da partes. STA. Insindicabilidade da matéria de facto.

Sumário:

- I — *No domínio do CPPT, não é possível às partes apresentar as suas alegações no STA.*
- II — *Interposto recurso, no qual o recorrente diz pretender alegar no STA, deve o juiz, face aos confusos dizeres do artigo 282.º do CPPT, nomeadamente do seu n.º 4, alertar o recorrente para a obrigatoriedade de alegar no tribunal recorrido.*
- III — *Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.*
- IV — *Fixada a matéria de facto pelo Tribunal Central Administrativo, o Supremo Tribunal Administrativo tem de acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto, ou que fixe a força de determinado meio de prova.*

Processo n.º 1192/05-30.

Recorrente: Tomás & Vences, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. TOMÁS & VENCES, LD., com sede na Rua das Escolas, 13, Tolosa, Nisa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre, as liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 1992 a 1995, inclusive.

O Mm. Juiz do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 11 de Fevereiro de 2003, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- A recorrente exerceu, nos anos de 1992 a 1995, a sua actividade, tendo procedido à contabilização dos seus proveitos e custos e demais elementos escrituráveis, pagando os impostos devidos;

- A AF procedeu à sua correcção, fazendo correcções técnicas e aplicou métodos indiciários, como processo para transformar empréstimos “suprimentos” em proveitos tributáveis;

- As correcções técnicas foram prontamente regularizadas;

- E não foram detectadas quaisquer omissões na escrita;

- Ora as correcções técnicas não podem justificar a aplicação de métodos indirectos e a AF não fez prova, como lhe competia, da inexistência dos empréstimos;

- Assim sendo, as liquidações impugnadas, que incidiram sobre a transformação dos empréstimos em proveitos tributáveis, assentam em pressupostos que não correspondem à actividade exercida pela recorrente e o processo conducente à determinação delas é ilegal, pelo que o acórdão que as confirma enferma dos vícios de ilegalidade e de erro na apreciação dos pressupostos e do método utilizado;

- Consequentemente, às liquidações impugnadas de IVA devem ser anuladas e revogado o acórdão recorrido que as confirmou, com todas as consequências legais,

Contra-alegou a Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste STA, o EPGA suscitou uma questão prévia, que tem a ver com a deserção do recurso por falta de tempestivas alegações.

A não se entender assim, defende que o recurso deve ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1. Relativamente aos exercícios de 1992, 1993, 1994 e 1995 foram efectuadas diversas correcções técnicas e recorreu-se a métodos indiciários para quantificação da matéria tributável apresentada pela impugnante em sede de IVA o que tudo resultou de erros contabilísticos de deduções indevidas e de falta de regularizações de imposto a favor do Estado.

2. O que originou entre outras que não vêm impugnadas liquidações adicionais de IVA nos montantes de 455.433\$00 relativos a 1992; 992.000\$00 relativos a 1993; 192.000\$00 referentes a 1994; 680.000\$00

relativos a 1995 acrescidos de juros compensatórios respectivamente de 396.475\$00; 552.396\$00; 68.404\$00 e 59.719\$00.

3. Daquela mencionada quantificação por métodos indiciários apresentou a impugnante as reclamações para a Comissão de revisão.

4. Sendo a respectiva acta da reunião o documento de folhas 75 a 78 dos autos cujo teor se dá aqui por reproduzido.

5. A impugnante exerce a actividade de construção civil e obras públicas e de aluguer de máquinas e equipamentos mais concretamente a de construção de barragens e charcas em terra batida e preparação de terras para a agricultura.

6. Deduziu a presente impugnação em 30 Maio de 1997.

3. Há duas questões a apreciar: uma primeira, prévia, tem a ver com a eventual deserção do recurso. Outra, tem a ver com o seu objecto. Isto no caso de o recurso não estar deserto.

Apreciemos então a primeira questão.

3.1. Da deserção do recurso.

O Ministério Público defende no seu douto parecer que o recurso deve ser julgado deserto.

Isto porque não foram apresentadas alegações na 1ª Instância.

Na verdade, o recorrente interpôs recurso no tribunal recorrido e disse pretender alegar no STA.

O recurso foi admitido, mas o recorrente não apresentou alegações no tribunal recorrido.

Ora, nos termos do CPPT não é possível a apresentação de alegações no STA - vide art. 282º, 3, do CPPT.

Não tendo assim o recorrente apresentado as suas alegações no tribunal recorrido, é pensável que o recurso deva ser julgado deserto.

E esta foi uma posição sufragada durante muito tempo neste STA. E o EPGA cita, em abono desta sua tese, diversos arestos aqui proferidos, que apontam nesse sentido.

Recentemente, porém, houve uma inflexão para o sentido oposto, considerando-se que, face aos confusos dizeres do art. 282º do CPPT - nomeadamente do seu n. 4 - o juiz deverá alertar o recorrente para a necessidade de alegar na 1ª instância, se o recorrente referir que pretende alegar no STA, como lhe era consentido no domínio do CPT (1).

E, para fundamentar esta sua nova posição, este STA invoca vários argumentos, a saber; um, o princípio pro actione; outro, extraído do princípio segundo o qual o juiz conhece o direito por dever de ofício; outro, segundo o qual o juiz, a quem as partes estão obrigadas a dar a sua colaboração, também a deve a elas; outro ainda o princípio da boa-fé.

Reconhecemos que o aresto citado não obteve a unanimidade dos votos.

Mas nós, que aderimos a tal tese, sufragamos o seu entendimento, remetendo para a ampla fundamentação constante do citado aresto.

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3.2. Quanto ao objecto do recurso.

Se virmos o teor das alegações do recorrente, logo constatamos que o mesmo centra a sua discordância quanto ao apelo feito aos métodos indiciários, por entender que a AF não fez prova, como lhe competia, da inexistência dos empréstimos, sendo que “a transformação dos empréstimos em proveitos tributáveis, assentam em pressupostos que não correspondem à actividade exercida pela recorrente”.

Ou seja: o recorrente insurge-se contra a matéria que o Tribunal de 2ª Instância deu como provada (ou, talvez melhor, como não provada).

Assim, o que está em causa no recurso é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do Tribunal de 2ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n. 4 do anterior ETAF (aqui aplicável), que dispõe:

“A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros”.

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n. 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex-vi do art. 2º, f) do CPT, a saber:

“Ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não é passível de censura.

Na verdade, o julgamento, em sede de matéria de facto, efectuado pelo TCA, não é susceptível de ser sindicado por este Supremo Tribunal.

Que é um tribunal de revista.

Improcede pois o recurso no tocante à questão de fundo.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(1) Acórdão do pleno do STA de 14 de Dezembro de 2005 (recurso n.º 479/05).

Acórdão de 24 de Maio de 2006.

Assunto:

Impugnação. Reclamação graciosa necessária. Artigo 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro. Indeferimento da reclamação. Prazo para impugnação.

Sumário:

I — *Em caso de indeferimento, pelo órgão executivo da autarquia, da reclamação necessária apresentada contra a liquidação de uma taxa, cabia recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância — artigo 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.*

II — *Tal recurso, que mais não era que uma impugnação, podia ser apresentado no prazo de 90 dias, nos termos do artigo 123.º, n.º 1, do CPT.*

III — *Não era aplicável, no caso, o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPT.*

Processo n.º 1295/05-30.
 Recorrente: São João Bosco — Investimento Imobiliário, S. A.
 Recorrido: Câmara Municipal do Porto.
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. SÃO JOÃO BOSCO - Investimento Imobiliário, SA, com sede no lugar de Meladas, freguesia de Mozelos, concelho de Santa Maria da Feira, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância, a liquidação de uma taxa de rampa fixa, praticada pela Câmara Municipal do Porto.

O Mm. Juiz do 3º Juízo do referido Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Câmara Municipal do Porto interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 26 de Abril de 2006, concedeu provimento ao recurso, revogou a decisão recorrida, por omissão de pronúncia, e, julgando em substituição, julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar, absolvendo a CMP do pedido.

Foi a vez da impugnante se insurgir contra esta decisão, dela interpondo recurso para o STA.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Em 06 de Dezembro de 1995 a Recorrente apresentou na C. M. do Porto uma reclamação da “taxa” de rampa fixa cobrada pela dita edilidade, nos termos do artigo 22º/2 da Lei n. 1/87 de 06/01.

2. E em respeito ao artigo 21.º do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças Municipais da Câmara Municipal do Porto (Aprovado na Assembleia Municipal de 27 de Julho de 1994 e tornado público pelo Edital n. 9/94 de 10/08: “As impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal, são deduzidos através do recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância”.

3. Ora, este regime especial da reclamação, perante a autarquia local, diverge do fixado para a reclamação graciosa previsto nos artigos 95º e 120º do CPT.

4. Pois, tendo em consideração a especificidade do sistema das finanças das Autarquias Locais, tornou-se necessário criar um procedimento adequado e especial relativamente às reclamações e impugnações dos demais actos tributários (DL 163/79 de 31/05) - artigo 123º/1/e) do CPT.

5. Na verdade, os dois regimes seguem tramitações próprias e distintas, nomeadamente quanto à competência para instauração e instrução do processo, vide art. 22º da Lei 1/87 e artºs. 23/a) e 95º do CPT.

6. E o legislador teve a clara intenção de fazer a distinção entre o processo gracioso tributário e o processo administrativo tributário, vide nomeadamente os anos 19º/c); 22.º/1; 23º/a) e b); 49º/1; 124º/1/e) e 154º/a) do CPT.

7. Deste modo, no que concerne ao acto administrativo praticado pela Câmara Municipal do Porto, ao efectuar a apreciação da legalidade do acto de liquidação da dita taxa, o meio processual foi adequado e

intentado dentro do prazo que é de 90 dias por força do art. 123º/1/e) e 118º/3 do CPT.

8. Pelo que, a não ser reconhecido o dito prazo de 90 dias para a Recorrente apresentar o seu recurso, sempre seria de aplicar o prazo de 2 meses por força do disposto no art. 28º/1/a) da LPTA ex vi do art. 22.º/2 (parte final “...com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente”).

9. Tanto mais que a Recorrente alegou - no artigo 6. da sua petição, apresentada a 06/12/1995 - ter sido violado o direito à audição prévia prevista nos artigos 8º, 100º e 105º do CPA e que o acto de liquidação da dita taxa consubstanciava uma verdadeira punição como contra-ordenação sem existir uma lei anterior;

10. Terminando a Recorrente a concluir e pedir a declaração de ilegalidade do acto de liquidação, por enferma de ilegalidade por violação da lei, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação e violação de princípios constitucionais.

11. Assim, alegada pela Recorrente a nulidade (artºs 13 e 14º da impugnação) do acto administrativo de liquidação da dita taxa, podia a mesma ser invocada e declarada a todo o tempo, por força dos artigos 134.º/1; als. d) e f) do n. 2 do art. 133º do CPA e 4 do artigo 1º da citada Lei n. 1/87.

12. Ou seja, uma vez que a liquidação efectuada pela C. M. do Porto é ilegal (ilegalidade abstracta) e inconstitucional (por violação do artigo 268º/3 da CRP) a sua nulidade equivale à sua inexistência jurídica -Ac. do Pleno do STA de 13/04/1994 proferido no recurso n. 12/2002, publicado em Ap. DR de 23/08/1996, pág. 69.

13. Por essa razão a Recorrente não estava sujeita ao dito prazo de caducidade para apresentar a dita impugnação em oito dias, nem tão pouco existe qualquer interesse de estabilidade ou segurança jurídica para que o mesmo fosse fixado;

14. E, a ser outro o entendimento, violar-se-iam os mais elementares princípios e direitos constitucionais vigentes, nomeadamente do acesso aos tribunais, da necessidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso, artºs 18º/2 e 20º da CRP.

15. Tanto mais que defende o próprio aresto que caso a Recorrente apresentasse recurso hierárquico de tal indeferimento sempre poderiam os prazos ser ampliados.

16. Mais, mesmo que se entendesse que o prazo para a Recorrente apresentar a impugnação era de oito dias e terminava a 30 de Janeiro de 1996, sempre poderia a Recorrente apresentar a impugnação nos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo, nos termos do artigo 145º/5/6 do CPC ex vi do art. 49º/3 do CPT.

17. A interpretação que fosse feita de não reconhecer à Recorrente tal direito, de apresentar a impugnação nos três dias úteis seguintes, considerando ter sido a impugnação apresentada extemporaneamente, violaria o direito de acesso aos tribunais e à garantia de recurso contencioso constitucionalmente consagrados.

18. Por outro lado, entende a Recorrente que, nesta data, nunca poderia ser julgada procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de apresentar impugnação/recurso judicial, face à declaração da inconstitucionalidade formal do dito regulamento - art. 106º/3; 268º/4; 277º; 280º/5 e 282º do CRP.

19. Na verdade a questão de extemporaneidade da apresentação da impugnação já tinha sido suscitada pelo Digno Representante da Fazenda

Pública a fls. 19 dos autos (em 1996/01/22) e conhecida pela sentença do Tribunal Tributário.

20. Sendo certo que a douta sentença há muito que transitou em julgado e, quanto a essa questão, não foi objecto de qualquer recurso por parte da Recorrida ou do Digno Representante da Fazenda Pública.

21. Para além disso, o Art. 22º/2 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, com a redacção que lhe foi dada pelo D.L. n. 470-B/88, de 19 de Dezembro (em vigor à data), não faz depender a impugnação da liquidação de taxas à prévia reclamação das mesmas.

22. Nem a alínea a) do artigo 62º/1, do DL n. 129/84 de 27/04 faz depender o recurso ou a impugnação judicial, de qualquer decisão de reclamação ou recurso hierárquico.

23. Ora, a Recorrente apresentou reclamação da dita “taxa” para o Presidente da Câmara Municipal do Porto em 06 de Dezembro de 1995 e apresentou a impugnação judicial em 01 de Fevereiro de 1996.

24. Pelo que, sempre estava a Recorrente, em 01 de Fevereiro de 1996, dentro do prazo de 90 dias para apresentar a impugnação, por força dos artigos 120º, 123º e 154º do CPT

25. Tanto mais que o art. 22º da Lei n. 1/87 não atribui, nem nunca poderia atribuir - sob pena de violação dos artºs 2º, 20º, 205º e 268º/4 da CRP - competência jurisdicional em 1.ª Instância” aos órgãos executivos das autarquias locais” para apreciar o recurso que foi dirigido ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

26. Pelo que a taxa foi liquidada em 06 de Novembro de 1995, a Recorrida reclamou da mesma e apresentou a respectiva impugnação dentro do prazo de 90 dias que lhe é facultado para o efeito.

27. Dado que a Recorrente podia, em simultâneo, apresentar a reclamação e/ou deduzir impugnação judicial, sendo que os efeitos jurídicos de tal opção constam do artigo 130º/5/6/7 do CPT.

28. Por outro lado, o indeferimento expresso ou tácito da reclamação não tem qualquer relevância, nem para a alegada extemporaneidade da apresentação da impugnação judicial, nem para a douta sentença que já julgou o dito regulamento municipal inconstitucional - sendo que o n. 2 do artigo 123º do CPT é inaplicável aos presentes autos.

29. Assim, a interpretação segundo a qual, a Recorrente ao apresentar o recurso fê-lo extemporaneamente encurtaria, sem qualquer justificação ou razoabilidade, o prazo em curso de 90 dias para apresentar a impugnação, que teve início em 06 de Dezembro de 1995 - o que só por si violaria os artigos 20º e 268º/4, da CRP

Normas violadas:

Artigo 1º/4 e 22º/2 da Lei n. 1/87 de 06/01; Artigos 19º/c); 22.º/1; 23º/a) e b); 49º/1; 95º, 118º/3, 120º, 123º/1/e) e 124º/1/e), 130º/5/6/7 e 154º/a) e) do CPT; Art. 28º/1/a) da LPTA; Artigos 8º, 100º e 105º; als. d) e f) do n. 2 do art. 133º e 134.º/1 do CPA; Artigo 145º/5/6 do CPC (ex vi do art. 49º/3 do CPT) Artºs. 2º: 18º/2, 20º, 106º/3; 268º/3/4; 277º; 280º/5 e 282º da CRP (bem como os princípios da necessidade, da proporcional idade e da proibição do excesso).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1) A Impugnante solicitou em 29/06/1995 Junto da Câmara Municipal do Porto licença de colocação de uma rampa fixa na Rua S, João Bosco, 438, Porto, para fins particulares o que foi deferido em 06/10/1995.

2) A C.M.P. procedeu à liquidação da referida taxa de ocupação no valor global de 112.880\$00 tendo sido enviados dois avisos postais, o segundo sob registo para informação do requerente do montante e prazo para pagamento em 95.11.08 e outro em 95.11.21, com aplicação do Regulamento de Liquidação e Cobrança das Taxas e Licenças Municipais, aprovado em 27 de Julho de 1994;

3) Em 95.12.06 a impugnante apresentou reclamação para o Presidente da C.M.P. da liquidação da referidas taxas que foi indeferida em 06.01.18, pelo Director Municipal de Finanças e Património (fls. 7 do processo administrativo apenso), sendo que a impugnante foi notificada de tal indeferimento em 22/01/1996

4) A presente impugnação foi apresentada em 01 de Fevereiro de 1996 nos serviços da Câmara do Porto não obstante só ter sido instaurada em 21/02/1996, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto.

3. O tribunal recorrido decidiu haver caducidade do direito à impugnação.

Concretamente considera violado o disposto no art. 123º, n. 2, do CPT, que dispõe:

“Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de oito dias após a notificação”.

Ora, sendo inequívoco, face à matéria dada como provada, que a recorrente apresentou a sua impugnação judicial para além do prazo de oito dias após a notificação do despacho de indeferimento, a razão está aparentemente do lado do acórdão recorrido, quando refere que a impugnação foi apresentada para além do prazo legal. Isto, como é bom de ver, se for aplicável este normativo legal.

Mas será assim?

Atentemos primeiro que o recorrente não tem qualquer razão quando diz que a questão da caducidade já estava definitivamente decidida, com trânsito em julgado da respectiva decisão.

Mas não é assim.

Na verdade, a questão foi suscitada na 1ª instância pelo representante da Fazenda Pública.

O Mm. Juiz não se pronunciou sobre a questão, tendo a Fazenda Pública, que ficou vencida, suscitado de novo a questão perante o TCA, que decidiu no sentido por esta pretendido.

Neste aspecto não tem a recorrente qualquer razão.

Vejamos então a questão central.

Dispõe o n. 2 do art. 22º da Lei n. 1/87, de 6/1:

“As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal serão deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente”.

Anotemos primeiro que a lei fala em reclamação e impugnação, o que desde logo deixa uma dúvida, que é a de saber se estamos perante a reclamação graciosa a que alude o CPT.

É que se assim não for, já não tem aplicação o prazo de oito dias a que alude o n. 2 do art. 123º do CPT.

Estariamos assim perante um recurso ou uma impugnação, com prazos substancialmente mais dilatados, sendo então a presente impugnação tempestiva.

É realmente o art. 123º, n. 2, do CPT não tem aplicação no caso dos autos. Na verdade, esta disposição tem o seu campo de aplicação

circunscrito à impugnação judicial da reclamação graciosa decidida dentro da esfera de competência dos serviços integrados na Direcção Geral dos Impostos.

Na verdade, a reclamação graciosa a que se reporta o art. 123º, 2, do CPT, é a reclamação de que se ocupam os artºs. 95º a 101º do CPT, tendo por objecto actos tributários praticados pelos serviços integrados na Direcção-Geral dos Impostos.

Não é pois este o caminho a trilhar.

Não sendo esta a norma a aplicar, há que lançar mão do prazo legal da impugnação (90 dias), previsto no art. 123º, 1, do CPT.

Vale isto por dizer, que, face ao probatório, a recorrente apresentou a sua impugnação dentro do prazo legal.

Não há assim caducidade do seu direito de impugnação.

No sentido ora exposto, pode ver-se o acórdão deste STA de 8/11/2000 (recurso n. 25.043).

4. Quanto à questão de fundo.

Como é compreensível, tendo o tribunal recorrido conhecido da caducidade do direito de impugnar, que era uma questão prévia, não conheceu das restantes questões alegadamente suscitadas no recurso.

Na verdade, escreveu-se no acórdão recorrido:

“Sendo um prazo substantivo é peremptório e de caducidade, a qual agora se declara, com a consequente absolvição da Câmara Municipal do Porto do pedido, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões que se suscitavam”.

Assim sendo, e suposto que o TCA deixou de conhecer do objecto do recurso, impunha-se a remessa dos autos ao mesmo TCA, para conhecer do referido objecto - art. 762º, 2, do CPC.

Mas será que há questões que o TCA não conheceu? Será que não foi conhecido o objecto do recurso?

Para responder a esta pergunta, há que convocar as conclusões das alegações de recurso apresentadas pela então recorrente Câmara Municipal do Porto perante o TCA.

Que são do seguinte teor:

1. Não consta dos autos de impugnação ou do processo administrativo apenso a interposição de qualquer recurso hierárquico ou despacho de indeferimento proferido pelo Senhor Presidente da CMP.

2. Encontra-se inserto no processo administrativo apenso o aviso de recepção relativo à notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela impugnante que comprova ter esta sido notificada em 22 de Janeiro de 1996.

3. A impugnação, conforme conhece a impugnante no seu articulado de resposta à contestação de fls. 22 e 23, foi apresentada em juízo em 1 de Fevereiro de 1996.

4. Há, em consequência, erro de julgamento da matéria de facto dada como provada, susceptível de influir a decisão da causa.

5. É pacífico, na jurisprudência do STA, que o acto de liquidação que aplica norma inconstitucional, quando não violador do conteúdo essencial de um direito, padece do vício de violação de lei e é meramente anulável.

6. Ora, nos termos do disposto no n. 2 do art. 123º do CPT, vigente à data dos factos, “em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de oito dias após a notificação”.

7. O prazo, contado de acordo com o art. 279º do CC, terminava assim no dia 30 de Janeiro de 1996, pelo que a impugnação mostra-se extemporânea.

8. O referido prazo é peremptório, de caducidade e de conhecimento officioso do Tribunal.

Em função destas conclusões, logo vemos que a então recorrente, Câmara Municipal do Porto, suscita duas questões à apreciação do Tribunal de 2ª Instância: o erro no julgamento da matéria de facto (conclusões 1ª a 4ª) e a caducidade do direito de impugnar (conclusões 5ª a 8ª).

Apenas estas questões e mais nenhuma.

Ora, o Tribunal de recurso decidiu a primeira questão, alterando expressamente o probatório.

E, como vimos, decidiu a segunda questão, nos termos que acima se deixaram expostos.

Assim, e diferentemente do que diz o TCA, não há outras questões a apreciar.

Não há pois que ordenar a baixa dos autos ao TCA, considerando que não há outras questões a conhecer.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, mantendo-se na ordem jurídica a sentença de 1ª instância que julgou procedente a impugnação, com a inerente anulação do acto de liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Liquidação anulada. Juros indemnizatórios.

Sumário:

I — *A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artigo 145.º do CPPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para a sua defesa.*

II — *A ação para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da administração no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de anulação judicial do acto tributário de liquidação, em que não foi apreciado tal pedido na impugnação judicial.*

Processo n.º 13/06-30.

Recorrente: Maria Isabel Vasconcelos Porto Avides Moreira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria Isabel Vasconcelos Porto Avides Moreira, residente da Rua do Campo Alegre, nº 916, Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que rejeitou a acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, por não ser o meio processual adequado para que a Administração Fiscal fosse condenada a pagar-lhe os juros que peticionava, incorrendo, assim, em erro na forma de processo e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 65/68 que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo e, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública.

2ª Com a propositura desta acção, em que foi assim absolvida da instância a Fazenda Pública, visou a Autora/Recorrente obter o que não conseguiu antes, com a impugnação judicial/julgada procedente) e com o procedimento tributário (indeferido).

3ª A ora Recorrente, com efeito, impugnou a liquidação do imposto sucessório que lhe foi feita pela 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia (proc. 454) de que resultou o valor a pagar de Esc. 7.083.496\$/€35.332,33 (cfr. II – 9 e 10 supra).

4ª Pagou o imposto liquidado antes de apresentar a respectiva impugnação (cfr. II – 11 e 12 supra).

5ª Na petição de impugnação, pediu a Impugnante/Recorrente, expressamente, que fossem contados a seu favor os juros (ao tempo) previstos nos §§ 1º e 2º do (também ao tempo) CSISSD – cfr. II – 13 supra.

6ª Julgada procedente a impugnação e transitada em julgado a decisão, com a consequente obrigação de pagamento dos juros peticionados, a Impugnante/Recorrente não recebia nem o imposto anulado nem os juros que peticionou,

7ª pelo que requereu esses pagamentos à Repartição de Finanças competentes (cfr. II – 15 supra).

8ª Veio a receber, em restituição, o imposto pago a mais (Esc. 4.644.821\$/€23.168,27) e a recusa de pagamento dos juros (cfr. II – 18 supra).

9ª A utilização, no caso, da acção prevista no art. 145º do CPPT é, no entendimento da Recorrente, o meio processual adequado (e, no caso, o único a que podia recorrer) para lhe poder assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do seu direito a juros.

10ª A utilização desta acção (para reconhecimento de direitos) não pode já fazer-se hoje nos termos restritivos afirmados pela sentença sob recurso.

11ª A evolução verificada na lei e na doutrina (timidamente na jurisprudência) é claramente no sentido do alargamento do campo de aplicação da acção para o reconhecimento de direitos, por forma a dar cumprimento ao princípio constitucional do direito à protecção judicial efectiva, mediante a tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares (arts. 20º/1 e 2, 205º/1 e 2 e 268º/4 e 5 da CRP),

12ª pelo que, contrariamente ao decidido na sentença sob recurso, a utilização pela Recorrente da acção para o reconhecimento do seu direito não consubstancia erro na forma de processo.

13ª De resto, o recurso à acção do art. 145º do CPPT fê-lo a Recorrente na sequência da impugnação judicial que deduziu e que foi julgada procedente.

14ª A anulação da liquidação obteve-a a Recorrente mediante a utilização do meio próprio para o efeito – a impugnação judicial –, não se tendo socorrido para tal da acção para o reconhecimento do seu direito e sim, e tão-só, para assegurar a tutela efectiva e eficaz desse seu direito, que, sendo apto a tal, era o único meio de o realizar.

15ª Decidindo como decidiu, a sentença sob recurso não fez a melhor interpretação do art. 145º do CPPT, nomeadamente do seu nº 3 que interpretou restritivamente, em clara violação do art. 9º/1 do CC: e violou os arts. 20º/1, 205º/2 e 268º/a da CRP, privando a Recorrente da garantia que ali lhe é atribuída.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de “ser confirmado o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso”, já que o mesmo se sufraga em jurisprudência deste STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- Por sentença transitada em julgado, proferida no âmbito do processo de impugnação nº 37/94, que correu termos pelo 2º Juízo, 2ª Secção, do extinto Tribunal Tributário do Porto, em que era impugnante, além de outros, a ora A., foi julgada procedente a impugnação e anuladas parcialmente as liquidações de imposto sobre sucessões e doações em causa naqueles autos – cfr. doc. de fls. 21 a 23;

2- Na sentença identificada em 1 foi ainda declarado o seguinte: “Ora, o valor assim acrescentado não podia ser atendido na liquidação do imposto, tendo-o sido, incorreu-se em erro na determinação da matéria colectável, erro esse que fere a liquidação de ilegal idade a impor a sua anulação” - cfr. fls. 23 dos autos (último parágrafo, fl. 4 da referida sentença);

3- Em 18/5/1999, a A. requereu ao 1º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia a restituição do imposto anulado e pago, acrescido dos juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe eram devidas - cfr. doc. de fls. 24/26 dos autos;

4- Por despacho de 13/8/1999, proferido pelo Chefe de Finanças, foi determinada a “anulação do imposto sobre sucessões e doações na importância de 4.644.821\$00, liquidado no processo (...) e consequente restituição ao interessado (...) e relativamente ao pedido de juros foi decidido que “tendo ficado provado nos autos que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços, não tem aplicabilidade o citado preceito legal, pelo que indefiro a pretensão no que se refere à restituição de juros” - cfr. doc. de fls. 43 dos autos;

5- A presente acção deu entrada em Tribunal em 21/8/2003 - cfr. fls. 2 dos autos.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso foi já apreciada no acórdão desta Secção do STA de 6/10/05, in rec. nº 607/05, sendo as mesmas as conclusões, bem como a matéria de facto dada como provada, divergindo apenas quanto à identificação da recorrente, à numeração das páginas que se referem, bem como ao número da impugnação instaurada e respectivos valores que, por isso, vamos aqui seguir de perto, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Decidiu-se, então, naquele aresto que “a recorrente impugnou judicialmente uma liquidação de imposto sucessório, pedindo, além do mais, “os juros a que aludem os parágrafos 1º e 2º do art. 155º do CSISSD”, obtendo sentença que, por reconhecer a existência de “erro na determinação da matéria colectável (...) que fere a liquidação de ilegalidade”, a anulou parcialmente, sem nada decidir quanto ao pedido e juros que formulara.

Com esta sentença se conformou a impugnante, não reagindo contra a falta de apreciação do pedido de juros que formulara. Mas veio, mais tarde, a pedir à Administração “a restituição do imposto pago, com os juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe são devidas”.

A Administração devolveu o imposto correspondente à parte da liquidação anulada, mas, considerando “que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços”, entendeu não ser aplicável o parágrafo 1º do artigo 155º do Código do Imposto Municipal do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMISSD, pelo que recusou pagar juros.

Perante este circunstancialismo, a recorrente intentou a presente acção, pedindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, obtendo a sentença de que agora recorre, e que considerou, em súmula, haver erro na forma de processo, e inexistir a possibilidade de convalidação para outra forma processual adequada.

A questão a decidir é, pois, a de saber se, nas relatadas circunstâncias, a recorrente podia ou não utilizar a acção para reconhecimento de direito com vista à obtenção dos perseguidos juros indemnizatórios.

...Como se aponta na sentença..., a recorrente dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios.

Desde logo, e uma vez que peticionou esses juros na impugnação judicial, sem obter decisão do Tribunal de 1ª instância sobre tal matéria, podia ter arguido a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia sobre questão que o juiz tinha o dever de decidir.

Mas não o fez.

Podia, ainda assim, ter recorrido a juízo para obter a execução da sentença anulatória da liquidação, e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar juros indemnizatórios.

Também não o fez.

Podia ter recorrido contenciosamente do despacho a que se refere o ponto 4 da matéria de facto dada por provada na sentença.

Não o fez.

Optou por discutir a questão no âmbito administrativo (como, expressamente, reconhece na conclusão 2ª das suas alegações), recorrendo a juízo só quando concluiu que nada obtinha por essa via, escolhendo, então, o único meio processual que o tempo entretanto decorrido lhe não impedia - a acção para reconhecimento de direito.

À escolha da recorrente está subjacente uma concepção segundo a qual a acção para reconhecimento de direito tem cabimento quando, ainda que haja outros meios processuais mais específicos e adequados para obter a tutela jurídica de que carece o interessado, este já não está em tempo para deles lançar mão.

Só uma franja da doutrina, claramente minoritária, perflha esta concepção, que na jurisprudência não encontra eco.

É que a acção para reconhecimento de um direito está concebida como um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir os casos em que a lei não faculta instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legítimos do administrado, como se diz no acórdão desta Secção de 11 de Dezembro de 2002, proferido no recurso nº 46283, que refere, no mesmo sentido, da Secção do Contencioso Administrativo deste Tribunal, os arestos de 10 de Fevereiro de 2001, 27 de Julho de 2001, 10 de Julho de 2001 e 1 de Outubro de 2001, nos recursos nºs 46663, 46283, 47462 e 47063, respectivamente. Em sentido aproximado podem ainda ver-se, da Secção do Contencioso Tributário, os acórdãos de 29 de Janeiro de 2003 - recurso nº 1514/02 -, 12 de Fevereiro de 2003 - recurso nº 1516/02 -, 26 de Fevereiro de 2003 - recurso nº 1906/02 -, 12 de Março de 2003 - recurso nº 163/03 -, 26 de Março de 2003 - recurso nº 164/03 -, 2 de Julho 2003 - recurso nº 1905/02 -, 8 de Outubro de 2003 - recurso nº 525/03 -, 12 de Novembro de 2003 - recurso nº 1237/03 -, e 14 de Janeiro de 2004 - recurso nº 1698/04.

Apoiando-se em Vieira de Andrade, de que cita as Lições ao 3º ano 96/97, e em jurisprudência consubstanciada em arestos de 15 de Maio de 1997 - recurso nº 41922 -, 9 de Outubro de 1997 - recurso nº 38860 -, e 28 de Outubro de 1997 - recurso nº 41797 - (todos da Secção do Contencioso Administrativo), afirma o acórdão da mesma Secção de 12 de Outubro de 1999, proferido no recurso nº 35116, que no contencioso administrativo vigora o princípio da legalidade ou tipicidade dos meios processuais, pelo que havendo acto administrativo cuja impugnação assegure a plena tutela do direito ou interesse legalmente protegido não é admissível o recurso à acção para reconhecimento de direito. No mesmo pendor e, ainda da Secção do Contencioso Administrativo, vão os acórdãos de 14 de Maio de 1996 - recurso nº 38927 - e 6 de Outubro de 1999 - recurso nº 45015.

A Secção do Contencioso Tributário decidiu, em 6 de Outubro de 1999, no recurso nº 23747, que o deficiente que desconhece o seu direito à isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, consagrado no artigo 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não impugnando a liquidação que não contempla o benefício, não pode socorrer-se da acção para reconhecimento de direito, “uma vez que a impugnação é o modo mais eficaz e que mais garantias dá ao administrado para atacar a liquidação de IRS”.

Em caso mais próximo daquele que agora apreciamos julgou a mesma Secção que a acção para reconhecimento de direito não é meio processual idóneo para pedir juros indemnizatórios na sequência de anulação judicial da liquidação em impugnação em que tais juros não foram pedidos - acórdão de 17 de Abril de 2002, recurso nº 26470, citado, aliás, pela sentença recorrida.

Ora, este carácter de complementaridade instrumental da acção para reconhecimento de direito face aos restantes meios processuais, caracterizado pela esmagadora maioria da jurisprudência e comumente admitido pela doutrina, implica que dela só se possa lançar mão quando os outros meios processuais não dêem tutela plena, eficaz e efectiva ao direito ou interesse a defender.

Não está nessa circunstância, como se viu, o direito que a recorrente pretende fazer valer, pelo que a acção que intentou não pode ter sucesso.

... Nas conclusões 11^a e 15^a a recorrente defende que esta concepção, perfilhada pela sentença recorrida e acolhida, também, por este Tribunal de recurso, não é conforme “ao princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares”.

Também a esta questão deu resposta a nosso ver acertada a sentença recorrida, apoiando-se no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 435/98, de 16 de Julho.

Se o legislador constitucional exige que a lei ordinária preveja meios de reacção perante os tribunais contra todas as actuações da Administração lesivas de direitos ou interesses legalmente protegidos, já não impõe que a mesma lei coloque ao dispor dos administrados uma pluralidade de meios para esse fim. Deste modo, não há obstáculo constitucional a que o legislador ordinário tipifique os meios processuais que institui, prevendo um a que atribui complementaridade instrumental – ou seja, que pode ser usado quando os outros não dêem tutela bastante ao direito ou interesse em defesa. Longe de ofender o que está constitucionalmente garantido, o legislador ordinário, ao criar a acção para reconhecimento de direito com este carácter complementar, deu completa satisfação ao ditame da Constituição.

Em sentido aproximado podem ver-se os acórdãos de 5 de Junho de 2000 - recurso n.º 41915 - do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Tribunal e de 20 de Novembro de 2004 - recurso n.º 1579/03 - da mesma Secção”.

Neste sentido, pode, ainda, ver-se os acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal de 16/11/05, in rec. n.º 609/05 e de 18/1/06, in rec. n.º 1.152/05.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Interrupção. Suspensão. Código do Processo Tributário. Lei geral tributária.

Sumário:

- I — À sucessão de prazos de prescrição da obrigação tributária — artigos 34.º do Código de Processo Tributário e 48.º da lei geral tributária — aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil.*
- II — Nos termos daquelas primeiras disposições legais, os factores interruptivos da prescrição inutilizam todo o tempo anteriormente decorrido.*

III — Todavia, tal efeito interruptivo degenera-se em mera suspensão, reatando-se o curso do prazo de prescrição, se o processo estiver parado, por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano.

IV — Em tal hipótese, para cômputo do prazo prescricional, soma-se o tempo que decorreu após aquele ano, ao que tiver decorrido desde o início de tal prazo até à data da autuação do processo ou procedimento respectivo.

V — Tal é a consequência da cessação do efeito interruptivo, reconduzindo-se a situação a uma suspensão e reatamento do curso de prescrição.

Processo n.º 156/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Predicados — Organização e Instalação Comercial em Supermercados, L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que julgou extinta a instância, por inutilidade da lide, *ut* artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil, na impugnação judicial deduzida por Predicados – Organização e Instalação Comercial em Supermercados, Lda., contra a liquidação adicional de IVA relativo ao ano de 1992.

Fundamentou-se a decisão na prescrição da dívida por “já atingido” “o prazo de 10 anos previsto no Código de Processo Tributário”, prescrição “que aqui pode ser conhecida”, em vista do referido efeito, pelo que “despicienda se torna maior averiguação”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A) Foi violado o artigo 34/3 do CPT (actual artigo 49.º da Lei Geral Tributária)

B) Uma vez que, para além da impugnação, também a reclamação e a instauração da execução interrompem a prescrição, devendo considerar-se o prazo de prescrição da obrigação tributária interrompido logo desde 27/02/1996 – data de interposição da reclamação – sendo que, pelo menos até à data da dedução da impugnação judicial em 16/06/1998, quer o processo de reclamação, quer o processo de execução fiscal não estiveram parados, andaram normalmente, não se contando, nos termos do referido artigo 34/3 do CPT, para efeito da prescrição o período em que o processo andou normalmente.

Pelo que, com o mais que Vossas Excelências se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao recurso e em consequência ser revogada a decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo, dado o facto referido na dita conclusão b) – paragem do processo de execução fiscal -, “não [estar] contemplado na fundamentação da decisão impugnada”, pelo que “o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

- 1) A liquidação impugnada (n.º 95245888), respeita a IVA do ano de 1992, sob o n.º 96030854 (cfr. p.i., fls. 5 e 28 da recl. ap.);
- 2) A presente impugnação foi deduzida em 16/06/1998 (cfr. p.i.);
- 3) E nela desde 04/05/2001 a 17/12/2003 (sem causa imputável à impugnante), nenhum acto foi praticado (cfr. fls. 99-100);
- 4) Do que foi liquidado nada foi pago (cfr. fls. 106).

Vejamos, pois:

Quanto à incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo:

Este Tribunal é competente já que o referido na dita alínea b) das conclusões não integra matéria de facto – como acontecimento da vida real – mas acto processual de conhecimento oficioso do Tribunal, dada a natureza judicial – logo do processo de impugnação – mas também da própria execução fiscal: artigo 103.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Quanto ao mais:

A possibilidade de conhecimento da prescrição da dívida tributária, em processo de impugnação judicial, não como fundamento desta – pois que se não refere à legalidade da liquidação – mas em termos da dita inutilidade da lide, constitui jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, com eco na doutrina – Cfr., por todos, Jorge de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 4.ª edição, p. 494.

De modo que há que averiguar da respectiva existência, sendo que a sentença, nos referidos termos, se limitou a afirmar, sem mais, o decurso do prazo de dez anos previsto no Código de Processo Tributário (C.P.T.), considerando tornar-se “despicienda maior averiguação”, não chegando sequer a fazer a contagem do dito prazo.

Ora, dado estar em causa o IVA de 1992, é aplicável, nos autos, o artigo 34.º do C.P.T. que dispõe:

Artigo 34.º

(Prescrição das obrigações tributárias)

1 - A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2 - O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

A presente impugnação foi deduzida em 16 de Junho de 1998 e, nela, desde 4 de Maio de 2001 a 17 de Dezembro de 2003, nenhum acto foi praticado, “sem causa imputável à impugnante”.

O prazo de prescrição começou a correr a 1 de Janeiro de 1993 – artigo 34.º, n.º 2 – tendo, pois, o processo estado parado mais de um ano “por facto não imputável ao contribuinte” pelo que há que, nos termos do mesmo normativo, somar o tempo decorrido após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Assim, de 1 de Janeiro de 1993 até 16 de Junho de 1998 (autuação da impugnação), decorreram 5 anos, 5 meses e 15 dias, havendo, to-

avia, que ter em conta a suspensão do prazo derivada da Lei Mateus – artigo 5.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto – de 12 de Março de 1997 a 30 de Junho de 1997 (3 meses e 18 dias), pelo que o prazo efectivamente a considerar, decorrido até à data da autuação é de 5 anos, 1 mês e 3 dias.

Assim, para que a prescrição se consuma, ainda têm de decorrer, após 4 de Maio de 2002, 4 anos, 10 meses e 27 dias.

Ou seja: não se verificou, ainda, a dita prescrição.

A tal não obsta a redução do prazo de prescrição da Lei Geral Tributária – artigo 48.º -, já que, por força do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, é aplicável o dito prazo de 10 anos, uma vez que segundo a lei antiga – C.P.T. – faltava menos tempo para o prazo se completar.

Efectivamente, em 1 de Janeiro de 1999, segundo o C.P.T., faltavam apenas 4 anos, 10 meses e 27 dias para o prazo de prescrição se completar, sendo que a suspensão prescricional prevista no n.º 2 do artigo 34.º daquele código, o está igualmente no artigo 49.º, n.º 2, da L.G.T.

Certo que, como refere a Fazenda recorrente, para além da impugnação, também a reclamação e a instauração da execução anteriormente ocorridos interromperam a prescrição, logo em 27 de Fevereiro de 1996 – data da interposição da reclamação - sendo que, até à data da impugnação, eles não estiveram parados.

Mas tal não é relevante, por força do próprio mecanismo legal previsto no n.º 2 daquelas duas disposições legais que fazem cessar o efeito interruptivo no caso de paragem do processo de execução por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Quer dizer: esta paragem do processo provocou a inoperância daquelas anteriores interrupções.

Como referem Ruben Carvalho e Francisco Pardal, citando Manuel Andrade, face a idêntica disposição legal do Código de Processo das Contribuições e Impostos (artigo 27.º), a situação em causa “reconduz-se a uma suspensão e reatamento do curso da prescrição” – cfr. Código de Processo das Contribuições e Impostos anotado, 2.ª edição, pp. 182/183.

Em tal hipótese, e ao contrário do que acontece no Código Civil – artigo 326.º -, não começa a correr um novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente.

Uma vez que a lei faz cessar o efeito interruptivo, não se inutiliza o prazo já decorrido, procedendo-se à contagem do prazo em termos da dita suspensão e reatamento do prazo prescricional.

Como refere Benjamin Rodrigues, Problemas Fundamentais de Direito Tributário, p. 285, na dita hipótese, o efeito interruptivo – que, de outro modo, inutilizaria todo o tempo decorrido anteriormente – degenerou-se em simples suspensão por um ano.

Ou, de outro modo: aí, a interrupção da prescrição converte-se em mera suspensão.

Em conclusão: não tendo, ainda, decorrido o prazo prescricional, não se verifica a sentenciada extinção da instância por inutilidade da lide.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e devendo o processo de impugnação judicial seguir seus legais termos.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Emolumentos notariais. Escritura pública de compra e venda de imóvel. Conformidade com o direito comunitário.

Sumário:

A Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, protege a livre circulação de capitais, não incidindo as suas normas sobre uma situação em que está em causa a cobrança de emolumentos notariais a propósito de uma escritura de compra e venda de bens imóveis situados em Portugal outorgada por nacionais.

Processo n.º 184/06.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Prédios Privados — Imobiliária, S. 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 do Porto que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de emolumentos notariais deduzida por **PRÉDIOS PRIVADOS – IMOBILIÁRIA, S.A.**, com sede em Senhora da Hora, Matosinhos.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

Em causa no presente recurso está a conformidade das Tabelas de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo Decreto-Lei 397/83, de 2 de Novembro com a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, no que em particular respeita à inserção do acto cuja liquidação se impugna — **escritura de compra e venda de imóveis** — no âmbito de aplicação da mesma.

B.

Ora, a directiva tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

C.

Para o efeito, prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura.

D.

O artigo 3.º da Directiva enumera as sociedades de capitais a que se aplicam as disposições da mesma e o artigo 4.º estabelece o elenco de operações abrangidas no seu âmbito.

E.

Constitui erro na aplicação do direito de extensão do alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se inseriram no âmbito da Directiva em análise, o que sucedeu no presente processo. Não se enquadrando a compra e venda no âmbito da Directiva 69/335/CEE não foi desrespeitada qualquer norma de direito comunitário, nomeadamente a aludida Directiva.

F.

No mesmo sentido vai a jurisprudência do S.T.A., de acordo com a **qual a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E. no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no Processo C-19/99, ela visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à do mercado interno”**.

G.

É abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de excluir do âmbito da mencionada Directiva Comunitária as liquidações decorrentes de actos de compra e venda, como se verifica nos acórdãos proferidos em 11 de Dezembro de 2002, no processo 01058/02, em 12 de Março de 2003 no processo 01866/02, em 2 de Abril de 2003 no processo 091/03, em 7 de Maio de 2003 no processo 092/03, em 9 de Julho de 2003 no processo 01713/02 e em 25 de Maio de 2004 no processo 0206/04.

H.

No que respeita à fundamentação da sentença de que ora se recorre, remete a mesma para o conteúdo do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24/11/99, rec. n.º 22.915 que, concedendo provimento ao recurso interposto pela impugnante, revogou parcialmente o acórdão recorrido e anulou o acto de liquidação em causa.

I.

Sucedo, porém, que o acórdão invocado respeita a um acto societário, mais propriamente a uma **constituição de sociedade, e não a uma compra e venda**, conforme se pode verificar na matéria de facto dada como provada, pelo que a fundamentação então aduzida não tem aplicação ao caso ora em apreço.

Por todo o exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, absolvida a Ré do pedido, mantendo-se a liquidação de emolumentos impugnada».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, pois «uma escritura pública de compra e venda de imóvel não está incluída no âmbito da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.07.69».

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

2. Vem estabelecida a seguinte matéria de facto:

«1

Em 29/02/96, por ocasião da celebração da escritura de compra e venda de imóveis outorgada no 1º Cartório Notarial do Porto foi debitada à impugnante a soma de 7.225.860\$00, correspondente a “acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado;

2

este montante foi apurado através da aplicação do art.º 5º da “Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção do DL n.º 397/83, de 2 de Novembro».

3.1. Interveio a ora recorrente, na qualidade de adquirente, numa escritura de compra e venda de imóveis celebrada perante um notário que a propósito liquidou e cobrou os emolumentos impugnados.

Embora a impugnação desta liquidação assentasse, de acordo com a respectiva petição inicial, apenas, no fundamento da inconstitucionalidade orgânica e material da norma aplicada na liquidação, o Mm.º Juiz entendeu aguardar a pronúncia do Tribunal de Justiça das Comunidades suscitada em sede de reenvio prejudicial em outros processos. Todavia, na sentença, foi ignorada a questão atinente ao direito comunitário, sendo a impugnação julgada procedente por se ter entendido inconstitucionais as normas em que assentara a liquidação.

A fundamentação desta sentença não foi acolhida pelo Tribunal Constitucional, que determinou a sua reforma. Na sentença proferida em cumprimento do acórdão do Tribunal Constitucional decidiu-se que, não ocorrendo inconstitucionalidade das normas aplicadas pelo acto de liquidação, havia incompatibilidade entre elas e o direito comunitário, pelo que ainda desta vez a impugnação procedeu.

Mas também esta sentença não deve manter-se.

Com efeito, ela apoiou-se, designadamente, no acórdão de 24 de Novembro de 1999, no recurso n.º 22915 deste Tribunal. Acórdão que, todavia, lhe não dá o pretendido apoio, uma vez que no caso que apreciou os emolumentos não resultavam de uma escritura de compra e venda de imóvel.

3. 2. Na verdade, a jurisprudência firmada deste Tribunal não sustenta a doutrina perfilhada pela sentença impugnada.

Ao invés, tem-se entendido que a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais. Designadamente, quando esteja em causa a constituição e (ou) fusão de sociedades e modificações do seu capital.

Isto porque, como reafirmou o TJCE, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no processo n.º C-19/99, essa Directiva visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno”. Não protege, pois, outros valores que não a livre circulação de capitais, não querendo aplicar-se, por essa razão, a casos que se situam fora desse campo, como é do comércio de bens imóveis entre entidades nacionais de um mesmo Estado-membro.

Neste sentido decidiram, entre muitos, os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Dezembro de 2000, de 11 de Dezembro de 2002, de 12 de Março de 2003, de 7 de Maio de 2003 e de 25 de Maio de 2004, nos recursos n.ºs. 25545 e 1058/02, 1866/02, 92/03 e 206/04, respectivamente.

No nosso caso, estamos perante emolumentos notariais cobrados a propósito da celebração de uma escritura pública de compra e venda de imóveis, conforme resulta da matéria de facto que vem fixada, não cabendo, pois, confrontar a legislação nacional aplicada pelo acto de liquidação com aquele diploma comunitário.

É certo que a Directiva proíbe aos Estados-membros, além de impostos sobre as entradas de capitais, e “no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos”, a cobrança de “qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que (...) esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica” (sublinhado nosso).

Mas, ainda aqui, o que é vedado pela norma jurídica comunitária é a sujeição da pessoa colectiva a imposições cobradas a propósito de formalidades de que se faça depender o exercício da actividade, em consequência da sua forma jurídica. Como esclarece o TJCE (acórdão no processo C-206/99, de 21 de Junho de 2001), a apontada proibição “é justificada pelo facto de, embora certas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva”.

Procedem, 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, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando improcedente a impugnação judicial.

Custas a cargo da recorrida, mas só na 1ª instância.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Código de Processo Tributário. Correção da matéria colectável de IRC. Impugnação judicial. Princípio da impugnação unitária. Constitucionalidade.

Sumário:

I — De harmonia com o disposto no artigo 89.º do CPT, os actos de fixação da matéria tributável de IRC apenas podem ser impugnados contenciosamente de forma autónoma nos casos em que constituam o acto final do procedimento, por não haver lugar a liquidação de imposto.

II — O afastamento da possibilidade de impugnação autónoma de actos procedimentais que não sejam imediata e directamente lesivos por si mesmos não contende com a garantia constitucional do acesso ao direito.

Processo n.º 187/06-30.
 Recorrente: ESTAMPATEXIL — Estamparia Têxtil, L.ª
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ESTAMPATÊXIL – ESTAMPARIA TÊXTEL, LDA, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga impugnação judicial do acto da Direcção de Finanças de Braga que corrigiu o lucro tributável de I.R.C. relativo ao ano de 1990.

Por despacho do Meritíssimo Juiz, aquele Tribunal declarou-se incompetente em razão da matéria para conhecer da questão colocada.

Interposto recurso jurisdicional deste despacho, este Supremo Tribunal Administrativo veio a ordenar a ampliação da matéria de facto.

Baixando o processo ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, foi proferido novo despacho em que foi declarada a incompetência em razão da matéria para o conhecimento da questão colocada.

A impugnante interpôs novo recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo, que revogou o despacho recorrido.

Baixando os autos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, veio a ser proferida sentença, em que foi absolvida da instância a Fazenda Pública, por se ter entendido ser ilegal o meio processual utilizado.

A impugnante interpôs novo recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo a que foi negado provimento.

Novamente informada, a impugnante interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 – Veio o presente recurso interposto do, aliás, douto acórdão de fls. que, abstendo-se de conhecer do mérito da causa, negou provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida, considerando inimpugnável o acto recorrido.

2 – Com efeito, foi a recorrente notificada, pela Direcção Distrital de Finanças de Braga, da correcção do lucro tributável no exercício de 1990, da fixação da matéria colectável do exercício de 1990, do imposto e da derrama a pagar.

3 – Entendida a liquidação “como a aplicação de uma taxa a certo valor”, houve, efectivamente, na sequência da fixação da matéria tributária, uma verdadeira liquidação, pois, a Direcção Distrital de Finanças de Braga fez aplicar as taxas de IRC de 36,5% e da derrama de 10% ao valor da matéria colectável fixada, tendo procedido ao cálculo do imposto e derrama a pagar.

4 – Em face de tal notificação, deduziu a recorrente a competente reclamação relativamente à qual não houve qualquer decisão, pelo que, decorridos 90 dias e constatado o seu indeferimento tácito (artigo 125º do CPT), apresentou a competente impugnação judicial.

5 – A menção que é feita à impugnação do acto de revisão da matéria colectável na inicial deve-se apenas à circunstância de os actos

de alteração da matéria colectável e de liquidação serem praticamente simultâneos e consequentes – daí a sua notificação conjunta –, sendo o vício de violação da lei que impende sobre o primeiro a razão da invalidade do segundo.

6 – Assim, o acto efectivamente visado pela recorrente, quando entendida a petição não apenas numa perspectiva literal, mas antes numa interpretação causal, tendo em conta o real interesse da recorrente, é o acto da liquidação contido no despacho em causa, inquinado pela frontal violação da lei contida na decisão administrativa de revisão da matéria colectável.

7 – É que, de outro modo, sempre se deverá entender que a mesma liquidação nunca foi levada a cabo ou, pelo menos, notificada à recorrente, como consta do officio da Direcção Geral dos Impostos de fls. 189.

Sem Prescindir,

8 – Ainda que se considere que a recorrente foi tão só notificada do acto de fixação da matéria colectável, o que não se concebe, ainda assim o mesmo não deixa de ser judicialmente impugnável.

9 – A sobredita correcção, ainda que integre um acto preparatório do acto tributário, por ser dele destacável, deve ser impugnada contenciosa e autonomamente, sob pena do mesmo se consolidar na ordem jurídica como caso resolvido (vide: Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08/05/91, 06/05/98 e 28/01/98, publicados in www.dgsi.pt).

10 – Na vigência do Código de Processo Tributário, os actos em matéria tributária (como é o caso) são sempre impugnáveis, podendo o contribuinte usar uma de duas vias: ou interpõe recurso hierárquico e, da decisão deste recurso, impugnação judicial para os tribunais tributários de 1ª instância; ou requer a revisão dessas correcções (José Casalta Nabais, Direito Fiscal, pág. 288).

11 – Qualquer outra interpretação sempre retiraria sentido e utilidade ao preceituado no n.º 5 do referido artigo 112º do CIRC, visando tal normativo, tão só, evitar contradições de julgados entre a decisão da autoridade administrativa e qualquer decisão judicial.

12 – No mesmo registo, outro entendimento contenderia, ainda, com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 62º do ETAF – tido, ainda, como regime vigente para os processos que se encontrem pendentes à data da entrada em vigor da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.

13 – Do mesmo modo o acórdão recorrido, esbarrou na questão da lesividade do acto, procurando compaginar a sua interpretação das normas aplicáveis com a actual redacção do art. 268º n.º 4 da Constituição, simplesmente negando ao mesmo os seus efeitos externos.

14 – É que, nos termos do preceituado no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa exige-se apenas que o acto seja potencialmente lesivo para ser susceptível de recurso contencioso, sendo lesivo o acto que projecta os seus efeitos negativamente na esfera jurídica do administrado, violando direitos ou interesses deste legalmente protegidos,

15 – Ao que acresce o facto, indesmentível e confessado pela administração tributária no officio de fls. 189, de não existir outro fundamento para que a recorrida seja hoje alvo de execução fiscal (Proc. n.º 4200199491008633).

16 – Por último, como se lê da alínea a) do artigo 120º do CPT, constitui fundamento de impugnação judicial “qualquer ilegalidade”, aí incluindo-se aquelas que decorrem “de erro na avaliação ou determinação da matéria colectável, quer esta seja susceptível quer não de

impugnação autónoma “(Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, Código de Processo Tributário, Anotado, pág. 225).

17 – Viola, pois, o acórdão recorrido, os artigos 111.º e 112.º do CIRS, 118.º e 120.º do CPT, artigo 62.º, n.º 1, alínea c) do ETAF e n.º 4 do artigo 268.º da CRP, pelo que não pode o mesmo manter-se.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogar-se o, aliás, douto acórdão recorrido e substituir-se por outro em que se julgue o recurso inteiramente procedente, só assim se fazendo JUSTIÇA!

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

O art. 89.º do CPT consagrava o princípio da impugnação unitária só podendo, em regra, o acto de fixação da matéria colectável ser atacado na impugnação que se proponha quanto ao acto de liquidação, só podendo ser impugnável em si o acto de fixação que não der origem a liquidação de imposto.

Nesses termos, em sede de I.R.C., o artigo 111.º do CIRC previa a possibilidade de reclamar ou impugnar a liquidação (n.º 1);

A matéria colectável apenas poderia ser objecto de impugnação autónoma em casos em que não houvesse liquidação de IRC (n.º 3);

No caso sub judicio o acto impugnado foi o da “correção do rendimento tributável”, pedindo o recorrente expressamente a respectiva “anulação” pelo que a impugnação foi correctamente rejeitada;

A perda do direito à apreciação judicial da legalidade das decisões da Administração por incorrecta utilização dos meios e normas processuais não constitui qualquer violação das normas constitucionais;

O acesso ao direito é mediado pelo “direito à acção”, em termos definidos pelo legislador ordinário;

Não é objecto dos presentes autos (nem no STA, nem nas instâncias) a averiguação da existência da notificação da liquidação não podendo decorrer deles quaisquer efeitos na execução.

Não tem qualquer cabimento a apreciação da correção da execução fiscal para cobrança da dívida tributária respectiva.

Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

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

I. Nas conclusões das suas alegações de recurso a recorrente Estampatêxtil, vem alegar que:

A menção que é feita à impugnação do acto de revisão da matéria colectável na petição inicial deve-se apenas à circunstância de os actos de alteração da matéria colectável e de liquidação serem praticamente simultâneos e consequentes, sendo o vício de violação da lei que impende sobre o primeiro a razão da invalidade do segundo.

Assim, o acto efectivamente visado pela recorrente, quando entendida a petição não apenas numa perspectiva literal, mas antes numa interpretação causal, tendo em conta o real interesse da recorrente, é o acto da liquidação contido no despacho em causa, inquinado pela frontal violação da lei contida na decisão administrativa de revisão da matéria colectável.

Ainda que se considere que a recorrente foi tão só notificada do acto de fixação da matéria colectável o mesmo não deixa de ser judicialmente impugnável.

Na vigência do Código de Processo Tributário, os actos em matéria tributária são sempre impugnáveis, podendo o contribuinte usar uma de

duas vias: ou interpõe recurso hierárquico e, da decisão deste recurso, impugnação judicial para os tribunais tributários de 1.ª instância ou requer a revisão dessas correcções.

II. A nosso ver o recurso não merece provimento, já que o douto acórdão recorrido interpretou correctamente as normas legais em causa e, por isso, não merece qualquer censura.

Com efeito, atento o disposto no art.º 89.º do Código de Processo Tributário, o acto definido na petição inicial não é inimpugnável judicialmente.

Constitui o referido normativo uma concretização do princípio da impugnação unitária, nos termos do qual só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, e definindo os seus direitos e deveres – vide, neste sentido, Lei Geral Tributária, comentada e anotada, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, reimpressão, pág. 292, anotação 1.

Só assim não seria quando a fixação da matéria colectável não desse lugar à liquidação do imposto. Não ficava, no entanto, impedido o contribuinte de invocar qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria colectável ou a sua errónea quantificação. Tê-la-ia que fazer, no entanto, em reclamação ou impugnação do acto tributário de liquidação (n.º 2 do artigo 89.º do Código de Processo Tributário).

No caso em apreço e, conforme resulta do probatório fixado nas instâncias, a recorrente veio «deduzir impugnação judicial do acto da Direcção de Finanças de Braga que alterou o resultado tributável em termos de IRC, referente ao exercício de 1990, para 119 550 968\$00, por correção do lucro tributável para 166 908 468\$00», terminando a sua petição dizendo que «deve a presente impugnação ser julgada totalmente procedente, anulando-se a correção do rendimento tributável referente ao exercício de 1990» – vide petição inicial de fls. 2 a 5 e Acórdão recorrido a fls. 197 v.

Dúvidas não há, pois, sobre a intenção da impugnante que era efectivamente a de impugnar a alteração ao rendimento colectável efectuada pela Direcção de Finanças de Braga, intenção essa já manifestada na reclamação prévia apresentada naquela Direcção de Finanças e a que alude o ponto b) da matéria de facto provada.

Daí que não possa proceder a argumentação da recorrente no sentido de que a sua verdadeira intenção era impugnar a liquidação, já que não é essa a realidade que transparece dos autos.

Como igualmente não deverá proceder a argumentação que a recorrente parece querer retirar das disposições conjugadas dos arts. 120.º do Código de Processo Tributário e 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, no sentido de que os actos em matéria tributária são sempre impugnáveis e no sentido de que basta que o acto seja potencialmente lesivo para ser susceptível de recurso contencioso.

Com efeito, e como vem sido repetidamente afirmado pela nossa jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo, o condicionamento da via contenciosa de impugnação de actos subalternos ou interlocutórios é compatível com a Constituição, nomeadamente com a garantia constitucional da admissibilidade de impugnação contenciosa, insita no seu art. 268.º, n.º 4.

Tal garantia só sairia violada se tal apreciação contenciosa ficasse de todo inviabilizada, o que não é o caso.

Nestes termos somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmada a decisão sindicada,

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Impugnante mantendo a posição assumida nas alegações do recurso jurisdicional.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) No dia 18-8-1994, a ora recorrente, dirigindo-se ao Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga, veio «deduzir impugnação judicial do acto da Direcção de Finanças de Braga que alterou o resultado tributável em termos de I.R.C., referente ao exercício de 1990 para 119 550 968\$00, por correcção do lucro tributável para 166 908 468\$00», terminando a sua petição dizendo que «deve e a presente impugnação ser julgada totalmente procedente, anulando-se a correcção do rendimento tributável referente ao exercício de 1990» – cf. a petição inicial de fls. 2 a 6.

b) No dia 23-3-1994, a ora recorrente havia apresentado ao Director de Finanças de Braga um requerimento, em que «vem nos termos do artigo 111.º do Código do I.R.C., reclamar da correcção da matéria colectável do exercício de 1990», terminando por «solicitar a revisão da correcção efectuada» – cf. a informação oficial de fls. 18, e o documento de fls. 6.

c) O requerimento dito em b) foi objecto de apreciação pela Direcção de Serviços do IRC, em que, com a data de 13-10-94, se concluiu que «essa Direcção distrital de finanças procedeu correctamento» – cf. a informação oficial de fls. 104, e o documento de fls. 25 e 26.

3 – No acórdão recorrido entendeu-se que tal acto não é autonomamente impugnável, só podendo sê-lo no âmbito de impugnação judicial do acto de liquidação que se baseie em tal acto de correcção.

Ao caso dos autos aplica-se o regime do C.P.T., pois a impugnação foi apresentada na sua vigência.

O Código de Processo Tributário prevê o procedimento de revisão da matéria colectável nos seus arts. 84.º a 89.º.

Neste art. 89.º, na redacção inicial, vigente à data em que foi apresentada a impugnação, estabelecia-se o seguinte:

Artigo 89.º

Inimpugnabilidade autónoma das decisões das comissões

1 – O acto de fixação da matéria colectável não é susceptível de impugnação judicial autónoma, salvo se não der origem à liquidação de imposto.

2 – Na reclamação ou impugnação do acto tributário de liquidação, pode ser invocada qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria colectável ou a errónea quantificação desta.

A referência feita na parte final deste n.º 1 aos casos em que a fixação da matéria colectável não dá origem à liquidação de imposto reporta-se às situações em que esse acto de fixação é o acto final do procedimento (¹).

Este art. 89.º do C.P.T. adoptou, assim, o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual só o acto final do procedimento é contenciosamente impugnável.

Este princípio, no entanto, tem de comportar excepções no que concerne a actos que são imediatamente lesivos, por força do direito cons-

titucional de impugnação de todos os actos que lesem os particulares, assegurado pelo art. 268.º, n.º 4, da C.R.P., nas redacções de 1989 e posteriores.

É manifesto que o acto de correcção da matéria colectável, quando é fixado um valor positivo, não afecta, por si mesmo, a esfera jurídica do contribuinte, só podendo ter efeitos negativos sobre ele o acto de liquidação que, eventualmente, venha a ser praticado com base na fixação da matéria colectável.

Por isso, nada obsta, no caso, à aplicação daquela regra do art. 89.º, n.º 1.

Por outro lado, esta regra é reafirmada nos n.ºs 1 e 6 do art. 111.º do CIRC, nas redacções introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 138/92, de 17 de Julho, vigentes à data em foi apresentada a petição), em que se refere que «os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto poderão reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Processo Tributário» e que «as entidades referidas no n.º 1 poderão ainda reclamar e impugnar a matéria colectável que for determinada e que não dê origem a liquidação de IRC...».

O art. 112.º, n.º 5, do CIRC, em que se estabelece que «sempre que o contribuinte utilize o recurso previsto neste artigo, não poderá, em relação à matéria recorrida, socorrer-se dos meios de defesa previstos no artigo anterior», para além de não se reportar a correcções do tipo da referida nos autos (²) e não ter sido utilizado pela própria Impugnante (deduziu uma reclamação graciosa e não um recurso hierárquico para o Ministro das Finanças) não pode contender com as regras do CPT e do CIRC que se referiram, pois aquele n.º 5 faz parte da redacção inicial do CIRC e as do CPT e do art. 111.º têm redacções posteriores. Por isso, se houvesse incompatibilidade entre estas normas do CPT e do art. 111.º do CIRC e a daquele n.º 5 do art. 112.º (³), seria este n.º 5 que se teria de considerar revogado tacitamente (art. 7.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, o art. 62.º, n.º 1, alínea c), do ETAF de 1984, que estabelecia que «*competem aos tribunais tributários de 1.ª instância conhecer dos recursos dos actos preparatórios dos mencionados nas alíneas anteriores susceptíveis de impugnação judicial autónoma*», não impõe que todos os actos preparatórios sejam susceptíveis de serem impugnados autonomamente, apenas prevendo a competência para os apreciar nos casos em que na lei se preveja essa impugnabilidade autónoma, como, ressalta dos seus próprios termos. (⁴) Por isso, não pode com base nesta alínea c) concluir-se pela impugnabilidade dos actos de correcção da matéria colectável de IRC.

No que concerne aos arts. 118.º e 120.º do CPT, as referências que aí se fazem à impugnação dos actos tributários com fundamento em qualquer ilegalidade, inclusivamente errónea quantificação dos rendimentos, têm de ser interpretadas em consonância com o art.º 89.º que constitui uma norma especial sobre a matéria: isto é, aquela impugnação pode fazer-se autonomamente nos casos em que não houver lugar a liquidação de imposto e através de impugnação de acto de liquidação nos casos em que haja lugar a essa liquidação.

4 – Como é óbvio, a situação não se alteraria, a nível da lesividade do acto impugnado, na eventualidade de a administração tributária não ter vindo a notificar à Impugnante um acto de liquidação, praticado tendo

como pressuposto aquele acto de fixação da matéria colectável, pois, nesse caso, já não poderá vir a ser validamente praticado e notificado à Impugnante um acto de liquidação, por ter decorrido o prazo em que a administração tributária o poderia fazer (art. 33.º, n.º 1, do CPT).

Isto é, se nunca foi notificado à Impugnante qualquer acto de liquidação que tivesse por base o acto de fixação da matéria colectável, é seguro que já não poderá vir a ser praticado um acto de liquidação com efeitos na sua esfera jurídica, pelo que o acto impugnado, para além de não ter tido efeitos na sua esfera jurídica, não poderá já vir alguma vez a tê-los, mesmo indirectamente, através de um acto de liquidação que o tenha como pressuposto.

Por outro lado, se foi praticado um acto de liquidação e ele não foi notificado, a Impugnante pode opor-se à respectiva execução, ao abrigo da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT [equivalente à alínea n.º 1 do art. 286.º do CPT], pois «*os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados*» (art. 64.º, n.º 1, do CPT, cujo regime foi mantido pelo art. 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do CPPT).

Por isso, em nenhuma das situações equacionáveis, a impugnação directa do acto de fixação da matéria colectável é necessária para garantir a tutela judicial dos direitos da Impugnante.

Se, eventualmente, a Impugnante foi notificada de um acto de liquidação baseado no acto de fixação da matéria colectável, com a respectiva ordem de pagamento em determinado prazo, e não o impugnou ou não se opôs a execução fiscal baseada em acto de liquidação que não foi notificado anteriormente para pagamento voluntário da quantia liquidada, a si mesma terá de imputar a perda de acesso à tutela judicial, por não ter utilizado as faculdades previstas na lei para o efeito.

5 – O afastamento da possibilidade de impugnação autónoma de actos procedimentais não imediata e directamente lesivos por si mesmos não contende com a garantia constitucional do acesso ao direito, designadamente através da impugnação de actos administrativos, assegurado pelos arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP (nas redacções de 1989 e posteriores)

Com efeito, o acto procedimental de fixação da matéria colectável é impugnável mediatamente, através do acto de liquidação que vier a ser praticado, pelo que fica, desta forma, a possibilidade de controlar judicialmente a sua legalidade.

Por outro lado, se não vier a ser praticado um acto de liquidação, não pode ser reconhecida qualquer lesividade ao acto de fixação da matéria colectável, pelo que não há necessidade de reconhecer aos destinatários desses actos o direito de recorrerem aos tribunais para discutir a sua legalidade.

Assim, a inimpugnabilidade de actos procedimentais do tipo do acto de fixação da matéria colectável não constitui uma restrição do direito de impugnação contenciosa, pois aquele acto é susceptível de ser apreciado contenciosamente, nas situações em que pode ter qualquer interesse para o destinatário impugná-lo.

Trata-se, antes, de um condicionamento daquele direito à impugnação contenciosa, que se traduz em permitir o controle judicial da legalidade daqueles actos apenas quando ele pode ser necessário.

Este condicionamento não é proibido pela Constituição, como o não são outros como a sujeição a prazos ou a imposição regras processuais,

que em vez de restringirem o exercício do direito visam assegurá-lo eficazmente.

Como refere VIEIRA DE ANDRADE,

O exercício dos direitos fundamentais no espaço, no tempo e no modo, só será muitas vezes (inteiramente) eficaz se houver medidas concretas que desenvolvendo a norma constitucional, disciplinem o uso, previnam o conflito ou proíbam o abuso e a violação de direitos. Essa necessidade prática (que não se deve confundir com uma necessidade jurídica) é particularmente notória quando se trata de efectivar direitos em que predomina o aspecto institucional, mas pode ser referida à generalidade dos direitos fundamentais.

Nestes casos, as leis são leis regula(menta)doras (leis de organização), que organizam e disciplinam a «boa execução» dos preceitos constitucionais e que, com essa finalidade, disciplinam o uso, quando muito, estabelecer condicionamentos ao exercício dos direitos. A sua intenção não é restringir, mas, pelo contrário, assegurar praticamente e fortalecer o direito fundamental constitucionalmente declarado. (5)

6 – No caso em apreço, a Impugnante apresentou à administração tributária uma reclamação graciosa, relativa à correcção da matéria colectável.

Não tendo sido apreciada tal reclamação, apresentou impugnação judicial pedindo a anulação da «*correcção do rendimento tributável*», pelo que é inequívoco que pretendeu impugnar o acto de fixação e não um acto de liquidação que se tivesse baseado no acto de fixação referido.

Por outro lado, a notificação efectuada (junta pela Impugnante a fls. 76) não faz qualquer referência a um acto de liquidação, tendo apenas uma referência, a título de «observação» (é esse o significado evidente da abreviatura «OBS») ao imposto a pagar com base na matéria colectável fixada, que tem o perceptível alcance de informar a Impugnante do alcance da correcção efectuada.

Não há nessa notificação algo que possa ser entendido como uma notificação de acto de liquidação de IRC efectuado pelos serviços da administração tributária, que se consubstancia no cálculo do imposto acompanhado de uma ordem para pagamento da quantia liquidada, em prazo determinado (art. 87.º do CIRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 138/92, de 17 de Julho).

Por isso, não se pode entender que a Impugnante tenha impugnado um acto de liquidação com fundamento em erro na quantificação da matéria colectável.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Impugnante, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(5) É isso que sucede, designadamente, quando for fixada a matéria colectável num valor negativo, que é relevante para efeito de dedução de prejuízos nos anos posteriores, nos termos do art. 46.º do C.I.R.C., na redacção inicial, e quando à matéria colectável do ano a que se refere a fixação deverem ser abatidos prejuízos de anos anteriores, de valor superior.

(6) Como tem vindo a entender este Supremo Tribunal Administrativo, o art. 112.º do CIRC, ao referir-se a «correcções de natureza quantitativa» tem em vista as praticadas no uso de um poder discricionário ou margem de livre apreciação.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:
– de 5-2-1997, proferido no recurso n.º 21176, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14-5-99, página 391;

— de 23-9-1998, proferido no recurso n.º 21515, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 479, página 315, e no *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2453;

— do Pleno do S.T.A. de 20-9-2000, proferido no recurso n.º 20128, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 10-8-2001, página 167, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 499, página 167

— acórdão do S.T.A. de 14-2-2001, proferido no recurso n.º 25773, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 547.

(^o) E não há incompatibilidade por, como se disse, o art. 112.º se aplicar a situações distintas.

(^o) Essa impugnabilidade autónoma de actos preparatórios estava prevista, para a generalidade dos actos de correcção da matéria colectável praticados no âmbito dos impostos anteriores à reforma fiscal de 1988 (arts. 78.º do Código da Contribuição Industrial e 20.º do Código do Imposto Profissional, por exemplo).

(^o) Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, páginas 226-229.

Sobre a distinção entre restrição e condicionamento de direitos, podem ver-se os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 74/84 (publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 351, página 172, e 201/86 (publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, n.º 7, tomo II, página 933).

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Mútuo. Juros. Presunção. Escritura pública. Força probatória.

Sumário:

- I — *A presunção de que os contratos de mútuo vencem juros é ilidível.*
- II — *Beneficiando dessa presunção, a Administração Tributária não carece de demonstrar a percepção de tais juros.*
- III — *Não ilide essa presunção a escritura pública em que os contraentes, rectificando a inicial, declararam não serem devidos juros.*
- IV — *A força probatória plena da referida escritura não abarca as declarações prestadas pelos outorgantes perante o notário.*

Processo n.º 200/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Manuel Martins da Cunha e Helena Martins Rodrigues.

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

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1997 deduzida por **MANUEL MARTINS DA CUNHA e HELENA MARTINS RODRIGUES**, residentes em Meadela, Viana do Castelo.

Formula as seguintes conclusões:

1.

Os impugnantes, na qualidade de credores, e José Joaquim de Castro Lima Franco e mulher Maria da Conceição Rodrigues da Cunha Franco, na qualidade de devedores, por escritura pública de 19/12/1994, celebraram um contrato de mútuo, no montante de 35.000.000\$00, pelo prazo de dez anos, ao juro anual de 15% ao ano;

2.

Por escritura pública de 10/4/1996, os mesmos intervenientes rectificaram aquela escritura, declarando que o referido mútuo não vencia quaisquer juros;

3.

Nos termos do n.º 2 do art.º 7.º do CIRS, presume-se que os mútuos são remunerados, isto é, que vencem juros;

4.

A força probatória das referidas escrituras, como documentos autênticos, é exactamente igual e abrange apenas os factos praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, bem como os factos que aí são atestados com base nas percepções da entidade documentadora, nos termos do art.º 371, n.º 1 do C. Civil;

5.

A declaração feita pelos intervenientes na 2 escritura, no sentido de que o mútuo entre eles celebrado não vencia juros, não está abrangida pela força probatória dos documentos autênticos;

6.

Tal declaração não tem a virtualidade de afastar a presunção legal estabelecida no n.º 2 do artigo 7.º do CIRS nem é suficiente para considerar instalada a dúvida sobre a existência do facto tributário, isto é, sobre a remuneração ou não do mútuo aqui em causa;

7.

Considerando que a escritura celebrada a 10/4/1996, por ser um documento autêntico, faz prova plena dos factos dela constantes, inclusive que o capital mutuado pelos impugnantes não venceu juros, sem levar em conta a igual força probatória da escritura celebrada a 19/12/1994, o M.mo Juiz *a quo* não apreciou correctamente a prova produzida nos autos;

8.

Decidindo como decidiu, o M.mo Juiz violou o disposto nos arts 6.º n.º 1, al. a) e 7.º, n.º 2 do CIRS, 344.º, n.º 1, 342.º, n.º 3 e 371.º, n.º 1 do C. Civil».

1.2. Não há contra-alegações.

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

2. A matéria de facto que vem provada é a seguinte:

«1.

Em 19/12/1994, os Impugnantes celebraram uma escritura pública na qual declaram mutuar o capital de Esc.: 35.000.000\$00, o qual vencia juros de 15 % ao ano;

2.

Por escritura pública celebrada a 10/04/1996, foi rectificada a escritura celebrada em 19/12/1994, ficando a constar que o referido mútuo não vencia quaisquer juros;

3.

Relativamente aos anos fiscais de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, a Administração Fiscal (AF) procedeu a uma inspecção tributária aos Impugnantes tendo efectuado uma correcção aritmética à matéria colectável dos referidos anos;

4.

Em 22/09/2001 foi lançada a liquidação 5353701869, respeitante aos rendimentos em IRS do ano de 1997 e notificada aos Impugnantes».

3. Nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 5 do artigo 7.º do Código do IRS (CIRS) presume-se que os mútuos são remunerados, podendo a presunção ser ilidida com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos.

Estamos, pois, perante uma presunção legal que, todavia, pode ser afastada mediante prova em contrário.

De acordo com o artigo 350.º n.º 1 do Código Civil (CC), «quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz».

Como assim, o mútuo celebrado pelos recorridos em 19 de Dezembro de 1994 presume-se oneroso. Todavia, no caso, a presunção não chegava a operar, perante a declaração inserida no contrato, segundo a qual o capital vencia juros à taxa de 15% ao ano.

Quando, em 10 de Abril de 1996, foi rectificada a escritura pública, dela passando a constar que o mútuo não vencia juros, a presunção actuou, ou seja, apesar da declaração em contrário, a Administração pode presumir que o contrato é oneroso, e não tem de o demonstrar. É aos recorridos que cabe o ónus de provar a gratuidade do mútuo.

Ora, a verdade é que o não fizeram, deixando de pé a presunção a favor da Administração.

Com efeito, a escritura pública rectificada não prova que o contrato seja gratuito - apenas que os declarantes produziram essa afirmação perante o Notário. Como, antes, haviam proferido outra, de sinal oposto - que eram devidos juros pelo mutuário.

Isto porque «os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora» - artigo 371.º n.º 1 do CC.

No caso de escrituras públicas como aquela em que intervieram os recorridos, o facto praticado pela autoridade pública consiste na celebração do acto notarial. E os factos por ela percebidos são a comparação dos outorgantes, a sua identidade, e as declarações prestadas

- que estabelecem entre si o contrato com o conteúdo que afirmam perante o Notário.

Deste modo, não pode afirmar-se, como a sentença, que «a escritura pública faz prova plena dos factos dela constantes», e que «deveria a AF ter dito algo mais do que invocar uma presunção legal», competindo-lhe «alegar factos, concretizar e fundamentar a sua posição, apresentar provas concretas, designadamente do pagamento dos referidos juros».

Ao invés, a Administração, enquanto beneficiária da falada presunção, nada tinha que provar; e os recorridos, desfavorecidos pela mesma presunção, não a ilidiram, pois a rectificação à escritura não prova mais do que já se disse: que, na presença do oficial público, afirmaram não serem devidos juros.

Nem cabe invocar a dúvida de que trata o n.º 3 do artigo 341.º do CC sobre se o facto é constitutivo, impeditivo, modificativo ou extensivo do direito. A presunção estabelecida no CIRS vale para qualquer dos casos, e faz com que o facto presumido - a percepção de juros -, por isso que se presume, se dê por provado mesmo que prova não seja feita, possibilitando-se, apenas, a demonstração do contrário.

Prova que, não tendo, no nosso caso, sido feita, impedia o êxito da impugnação judicial.

Procedem, 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, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação judicial e mantendo o acto de liquidação.

Custas a cargo dos recorridos, mas só na 1.ª instância.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Alegações. Conclusões. Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal. Meio processual adequado. Convolação. Intempestividade.

Sumário:

Decidindo a sentença que a impugnação judicial intentada pelo interessado não era o meio processual adequado para obter deferimento da sua pretensão, e que estava impossibilitada a convolação para a forma de processo adequada — oposição à execução fiscal —, por ter caducado o direito à sua dedução, não ataca pertinentemente essa sentença, no respectivo recurso jurisdicional, o recorrente que, sem discutir a impropriedade do meio usado, se limita a defender que a impugnação judicial era tempestiva, já que a sentença recorrida não afirmou o contrário.

Processo n.º 233/06.
 Recorrente: Delfim Crispiano da Silva Faustino.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **DELFIN CRISPIANO DA SILVA FAUSTINO**, residente em Pombal, recorre do despacho da Mm.^a Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que rejeitou liminarmente a impugnação em que, com referência a execução fiscal que contra si revertera, pedia «que seja declarada nula o processo de reversão, por preterição de formalidades legais».

Formula as seguintes conclusões:

«1)

O impugnante foi citado em 03/02/2005 na qualidade de responsável subsidiário em processo de execução fiscal;

2)

O prazo para impugnação nos termos do artigo 102.º CPT terminava em 03/05/2005;

3)

O impugnante apresentou a sua petição dentro do prazo legal de 90 dias;

4)

A petição inicial do impugnante deverá ser admitida, revogando-se o despacho recorrido;

5)

Foram violadas as seguintes normas: artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Tributário.

Nestes termos e nos demais de direito deverá o despacho recorrido ser revogado e substituído por outro que admita liminarmente a petição inicial do impugnante».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.^o Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento. O recorrente não ataca eficazmente a decisão impugnada, a qual julgou ter havido erro na forma de processo insusceptível de emenda; ainda que de outro modo se julgue, o despacho fez boa interpretação e aplicação do direito, devendo subsistir.

2. É o seguinte o teor do despacho recorrido:

«Na sua petição inicial, o impugnante limita-se a discutir os pressupostos de que depende a reversão da dívida exequenda, fundamentos que, como constitui jurisprudência pacífica, são próprios do processo de oposição à execução fiscal e já não de impugnação.

Temos, assim, nulidade processual decorrente de erro na forma de processo que implica, necessariamente, a rejeição da presente impugnação.

É que o impugnante foi citado para a execução fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, em 03/02/2005, e o prazo de 30 dias de que dispunha para deduzir oposição, nos termos do disposto no Art. 203.º do CPPT, já estava esgotado em 18.04.2005, data em que foi apresentada a

petição de impugnação — razão pela qual não é possível a convalidação da presente petição em oposição à execução fiscal.

Face ao exposto, o tribunal rejeita liminarmente a presente impugnação.

(...))».

3. Como flui da respectiva transcrição, o despacho ora recorrido baseou-se em que houvera erro na forma de processo, por ter sido usada a impugnação judicial para «discutir os pressupostos de que depende reversão da dívida exequenda, fundamentos que, como constitui jurisprudência pacífica, são próprios do processo de oposição à execução fiscal e já não de impugnação».

E acrescentou que o erro era insusceptível de correção, porquanto a citação para a execução fiscal tivera lugar em «03/02/2005, e o prazo de 30 dias de que dispunha para deduzir oposição, nos termos do disposto no Art. 203.º do CPPT, já estava esgotado em 18.04.2005, data em que foi apresentada a petição de impugnação».

Contra a primeira parte desta decisão nada invoca o recorrente, ou seja, não afirma a inexistência de erro na forma de processo.

Contra a segunda parte do despacho também nada alega, pois não contesta que não estava em tempo, em 3 de Fevereiro de 2005, para deduzir oposição à execução.

É, pois, como afirma o Exm.^o Procurador-Geral Adjunto: o recorrente não ataca eficazmente a decisão impugnada.

Tudo o que faz é pugnar pela oportunidade da impugnação judicial que deduziu. Porém, o despacho recorrido não julgou o contrário; não foi por intempestividade que rejeitou liminarmente a petição de impugnação — foi porque, atento o pedido formulado e a causa de pedir que o suportava, o meio processual escolhido não era o próprio.

A intempestividade declarada pelo despacho recorrido refere-se, não à impugnação judicial apresentada pelo recorrente, mas à oposição à execução fiscal, forma processual para a qual o mesmo despacho ponderou aproveitar a petição, dizendo, a este propósito, ser impossível a convalidação, porque a petição fora apresentada depois de esgotado o prazo para deduzir oposição à execução fiscal.

Na verdade, são diversos os prazos para o interessado impugnar judicialmente e para se opor. Nos termos do disposto no artigo 102.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário — e não do Código de Processo Tributário invocado pelo recorrente, já que este diploma deixou de vigorar em 1 de Janeiro de 2000, sendo inaplicável ao caso — o prazo para a impugnação é de 90 dias, enquanto a oposição deve ser deduzida em 30 dias, de acordo com o artigo 203.º n.º 1 do dito Código de Procedimento e de Processo Tributário. Por isso é que, se, para impugnar, o recorrente estava em tempo, quando apresentou a sua petição, já o não estava para se opor.

Porém, a impugnação, embora tempestiva, não era meio processual idóneo para atingir o fim visado pelo agora recorrente.

Ora, os recursos jurisdicionais destinam-se a impugnar as decisões judiciais, pela invocação de fundamentos que, avaliados pelo tribunal de recurso, o levem a alterar ou anular o julgado da instância recorrida, como emerge do disposto nos artigos 676.º n.º 1 e 690.º do Código de Processo Civil. Esses fundamentos têm que ser invocados pelo recorrente nas alegações e conclusões (salvo aqueles cuja apreciação a lei imponha ao tribunal superior), sem o que o recurso não pode ter êxito.

É o que acontece no caso vertente em que, como se viu, o recorrente nada diz em discordância com o decidido, não aponta quaisquer razões que possam conduzir à pretendida revogação do despacho recorrido, antes se limitando a invocar a tempestividade da impugnação, sendo certo que afirmação de sinal contrário a não fez a decisão recorrida.

Deste jeito, o despacho fica incólume perante as conclusões das alegações pelo recorrente formuladas no recurso jurisdicional, assim improcedentes.

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

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006

Assunto:

Sigilo bancário. Sua derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Crime doloso em matéria tributária.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º: 451/06-30.

Recorrente: Ministério Público

Recorridos: Luís Martins da Silva e outra.

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

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

1. LUÍS MARTINS DA SILVA, e mulher, **MARIA VITÓRIA DOS SANTOS VARELA SILVA**, identificados nos autos, interpuseram recurso para o TAF de Loulé da decisão da Administração Tributária que determinou o acesso directo à sua informação bancária.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso procedente, anulando o despacho recorrido.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, tendo a Sr.ª Procuradora da República apresentado alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

I. Atenta a forma como se encontra redigida a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua

verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II. A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o acórdão do STA de 13/10/04 – Proc. n. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004, de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III. Dado que existem nos autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT.

IV. Violou assim a douda sentença recorrida o disposto na referida norma – art. 63º-B, n. 2, al. c) da LGT, na redacção introduzida pela Lei 30-G, de 29/12.

Contra-alegaram os recorridos, que finalizaram as respectivas alegações no seguinte quadro conclusivo:

A. No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário aos compradores, ora recorridos.

B. As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas aos compradores, ora recorridos, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C. Os compradores declararam toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declararam.

D. Na conduta dos compradores não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E. O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F. As notificações feitas aos compradores, ora recorridos, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G. A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e do n. 2 do art. 103º do RGIT, devendo ser mantida.

H. A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT e no n. 2 do art. 103º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I. Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não veio impugnada, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância – art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. Está em causa a interpretação da alínea c) do n. 2 do art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, de 29/12.

Disponha o citado normativo:

“2. A Administração tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

“... ”

“c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

E tudo está em saber se este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, ou se, para além dos crimes, também é aplicável às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Tudo está pois em saber se tal normativo se aplica apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

A questão foi abundantemente escarpelizada no acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1).

Este aresto, de que o ora relator é um dos subscritores, merece o nosso inteiro acolhimento. Por isso para ele remetemos, seguindo de perto, e sucintamente, a doutrina nele veiculada.

Vejamus então.

Importa desde logo notar que a interpretação que do preceito faz o recorrente (que tem aparentemente arrimo na literalidade do preceito) faria perder o sentido às alíneas a) e b) do mesmo preceito, na medida em que as situações aí descritas encontrariam também tradução na dita alínea c).

Ora, “não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário (citadas alíneas a) e b) e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais ... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação de sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos de avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à alínea c)”.

Nem se diga que o elemento literal leva necessariamente à conclusão de que tal preceito se reporta não só a crimes dolosos em matéria tributária, mas também a outras situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituem crime.

Para o recorrente é assim. No pressuposto óbvio de que a vírgula, que separa a primeira parte (crime doloso) da segunda (outras situações – que não crimes – gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado), tem realmente esse significado.

Mas a explicação, mesmo literal, é, e pode ser, outra. Ou seja: trata-se “de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial”.

Assim, temos uma expressão subordinante ou dominante (crime doloso em matéria tributária) exemplificando-se seguidamente os casos daí decorrentes, com subordinação necessária àquele.

Daí que o preceito, mesmo numa interpretação literal, deva ter um outro significado, a saber: “a derrogação do sigilo bancário é permitida quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações aí previstas”.

Acresce que a expressão “designadamente” contempla apenas e tão só todas as situações conexas com o crime doloso em matéria tributária. Como não pode deixar de ser.

Neste sentido podem ver-se Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in “*Lei Geral Tributária*”, Comentada e Anotada, Adenda à 2ª Edição, página 22). E, neste mesmo sentido, Casalta Nabais, “*Fiscalidade*”, n. 10, pág. 22.

Nem vale argumentar com a actual redacção do citado normativo, consagrada agora pela Lei n. 55-B/2004, de 31/12. Na verdade, e independentemente da interpretação de tal preceito, o regime aí previsto “só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor” – n. 9 do citado artigo. Não sendo manifestamente uma norma interpretativa não tem aplicação ao caso dos autos.

Movendo-se nestes parâmetros, a sentença recorrida não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(1) Vide *Apêndice ao DR de 6/7/2005*, fls. 1451 e ss.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos do disposto no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 550/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Octávio José da Silva Catraia e Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso que Octávio José da Silva Catraia, melhor identificado nos autos, interpôs do despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e contas bancárias de que é titular, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

I – Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63.ºB da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II – A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA, de 13/10/04- Proc. 950/04) veio a alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III – Dado que existem nos autos factos concretos indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo art.º 63.ºB n.º 2 al. c) da LGT.

IV – Violou assim a sentença recorrida o disposto na referida norma – art.º 63.ºB n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 28/12.

O recorrido não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

Não foram colhidos vistos, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. art.ºs 713.º, n.º 6 e 726.º do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste na interpretação que deve ser dada ao art.º 63.º-B, n.º 2, al. c) da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/00 de 29/12.

Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA no acórdão de 13/10/04, rec. n.º 950/04 que, não merecendo qualquer censura na sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Dispõe o preceito legal que “a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta... quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Magistrado recorrente, em defesa da sua tese, socorre-se, essencialmente, da interpretação literal da referida norma, que a parece favo-

recer, muito embora não pareça ser definitivamente determinante, como se verá.

“Na verdade a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão “facturas falsas”, separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar a) quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio “designadamente”, com a utilização de facturas falsas, e b) ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto de respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção copulativa “e” para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” – expressão subordinante ou dominante –, exemplificando-se depois – designadamente – com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de graves indícios da prática de crime doloso – isto no que se refere, como é óbvio, à dita al. c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações – cfr. arts. 87.º e segts. e 108.º e segts. do RGIT.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão a lei quis e bem excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental – art. 26.º, n.º 1 da CRP – justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. – se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada,

caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, *Fiscalidade*, nº 10, págs. 19 e segts..

Aliás, a tese da Fazenda Pública (leia-se Ministério Público) tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

... a interpretação que a A.F. faz daquele dispositivo legal dispensaria o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações. A fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas nem exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a A.F.; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art.63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, *LGT Anotada*, 2ª edição, em adenda, “...será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possa estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) ... não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexcionada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente”.

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, *Fiscalidade*, nº 10, pág. 22.”.

No mesmo sentido, podem ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 18/1/06, in rec. nº 2/06; de 19/4/06, in recs. nºs 276/06 e 279/06 e de 26/4/06, in recs. nºs 323/06 e 325/06.

4 – Por último, sempre acrescentaremos que não colhe o argumento que o Magistrado recorrente pretende retirar da nova redacção que foi dada ao preceito em apreciação pela Lei nº 55-B/04 de 31/12.

Na verdade, se o legislador sentiu a necessidade de individualizar cada uma das duas situações possíveis de derrogação do sigilo bancário (al. a) quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e al. b) quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado) isso só pode ser, agora, interpretado no sentido de que o pensamento legislativo anterior apontava para a exigência cumulativa das duas referidas situações.

Por outro lado, “há muito que estão em crise as teorias subjectivistas da interpretação jurídica encabeçadas por Heck: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador – mens legislatoris; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido – cfr. Baptista Machado, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63º-B – e que, porventura – estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos – comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. *Fiscalidade*, nº 21, pp. 124/125” (citado Acórdão de 19/4/06, in rec. nº 279/06).

Assim, no caso dos autos, não tendo o Director-Geral dos Impostos logrado demonstrar os pressupostos de facto que lhe permitiam decidir pela derrogação do sigilo bancário, designadamente a prática pelo recorrido de crime doloso em matéria tributária, a sentença recorrida não merece censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

IRC. Liquidação adicional. Nulidade da notificação. Recurso jurisdicional. STA. Insindicabilidade da matéria de facto. Artigo 722.º, n.º 2, do CPC.

Sumário:

- I — *A notificação da liquidação adicional, mesmo no domínio do CPT, deve conter a indicação do autor do acto.*
- II — *Nos termos do artigo 77.º do CIRC, na sua versão original (hoje artigo 91.º do CIRC) a liquidação adicional era da competência dos serviços centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI).*
- III — *Assim, se a notificação provém reconhecidamente da DGCI, deve entender-se que a notificação contém a indicação do autor do acto.*
- IV — *Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.*
- V — *Fixada a matéria de facto pelo Tribunal Central Administrativo, o Supremo Tribunal Administrativo tem de acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto, ou que fixe a força de determinado meio de prova — artigo 722.º, n.º 2, do CPC.*
- VI — *Saber se em determinado prédio urbano foram efectuadas obras de remodelação, sendo que do edifício original apenas se mantiveram inalterados o espaço e as paredes que delimitam o estabelecimento, é matéria de facto para cuja resposta a lei não fixa determinado meio de prova.*

Processo n.º 1029/05-30.

Recorrente: FETAL — Moda Internacional, 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. **FETAL – Moda Internacional, SA**, com sede em Alto do Vieiro, Parceiros, Leiria, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, a liquidação adicional de IRC.

O Mm. Juiz do TAF de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 26/4/2005, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este STA.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Em 26/07/1990, a recorrente transmitiu ao Banco Comercial Português, S.A. um estabelecimento comercial de modas e confecções instalado em quatro lojas sitas no Largo 5 do Outubro, Av. S. Francisco e na Av. Heróis de Angola, em Leiria,

2. Consta, designadamente, dessa escritura a seguinte declaração: “Que pela presente escritura e na prossecução dos fins sociais, trespassam ao Banco Comercial Português, S.A. (...) o mencionado estabelecimento instalado nas quatro mencionadas lojas, com todos móveis, utensílios e

mercadorias existentes no referido estabelecimento, incluindo o direito aos respectivos arrendamentos”.

3. Do preço referido na conclusão 1ª, 57.500.000\$00 referiam-se ao pagamento de imobilizado corpóreo que ficou no local trespassado, devidamente relevado sob o ponto de vista contabilístico.

4. Em 20/05/1991, a recorrente apresentou exposição ao Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, na qual pedia esclarecimentos relativamente ao tratamento fiscal mais adequado à mais valia apurada com o negócio identificado em 1 e 2 – referindo que tal mais valia fora integralmente reinvestida na aquisição de outro imobilizado corpóreo e incorpóreo.

5. Por Despacho do Senhor Subdirector-geral da DGCI, de 18/10/2001, foi sancionado o entendimento vertido a fls. 21 dos presentes autos, relativamente à questão referida no número anterior: foi *reconhecido o direito à exclusão da tributação da mais valia obtida na parte referente ao imobilizado incorpóreo*.

6. Na sequência deste Despacho, a recorrente deduziu, na declaração Mod. 22 - exercício de 1991 - no quadro 17, linha 36 - o valor correspondente à mais valia apurada com a alienação do activo imobilizado corpóreo atrás referida, totalmente reinvestida: 48.317.979\$00 (ponto 9. dos factos assentes - por reprodução de teor do apenso da reclamação graciosa).

7. Tal dedução não foi admitida pela Administração Fiscal, a qual emitiu liquidação adicional titulada pelo documento de fls.11, desconsiderando o valor de 48.317.979\$00 deduzido nos termos indicados no número anterior.

8. Para efeitos contabilísticos e fiscais, o conceito de «trespasse» não exige necessariamente a transmissão *in totum* da universalidade da actividade do estabelecimento comercial.

9. A transmissão da posição de locatário comercial consubstancia uma cessão de um bem do activo imobilizado incorpóreo.

10. E as obras e equipamentos efectuadas e implementados no estabelecimento comercial podem integrar bens do activo imobilizado corpóreo.

11. Nos termos do n.1 do art. 44º do Código do IRC, na redacção anterior à da Lei n. 71/93 de 26/11, goza de exclusão da tributação, na parte em que tenha influenciado as mais-valias e as menos valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo.

12. A matéria colectável em IRC é, em regra, determinada com base em declaração do contribuinte, sem prejuízo do seu controlo pela Administração Fiscal;

13. A contabilidade do contribuinte tem relevo ou “valor probatório”, nos termos do art. 78º do CPT dos dados e apuramentos dela decorrentes.

14. De harmonia com o disposto no art. 121º do CPT, cabe à Administração Fiscal, fora de toda a dúvida fundada, o ónus da prova material dos pressupostos da respectiva liquidação tributária;

15. Não se encontram provados nos autos quaisquer factos dos quais se possa extrair que o preço referido na conclusão 1ª foi pago a título de “indenização”.

16. O ponto 7. dos factos assentes não integra quaisquer factos – não sendo, assim, susceptível de fundamentar qualquer decisão.

17. À cautela, para o caso de assim não ser considerado por este Supremo Tribunal, requer que a matéria de tal ponto seja modificada dando-se por não provada (art. 722º, n. 2, última parte do CPC):

a) Por integrar declarações negociais que, nos termos da lei, carecem de ser celebradas por escrito – art. 7º do RAU e 220º *in fine* do C. Civil);

b) Por apreciar a prova de tais declarações sem terem sido junto aos autos o documento que as recolheu e sem serem ouvidos em confissão os respectivos declarantes, em ofensa da disposição expressa do art. 364º do C. Civil.

18. O único acto que titula a liquidação em análise e foi notificado a recorrente liquidação corresponde ao documento de fls. 11;

19. A falta de identificação do autor do acto e respectiva assinatura, demonstradas nesse acto, determinam a inexistência jurídica ou, pelo menos, a nulidade do acto tributário impugnado, não podendo o mesmo produzir quaisquer efeitos.

20. Nos termos conjugados dos artigos 134º, nºs 1 e 2, do CPA, 660º, n. 2 do CPC (aplicáveis *ex vi* do artº2º, alínea d) do CPPT), tais vícios são de conhecimento oficioso.

21. Ao interpretar-se o n. 2 do art. 36º do CPPT – e anteriormente o art. 64º, n. 2 do CPT considerando dispensáveis os elementos referidos na conclusão 18ª, estar-se-ia claramente a pôr em crise o princípio da legalidade e o da tutela jurisdicional efectiva, consagrados nos artºs. 20º, 266º e 268º, n. 1 da Constituição da República, pelo que tal interpretação seria inconstitucional.

22. Salvo o devido respeito, o Douro Acórdão recorrido viola e interpreta erradamente os artºs 20º e 44º, 1, do CIRC, 64º, n. 2, 78º e 121º do CPT; 123º, n. 1 do CPA; 220º e 364º do C. Civil; 7º do RAU e artºs 20º, 266º e 268º, n. 1 da Constituição da República Portuguesa.

23. Deveria ter interpretado e aplicado tais normativos, por forma a declarar conforme anteriores conclusões 1ª a 20ª;

24. Deve, por isso, ser revogado e substituído por outro que declare procedente a impugnação deduzida pela recorrente e declare procedente a impugnação judicial, anulando-se a liquidação impugnada.

Contra-alegou a Fazenda Pública, que finalizou as suas conclusões no seguinte quadro conclusivo:

➤ A matéria de facto assente e que serviu de base à decisão recorrida foi a que o tribunal de 1ª instância fixara com base em todos os elementos trazidos ao seu conhecimento;

➤ O TACS confirmou a matéria de facto e a interpretação dela feita pelo Tribunal de 1ª instância, reconhecendo que os factos apontavam para a inexistência de trespasse entre a Fetal e o BCP existindo antes, sob a referida designação, uma concessão de indemnização, por parte do BCP à ora recorrente, para que esta denunciasses voluntariamente um arrendamento de instalações pretendidas por aquela instituição;

➤ Fixada a matéria de facto nos termos acima descritos, o STA não tem competência para proceder à respectiva reanálise;

➤ Quanto ao documento de notificação de liquidação preenche os requisitos legais, não sendo susceptível de inquirar a liquidação;

➤ A sugestão da recorrente de que terá sido prejudicada quanto à tutela jurisdicional parece não ter um mínimo de aderência à realidade.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1. Com data de 20 de Maio de 1991, a impugnante expôs ao Exmo. SEAF o que consta da cópia de fls. 16 e ss. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. Nessa exposição, a impugnante informava ter trespasado o seu estabelecimento sito na Av. Heróis de Angola, n. 14, em Leiria, pela quantia de 77 500.000\$ pelo que não lhe parecia razoável que a mais valia obtida no trespasse transmitido seja sujeita a IRC sem a possibilidade da compensação do incentivo ao reinvestimento do artigo 44 do Código do IRC.

3. A escritura de trespasse (cópia) é a que consta de fls. 33 do apenso de reclamação graciosa, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

4. Consta designadamente dessa escritura a seguinte declaração: “Que pela presente escritura e na prossecução dos fins sociais, trespasam ao Banco Comercial Português, S. A. (...) o mencionado estabelecimento instalado das quatro mencionadas lojas, com todos os móveis, utensílios e mercadorias existentes no referido estabelecimento, incluindo o direito aos respectivos arrendamentos...”

5. Na sequência do “trespasse” mencionado, a reclamante rescindiu o contrato de arrendamento, tendo por sua vez, o «trespasado» celebrado novo contrato de arrendamento com o proprietário;

6. As mercadorias em existência no estabelecimento não foram transmitidas para o «trespasário», tendo sido transferidas para os armazéns da reclamante, com vista à sua posterior comercialização através de outros estabelecimentos da mesma.

7. Na sequência do «trespasse», o «trespasado» efectuou obras de remodelação para adaptação do estabelecimento à sua actividade bancária, sendo que bens do imobilizado corpóreo, discriminados no auto de entrega, praticamente nada ficou, não sendo identificável senão o espaço e as paredes que delimitam o estabelecimento.

8. Com data de 25/10/1991 foi oficiado à impugnante o que consta de fls. 20, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

9. A impugnante apresentou reclamação graciosa, nos termos que constam de fls. 2 e ss. do apenso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido, expondo, no essencial, os factos que articulou nesta doughta petição Inicial.

10. Tal reclamação foi indeferida como consta do despacho de fls. 43 do apenso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3. São duas as questões trazidas pelo recorrente à apreciação deste Supremo Tribunal: erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais e inexistência (ou, pelo menos, nulidade) do acto tributário.

Apreciemos cada questão de per si, começando obviamente por apreciar esta segunda questão que, a proceder, prejudicará a primeira – art. 124º, 1, do CPPT.

Vejamos então.

3.1. A primeira questão a apreciar diz respeito, como vimos, à alegada inexistência, ou, ao menos, nulidade do acto tributário, que se consubstancia na falta de identificação do autor do acto e respectiva assinatura.

Refira-se desde já que esta questão não foi suscitada na petição inicial.

Assim, e a menos que seja de conhecimento officioso, dela não poderá conhecer este Supremo Tribunal.

E será de conhecimento officioso se realmente gerar, como alega a recorrente, a inexistência do acto ou a sua nulidade.

Refira-se desde já que o acto não é inexistente. Seria inexistente se não houvesse sequer a materialidade do acto, mas apenas a sua aparência.

Não é o caso.

Há realmente um acto tributário.

Se é nulo ou não é questão a apreciar posteriormente.

Vejamos então.

Será que o autor do acto tributário não está identificado?

A resposta ser-nos-á dada pelo documento de fls. 11.

O recorrido limita-se a dizer que o documento de notificação da liquidação preenche os requisitos legais, que, no seu entender estão vazados no DL n. 275-A/93, de 9/8 e Portaria n. 1411/95, de 24/11 (que se limita a concretizar aquele). Entendimento esse sufragado no acórdão recorrido.

Será assim?

Vejamos a lei.

Aquele Dec.-Lei regula o Regime de Tesouraria do Estado, definindo o art. 9º o que é o documento único de cobrança, dele devendo constar nomeadamente (n. 3), os seguintes elementos (organismo/serviço processador; período a que respeita, número atribuído ao documento, identificação da entidade devedora, incluindo número de identificação fiscal, natureza da receita, montante da receita e data limite de pagamento).

E olhando para o documento respectivo, logo constatamos que o mesmo contém todos os elementos atrás referidos.

Mas é evidente que não basta a indicação de tais elementos para resolver a questão, não a esgotando.

Não é isso que está em causa.

Na verdade, estamos perante o documento que contém a notificação da liquidação, havendo que atender a outros elementos legais, para aferir da conformidade desse documento com a lei.

Estamos, como é bom de ver, perante o acto de notificação da liquidação.

Impõe-se assim saber qual o conteúdo legal deste acto.

Disponha o art. 64º, n. 2, do CPT (aplicável à data):

“As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

Este artigo tem tradução integral, no art. 36º, n. 2, do CPPT.

Comentando este último artigo, escreve Jorge de Sousa (CPPT, anotado, 4ª Edição, pág. 209):

“Nos casos em que falta a indicação do autor do acto, do seu sentido e da sua data, bem como a indicação de o acto ter sido praticado no uso de delegação ou subdelegação de poderes, se for o caso, o acto de notificação será nulo (art. 39º, n. 8, deste Código), pelo que não produzirá quaisquer efeitos jurídicos, devendo conhecer-se desse vício officiosamente (artºs. 134º, nºs. 1 e 2, do CPA)”.

E realmente o art. 39º, n. 8 do CPPT fulmina com nulidade o acto de notificação a que falte a indicação do autor do acto.

Dispõe este preceito:

“O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data”.

Este artigo corresponde ao art. 66º do CPT, que não contém, porém, uma disposição idêntica a este número 8.

O CPA contém uma disposição semelhante àquela (art. 68º, 1, b) do CPA) que refere que “da notificação devem constar ... a identificação do procedimento administrativo, incluindo a indicação do autor do acto...”.

Que consequências?

Reconhece-se que este STA já considerou que, “relativamente aos actos de massa”, como é o caso das liquidações de impostos efectuadas pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, não se deve exigir o mesmo rigor formal que se deve exigir dos outros actos administrativos que se destinam a situações específicas individualizadas, tendo considerado válido um acto de liquidação em que não estava individualizado o autor do acto, mas estava identificado o serviço daquela Direcção-Geral que o praticara (1).

Porém, não é este o caso dos autos.

Na verdade, estamos aqui perante uma liquidação adicional, subsequente a uma correcção do resultado do lucro tributável e ao despacho de indeferimento de uma reclamação graciosa.

O que é coisa diversa da hipótese contemplada naquele aresto.

Daí que a solução adoptada para tais situações não possa ser transportada para aqui.

Mas a solução a encontrar pode radicar numa outra perspectiva.

Na verdade, a liquidação de IRC é efectuada pelo contribuinte ou pela Direcção Geral (vide art. 82º do CIRC).

E a liquidação adicional é feita pela Direcção-Geral dos Impostos “quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, em virtude da correcção efectuada ... ou de fixação do lucro tributável por métodos indirectos, imposto superior ao liquidado” – art. 91º, 1, do CIRC.

E o n. 2 do mesmo artigo, bem como o art. 92º do CIRC referem que a competência para as liquidações previstas nesses normativos é da Direcção Geral.

E estas disposições tinham tradução na versão original do CIRC – vide, a propósito, o art. 70º onde se estatuiu que a liquidação de IRC será efectuada pelo próprio contribuinte (al. a) ou pelos serviços centrais da DGCI (al. b), bem como o art. 77º, que, sob a epígrafe “liquidação adicional”, determinava que “os serviços referidos no artigo 70º deverão proceder a liquidação adicional quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, em virtude de correcção efectuada ... ou de fixação do lucro tributável por métodos indiciários, imposto superior ao liquidado.

E o n. 2 do mesmo artigo, bem como o art. 78º do CIRC, dessa primitiva versão, referiam que a competência para as liquidações previstas nesses normativos é da Direcção Geral.

Podemos então dizer que o autor do acto está identificado. No caso, a própria Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Ora, da notificação referida consta essa proveniência e autoria, a saber: a Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Assim sendo, não ocorre a nulidade invocada, pelo que improcedem as conclusões 18ª a 21ª das alegações de recurso.

3.2. O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais.

O recorrente começa por questionar o probatório.

Na verdade, refere ele, desde logo, que o ponto 7 dos factos assentes não integra quaisquer factos – não sendo, assim, susceptível de fundamentar qualquer decisão.

É do seguinte teor tal ponto:

“Na sequência do «trespasse», o «trespasado» efectuou obras de remodelação para adaptação do estabelecimento à sua actividade bancária, sendo que bens do imobilizado corpóreo, discriminados no auto de entrega, praticamente nada ficou, não sendo identificável senão o espaço e as paredes que delimitam o estabelecimento”.

De uma simples leitura deste passo do probatório, é óbvio que aqui estão vertidos factos, ao ser referido que foram efectuadas obras de remodelação, sendo que do edifício original apenas se mantiveram inalterados o espaço e as paredes que delimitam o estabelecimento.

O ponto 17 das conclusões das alegações de recurso não pode pois ser atendido.

Mas a recorrente quer mais. Pretende que, a não se aceitar o vertido na dita conclusão 17ª, a matéria desse ponto 7 do probatório seja modificada, dando-se como não provada.

E o recorrente estriba o seu pedido no n. 2 do art. 722º do CPC, que dispõe o seguinte:

“O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

O recorrente arrima-se à última parte desta disposição legal, para que seja alterada a matéria de facto fixada no dito ponto 7, que, a seu ver, deve ser dada como não provada.

E aqui a razão estará do lado do recorrente, se realmente houver violação das normas legais invocadas, concretamente – art. 7º do RAU, art. 220º *in fine* do C. Civil) e art. 364º do C. Civil.

Aquela primeira disposição tem a ver com a forma dos contratos de arrendamento; a segunda com a inobservância da forma legal; e a terceira com a exigência legal de documento escrito.

Ora, como é bom de ver, e diferentemente do que a recorrente alega, as disposições citadas não têm como consequência, no caso concreto, a vinculação de prova.

É óbvio que saber se foram ou não feitas obras de beneficiação, e se o espaço, por força das obras, foi alterado, nada tem a ver com as disposições citadas.

Vale isto por dizer, citando as palavras da lei, que para prova destes factos não se exige a espécie de prova invocada, nem a lei fixa, no caso, a força de determinado meio de prova.

Refere ainda a recorrente que “de harmonia com o disposto no art. 121º do CPT, cabe à Administração Fiscal, fora de toda a dúvida fundada, o ónus da prova material dos pressupostos da respectiva liquidação tributária”, sendo que “não se encontram provados nos autos quaisquer factos dos quais se possa extrair que o preço referido na conclusão 1ª foi pago a título de indemnização”.

Vejamos.

Disponha o n. 1 do citado artigo 121º do CPT:

“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paião (2):

“...afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo administrativo tributário, que a *fundada dúvida sobre a existência do facto tributário* deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

“É a consagração do princípio de que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

“O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

“A *prova produzida* de que há-de resultar a *fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário* há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

“Com efeito, os juízes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao *apuramento da verdade* (art. 40º, n. 1).

“A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se *fundada*, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

“Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a *existência e quantificação do facto tributário*.

“Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

“Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida”.

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

Porém, face ao probatório, diremos que nem sequer se põe o problema da fundada dúvida, que, assentamos, há-de ser aferida em função da matéria de facto fixada.

Conexionada, porém, com esta, e situando-se até antes dela, está a questão da repartição do ónus de prova.

Porém, a recorrente não coloca a questão nesta sede. Pelo que não há que apreciar este ponto, que não foi questionado. Ou seja, saber se o tribunal decidiu mal, por não atentar à questão da repartição do ónus de prova, é ponto que este Tribunal não pode já sindicar, pois a recorrente não diz que, para chegar a tal conclusão, o Tribunal recorrido violou o princípio da repartição do ónus de prova.

Daqui não há que sair.

Demais que, como é sabido, a questão de saber se há ou não dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário situa-se ainda no domínio da matéria de facto, ou seja, subtraída à sindicância deste Supremo Tribunal.

Não há assim que alterar a matéria de facto.

Esta questão, suscitada pela recorrente (conclusões 1ª a 17ª das alegações de recurso), não pode ser resolvida segundo a perspectiva jurídica por si avançada.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Acórdão de 22/11/2000 (rec. n. 25389)

(²) Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 275 e ss.

Acórdão de 31 de Maio de 2006.

Assunto:

Conceito de lapso manifesto. Conceito de autoliquidação. Conceito de orientações genéricas.

Sumário:

- I — Para efeitos de reforma do acórdão, entende-se por lapso manifesto, nos termos do artigo 669.º, n.º 2, do CPC, um «engano» do tribunal, um erro grosseiro, clamoroso, evidente, ostensivo, que com facilidade se nota. É diferente de erro de julgamento, de errada interpretação ou aplicação da lei ou de incorrecta apreciação da realidade;*
- II — Autoliquidação é a que é feita pelos particulares, por contraposição à que é feita pela Administração Tributária;*
- III — Orientações genéricas, para efeitos do disposto no artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem — mediante interpretação ou integração — entender-se as normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar.*
- IV — Uma portaria é um acto normativo de eficácia externa e não uma orientação genérica.*

Processo n.º 26622/01-30.

Recorrente: Sonae Participações Financeiras, SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1º Relatório

Com base na ocorrência de lapso manifesto do acórdão de fls. 380 a 386 na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos (sobre o conceito fiscal de autoliquidação) e por constarem do processo documentos ou quaisquer elementos (uma Portaria) que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que este STA, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração, veio a recorrida SONAE PARTICIPAÇÕES FINANCEIRAS, SGPS, SA, com sede no Lugar de Espido, Via Norte, freguesia e município da Maia, requerer a reforma do acórdão, a fim de se julgar improcedente a questão prévia suscitada e se conhecer do objecto do recurso.

A Fazenda Pública respondeu ao requerimento e sustentou o seu indeferimento.

O Mº Pº emitiu duto parecer, nos termos do qual deve ser indeferido o pedido de reforma do acórdão.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

2º Fundamentos

Importa começar pela verificação, ou não, dos pressupostos do requerimento de reforma do acórdão.

Nos termos do artº 669, nº 2, als. a) e b), do CPC, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

A questão da reforma da sentença por lapso manifesto foi discutida na sessão de 28.1.1986, da Comissão de Revisão do Código do Processo Civil e nas sessões posteriores. Foi dos preceitos mais discutidos na reforma do processo civil.

Foi o Conselheiro CAMPOS COSTA o “pai” dessa novidade introduzida no nosso processo civil. Ele tinha em vista a possibilidade de reforma da sentença “em caso de pequenos lapsos” (cfr. BMJ 382, pág. 119).

O Prof. ANTUNES VARELA, presidente da Comissão, entendeu essa proposta como destinada a “corrigir enganos” verificados em pontos sobre os quais as partes se não pronunciaram e desde que não tenha sido fundamentada a decisão do juiz (BMJ 383, pág. 124).

De seguida o Conselheiro CAMPOS COSTA esclareceu a sua novidade dizendo que o juiz que tomou uma decisão apenas a possa reformar em termos limitados, sem que haja qualquer distinção entre sentenças relativas ao mérito da causa ou à relação processual (BMJ 383, pág. 125).

Na sessão de 8.4.1986, e Conselheiro MANSO PRETO sustentou que a proposta “pode vir a ser pretexto para abusos” (BMJ 386, pág. 6).

Quem lutou denodadamente contra esta novidade foi e Dr. HERCULANO ESTEVES, pois, para ele, “seja evidente ou não, o erro judiciário é sempre um erro. É o meio adequado à reacção contra um lapso do juiz é o recurso extraordinário” (cfr. BMJ 386, pág. 9).

A terminar, o Conselheiro MANSO PRETO sustentou que “a amplitude da possibilidade de reforma não deve ser exagerada, sob pena de vir a facilitar a dedução de incidentes pelas partes com o único objectivo de atrasar a formação de caso julgado” (cfr. BMJ 386, pág. 17).

Esta novidade do processo civil português foi admitida pelo Decreto-Lei nº 329/95, de 12 de Dezembro, em cujo preâmbulo se disse que a mesma se permite “embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório”. Nesse diploma, o artº 669 do CPC referia que, do lapso manifesto, tinha de ter resultado uma sentença “proferida com violação de lei expressa”, mas esta expressão foi eliminada pelo Decreto-Lei nº 180/96, de 25 do Setembro.

O resultado de todo este labor legislativo foi que a al. a) exige, para haver reforma da sentença, que tenha havido “manifesto lapso”, enquanto que a al. b) exige ter havido “lapso manifesto”.

Interpretando a norma, o Prof. LEBRE DE FREITAS e outros, no CPC Anotado, vol. 2º, pág. 674, sustentam que ocorre lapso manifesto “quando o juiz aplique uma norma revogada, omite aplicar norma existente, qualifique os factos com ofensa de conceitos ou princípios elementares de direito, não repare que está feita a prova documental de certo facto ou de outro modo incorra em erro grosseiro que determine a decisão por ele tomada”.

Ora, lendo o requerimento da SONAE, vemos que o distinto advogado dele subscritor discorda da interpretação que foi feita no acórdão, mas não descobre nele um “lapso manifesto” ou um erro grosseiro. Como muito bem diz o M^ºP^º no seu parecer, não enferma o acórdão de lapso manifesto, pelo que não é caso de pedido de reforma.

Para sustentar que há um lapso manifesto, a requerente refere que o estudo que serviu de base ao acórdão - A Autoliquidação do Dr. LOURENÇO VILHENA DE FREITAS - contém um clamoroso erro tipográfico “o qual poderá, em parte, ter ocasionado o erro em que labora o acórdão”.

Porém, aqui há lapso manifesto da requerente, pois cita uma passagem desse estudo nas páginas 25 e 48, quando o acórdão se referiu, apenas, às páginas 15, 21 e 47. Esse erro tipográfico do texto da CTF foi visto por este STA, mas não teve influência na decisão e nem sequer foi citado.

Por outro lado, quando o Estado ou as autoridades públicas pagam o IVA, fazendo a sua liquidação, elas não estão nessa qualidade de autoridades públicas, mas na qualidade de sujeitos passivos de imposto. Actuam na veste de particulares.

Como se disse no acórdão, a questão era tão simples que se escreveu in claris non fit interpretatio. Bastou conjugar o disposto nos artºs. 82, nº 1, 84º, nº 2, e 18º, nº 3, da LGT: a autoliquidação é feita pelo sujeito passivo e este não é, apenas, o contribuinte. Este argumento decisivo e não se pode apodá-lo, de “lapso manifesto”: *dura lex sed lex*.

A própria lei equipara a autoliquidação à liquidação para efeitos de qualificação da lesividade dos actos (artº 95º, nº 2, al. a), da LGT). Logo, conclui-se como no acórdão: autoliquidação é uma liquidação feita pelos particulares, por contraposição à Administração Tributária. No mesmo sentido pode ver-se o disposto no artº 97º, nº 1, al. a), do CPPT.

O “último grito” em matéria de conceito de autoliquidação está consagrado no artº 120º, nº 1, da Lei Geral Tributária espanhola, aprovada pela Ley 58/2003, de 17 de Dezembro, nos termos do qual “as autoliquidações são declarações nas quais os obrigados tributários, além de comunicarem a Administração os dados necessários para a liquidação do tributo e outros de conteúdo informativo, fazem por si mesmos as operações de qualificação e quantificação necessárias para determinar e pagar a importância da dívida tributária ou, se for o caso, determinar a quantidade que haja a devolver ou a compensar”.

A lei espanhola fala nos obrigados tributários e não nos contribuintes. Ora, nos termos do artº 35º, nº 1, dessa lei espanhola, são obrigados tributários as pessoas físicas ou jurídicas e as entidades às quais a norma tributária imponha o cumprimento de obrigações tributárias. E o nº 2 exemplifica os seguintes obrigados tributários: contribuintes, substitutos do contribuinte, obrigados a fazer pagamentos fraccionados, retentores, obrigados a fazer pagamentos por conta, obrigados a repercutir, obrigados a suportar a repercussão, obrigados a suportar a retenção, obrigados a suportar os pagamentos por conta, sucessores, beneficiários de isenção, devolução ou benefícios tributários quando não tenham a condição de sujeitos passivos. E diz o nº 3 que terão, também, o carácter de obrigados tributários aqueles a quem as normas tributárias imponham o cumprimento de obrigações tributárias formais. Nos termos do artº 36º, nº 1, é sujeito passivo o obrigado tributário que, segundo a lei, deve pagar a obrigação tributária principal, assim como as obrigações formais inerentes à mesma, seja como contribuinte ou como substituto do mesmo. Não perderá a qualidade de sujeito passivo aquele que deva repercutir a quantia tributária a outros obrigados, salvo se a lei de cada tributo dispuser outra coisa. Nos termos do nº 2, é contribuinte o sujeito passivo que realiza o facto tributável. Nos termos do nº 3, é substituto o sujeito passivo que, por imposição da lei e no lugar do contribuinte, está obrigado a pagar a obrigação tributária principal, assim como as obrigações formais inerentes à mesma.

Em conclusão: não há manifesto lapso na qualificação jurídica feita no acórdão deste STA (autoliquidação).

Vejamos o segundo pretensão lapso manifesto indicado pela requerente.

No acórdão reclamado decidiu-se que a requerente não estava dispensada de fazer a reclamação necessária a uma posterior impugnação judicial, pois a autoliquidação não fora efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

Entende a reclamante que a Portaria 313-A/2000 é equiparável às orientações genéricas da administração tributária e que a mesma se encontra junta aos autos. Assim, no acórdão ter-se-á errado na qualificação jurídica dos factos e ter-se-á desconsiderado elementos constantes dos autos que, necessariamente, impunham decisão diversa da que foi tomada, e tudo isto par “manifesto lapso”.

Mesmo que houvesse lapso sobre o conceito de “orientações genéricas”, utilizado no artº 131º, nº 3, do CPPT, o mesmo não era manifesto, no sentido de ostensivo, evidente, grosseiro e claro.

Mas não houve, sequer, qualquer erro ou lapso.

Vejamos.

O artº 131º, nº 3, do CPPT, alude a “orientações genéricas emitidas pela administração tributária”.

A Portaria 313-A/2000 foi publicada na II Série do *Diário da República* de 29.2.2000 e foi assinada pelo Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças pelo Ministro das Finanças, em 23.2.2000. Ora, o Ministro das Finanças só integra a administração tributária “quando exerce competências administrativas no domínio tributário”, nos termos do artº 1º, nº 3, da LGT.

No caso, exerceu competências administrativas no domínio tributário, pois a Portaria, no seu artigo 4º, trata da liquidação das taxas.

Mas a Portaria é um regulamento e regulamento de execução, pois era necessário à execução do artº 211º do Código dos Valores Mobiliários

e do n.º 2 do art.º 26.º do Estatuto da CMVM, aprovado pelo DL 473/99, de 8 de Novembro.

Como regulamento da execução, está previsto no art.º 119.º do CPA e no art.º 199.º, al. c), da CRP. É um acto normativo de eficácia externa (art.º 112.º, n.º 7, da CRP). Neste sentido pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 435/93, sumariado in CRP Anotada, Almedina, pág. 505, e publicado in BMJ 432-131.

Se a Portaria um acto normativo ou regulamento, não pode ser, simultaneamente, uma “orientação genérica” da administração tributária. Os regulamentos ou outros actos normativos não são “orientações”, pese embora a sua generalidade e abstracção.

Então, o que são “orientações genéricas”, para efeitos de impugnação em caso de autoliquidação?

São as orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias (art.º 59.º n.º 3, al. b), da LGT).

São as orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário e que vinculam a administração tributária (art.º 68.º, n.º 4, al. b), da LGT). Aqui, ao aludir-se a regulamentos, está referir-se, exclusivamente, aos regulamentos internos, como é o caso das circulares e dos ofícios-circulares, e não aos regulamentos externos ou da eficácia externa que vinculam os particulares. Também o n.º 5 se referem a essas orientações genéricas. Do mesmo modo, o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, alude às orientações genéricas da administração tributária.

São as orientações administrativas referidas no art.º 24.º, n.º 2, al. c), da Portaria n.º 257/2005, de 16 de Março, sobre a organização da DGCI.

Resulta do exposto que as orientações genéricas são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem - mediante interpretação ou integração - entender-se as normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar (cfr. Parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na II Série do DR de 24 de Outubro de 1998).

Como as circulares são regulamentos internos, pode concluir-se que as orientações genéricas a que se refere o art.º 131, n.º 3, do CPPT são as circulares no domínio tributário.

Daí que não exista lapso manifesto na qualificação jurídica dos factos. Em lapso manifesto incorreu a requerente ao confundir um acto normativo (uma Portaria) com uma mera circular (as orientações genéricas) ou ao confundir um regulamento externo com um regulamento interno.

3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em indeferir o requerimento de reforma do acórdão.

Custas pela requerente, com 99 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 31 de Maio de 2006. — Almeida Lopes (relator) — Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

IVA. Venda de veículos automóveis. Isenção.

Sumário:

Tendo o contribuinte adquirido veículos automóveis de turismo sem liquidação de IVA e procedido à sua subsequente venda, não goza da isenção a que alude os artigos 9.º, n.º 33, e 21.º, n.º 1, alínea a), do CIVA.

Processo n.º 32/06-30.

Recorrente: Sociedade Agro Pecuária Espadinha & Filhos, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Sociedade Agro Pecuária Espadinha e Filhos, Lda, pessoa colectiva com o n.º 501735461, com sede em Monte Redondo, Monte Real, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria na parte que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de liquidação adicional de IVA, relativos aos anos de 1997 e 1998, no valor global de 1.700.000\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A)- O n.º 33 do artigo 9.º do CIVA carece duma interpretação de acordo com os próprios princípios do CIVA.

B)- Caracterizando-se o IVA por um imposto que tributa o valor acrescentado, a sua exigibilidade plena recai sobre os consumidores finais e no que aos bens cujo direito à dedução não é permitida por lei, quando os mesmos são adquiridos por quem não tem direito à sua dedução.

C)- Neste quadro normativo do IVA, a interpretação mais consentânea do n.º 33 do artigo 9.º do CIVA é afastar a exigibilidade do IVA não só na primeira transmissão subsequente à da não dedutibilidade do imposto, como nas demais transmissões subsequentes.

D)- A douda decisão recorrida fez uma errada interpretação do n.º 33 do artigo 9.º do CIVA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que, “no caso, não foi liquidado IVA nas duas transacções, não há lugar à aplicação da regra do art.º 21.º n.º 1 do CIVA; ora, não se aplicando esta norma, não funciona a isenção do imposto prevista no art.º 9.º n.º 33 daquele Código”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização externa iniciada em 31/3/2000 e concluída em 10/8/2000.

2. No âmbito dessa acção de fiscalização foi elaborado o relatório da inspecção junto a fls. 60 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3. A impugnante foi notificada do projecto de conclusões do relatório, através de carta registada enviada em 11/8/2000 e não exerceu o direito de audição.

4. A acção impugnante adquiriu as seguintes viaturas:

a. Mercedes Benz, matrícula 22-32-BH, em 30/1/1996, à firma Faria e Lopes e Reis, em cuja factura apesar da menção “Iva bens em segunda mão, alínea f, nº 2, artº 16º”, o IVA não foi efectivamente liquidado (fls. 66 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

b. Jeep Grand Cherokee, matrícula 82-40-HB, adquirida em 3/12/1996 ao Sr. Rui José Azinheiro, não tendo sido liquidado IVA pois o vendedor é particular (fls. 67 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

5. A acção de fiscalização permitiu apurar que a impugnante alienou as viaturas do seguinte modo:

a. Mercedes, em 7/8/97, pela importância de 6.000.000\$, com a menção constante na factura *Não sujeito a IVA ao abrigo do Art. 21- Código do IVA* (fls. 26 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

b. Jeep em 27/5/98, pelo montante de 4.000.000\$ sem ter liquidado o respectivo IVA, e com a menção *n/sujeito a IVA Art. 9 nº 33* (factura de fls. 27 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

6. mm

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se é obrigatória a liquidação de IVA na venda de dois veículos automóveis que a impugnante havia adquirido antes sem liquidação desse mesmo imposto.

Vem dado como provado que a impugnante adquiriu um veículo automóvel, marca Mercedes Benz, matrícula 22-32-HH, em 31/1/96, à firma Faria e Lopes e Reis, em cuja factura, apesar da menção “Iva bens em segunda mão, alínea f, nº 2, artº 16º”, o IVA não foi efectivamente liquidado, bem como que adquiriu, em 3/12/96, a Rui José Azinheiro, um Jeep Grand Cherokee, matrícula 82-40-HB, sem que tenha sido liquidado IVA, uma vez que o vendedor é particular (vide nº 4 do probatório).

Vem também provado que, em 7/8/97 e pela importância de 6.000.000\$00, com a menção constante na factura “Não sujeito a IVA ao abrigo do Art. 21 – Código do IVA”, a impugnante vendeu o referido veículo marca Mercedes e, em 27/5/98, vendeu, também e pelo preço de 4.000.000\$00, o citado JEEP, sem que tivesse liquidado o respectivo IVA e com a menção “n/sujeito a IVA Art. 9 nº 33” (vide nº 5 do probatório).

Dispõe o artº 9º, nº 33 do CIVA que “estão isentas do imposto... as transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do nº 1 do artigo 21.º”.

Por sua vez, estabelece o preceito artº 21º, nº 1, al. a) que “exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas... despesas relativas à aquisição de... viaturas de turismo”.

Da conjugação destes dois preceitos legais, ressalta com clareza que a isenção só é possível desde que o contribuinte tenha suportado o IVA liquidado.

No caso em apreço e não havendo quaisquer dúvidas de que as viaturas em causa são viaturas de turismo, o certo é que e como vem de dizer-se, bem pode afirmar-se que o perseguido direito à isenção não se verifica ocorrer, uma vez que naquelas especiais aquisições não se efectuou

qualquer liquidação do imposto, uma vez que uma foi efectuada a um particular e na outra o IVA não foi efectivamente liquidado.

Nestas condições e como bem se anota na sentença recorrida, “a transmissão dos veículos não se pode considerar isenta nos termos do nº 9 do artigo 33 CIVA, porque na aquisição não houve liquidação de IVA, logo, não se pode falar em exclusão do direito à dedução nos termos do artigo 21/1 do mesmo Código”.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Gradação de créditos. Penhora. Hipoteca.

Sumário:

Os créditos garantidos por penhora sobre imóveis preferem aos garantidos por hipoteca sobre os mesmos, se o registo da penhora tiver sido efectuado antes do registo da hipoteca.

Processo n.º 102/06-30.

Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, proferida em processo de verificação e gradação de créditos.

A Recorrente apresentou alegação com as seguintes conclusões:

A. A douta sentença recorrida verificou e graduou em 6.º lugar os créditos reclamados pela Caixa Económica Montepio Geral (CEMG), num montante de € 1.194.224,24, garantidos por penhora registada em 1998108118, conforme inscrição 13.267, Ap. 03 (vide fls. 1888), sobre os imóveis descritos na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob os n.ºs 11.780 e 9.803;

B. Conforme consta da certidão de ónus e encargos referente aos identificados imóveis, em 1998/09129 foi registada uma hipoteca a favor do Banco Comercial Português, S.A., Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, SA., Crédito Predial Português, S.A., e Fazenda Pública;

C. Todavia, a douda sentença recorrida graduou a totalidade dos créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, S.A., Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, S.A., Crédito Predial Português, S.A., e Fazenda Pública antes do crédito da CEMG, apesar do registo da hipoteca ser de data posterior ao registo da penhora

D. Ora, salvo o devido respeito, a Meritíssima Juíza «a quo» não poderia tal como fez, graduar antes dos da CEMG os créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, S.A., Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, S.A., Crédito Predial Português, S.A., e Fazenda Pública, garantidos por hipoteca registada posteriormente à penhora a favor da Recorrente, ou seja, sem observar a ordem do registo;

E. Por disposição expressa da lei, a Recorrente adquiriu pela penhora o direito de ser paga com preferência a quem não tivesse garantia real anterior, como se dispõe no artigo 822.º, n.º 1 do Código Civil (CC), sucedendo que a penhora e a hipoteca estão sujeitas a registo — cfr. artigo 2.º, n.º 1, alíneas h) e n) do Código de Registo Predial, respectivamente;

F. Dos factos apurados com interesse para a decisão e decorrentes da prova, documental produzida, designadamente da certidão de conservatória comprovativa dos registos de penhora e hipoteca constante dos autos, resulta de forma inequívoca ter sido a penhora registada em 1998108118 e a hipoteca em 1998/09129;

G. Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 6.º do CRPredial, o direito inscrito em primeiro lugar prevalece sobre os que se lhe seguirem relativamente aos mesmos bens, por ordem da data de registos e o registo convertido em definitivo conserva a prioridade que tinha como provisório, ou seja, quem regista em lugar fica melhor colocado, pelo que quanto às garantias reais, assume relevo fundamental a data da sua constituição;

H. Violou, desta forma, a douda sentença recorrida os princípios gerais da prioridade e segurança do comércio jurídico imobiliário previsto no artigo 6.º do CRPredial e, em especial, as disposições dos artigos 686.º, n.º 1 e 822.º, n.º 1, ambos do CC.

Termos em que,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso interposto pela CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL e, conseqüentemente, ser revogada a douda sentença recorrida e substituída por outra que decida em conformidade com o supra exposto, por assim ser de inteira JUSTIÇA!

A Caixa Geral de Depósitos, S.A., contra-alegou, defendendo que deve ser negado provimento ao recurso.

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

Tendo em conta os factos fixados nos n.ºs 1, 2 e 3 do probatório da sentença recorrida, não postos em causa neste recurso contencioso, dúvidas não há de que as hipotecas de que beneficia a Caixa Geral de Depósitos têm registo bem anterior ao da penhora de que beneficia a Recorrente,

Tem, pois, razão a Recorrida nas suas contra-alegações, pelo que há que conformar o julgado, negando-se, conseqüentemente, provimento ao recurso.

As partes foram notificadas deste doudo parecer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 – Em 25/09/1986 foi registada, provisória por natureza, na Conservatória do Registo Predial do Montijo, a hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos sobre o prédio descrito naquela Conservatória sob o n.º 11.780, e convertido em definitivo em 15/12/1986, para garantia do montante máximo de 82.750.000\$00 (cfr. fls. 1895);

2 – Em 09/12/1988 foi registada, provisória por natureza, na Conservatória do Registo Predial do Montijo a hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos sobre o prédio descrito naquela Conservatória sob n.º 11.780, e convertido em definitivo em 30/03/1989, para garantia do montante máximo de 85.330.000\$00 (cfr. fls. 1896);

3 – Em 13/03/1990 foi registada, provisória por natureza, na Conservatória do Registo Predial do Montijo a hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos sobre os prédios descritos naquela Conservatória sob os n.ºs 9803 e 11.780, e convertido em definitivo em 02/05/1990, para garantia do montante máximo de 187.950.000\$00 (cfr. fls. 1882);

4 – Com data de 07/11/1991 foi celebrado através de documento particular o contrato de mútuo com penhor mercantil entre a Caixa Económica Comercial e Industrial e a Soberana Corticeira, SA, tendo sido cedido a esta um empréstimo no montante de 90.000.000\$00, como consta do documento de fls. 1649/1654.

5 – Em 13/02/1997 foi atuado no Serviço de Finanças de processo de Montijo o processo de execução fiscal n.º 2194-97/101068.9 em nome de Soberana Corticeira, SA, por dívida de juros compensatórios 1996 no montante total de € 8.154,95 (1.634.920\$00) (cfr. consta dos documentos de fls., 2/9 dos autos de execução em apenso).

6 – Aos autos referidos no ponto anterior foi apensado o processo de execução fiscal n.º 2194-97/101572.9 referente ao IRS de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996, e IRC do ano de 1993, ficando a dívida exequenda a valer por € 465.828,30 (93.390.190\$00) (conforme doc. de fls. 1 dos autos de execução fiscal).

7 – Em 12/03/1998 no 3.º Juízo do Tribunal Judicial do Montijo foi lavrado o termo de penhora, no âmbito da Acção de Processo Especial n.º 3533/1992, intentada pela Caixa Económica Montepio Geral contra a Soberana Corticeira, SA, abrangendo os prédios urbanos descritos na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob os n.ºs 9803 e 11.780 (como consta do teor da certidão de fls. 1874/1876).

8 – A penhora referida no ponto anterior foi registada a favor da Caixa Económica Comercial e Industrial na Conservatória do Registo Predial do Montijo em 18/08/1998 (cfr. fls. 1888).

9 – Com data de 26/08/1998 foi lavrada no 24.º Cartório Notarial de Lisboa a escritura de Hipotecas entre a Soberana Corticeira, S.A., a Infal – Indústria de Fabricação de Aglomerados, SA, a Sociedade Nacional de Cortiças, SA na qualidade de primeiros outorgantes e a Caixa Geral de Depósitos SA, o Banco Mello, SA, o Banco Português do Atlântico, SA, o Crédito Predial Português, SA, o Banco Totta & Açores, SA, o Banco Comercial Português, SA, a Direcção-Geral do Tesouro, a Direcção-Geral dos Impostos e o Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, tendo os primeiros outorgantes constituído hipotecas sobre os bens imóveis descritos na referida escritura (nos quais se incluíram os prédios urbanos descritos na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob os n.ºs 9.803 e 11.780 e com os artigos matriciais n.º 6,498 e 3.247 conforme fls. 275/276) e para garantia das

obrigações decorrentes do âmbito do Acordo de Consolidação Financeira e Reestruturação Empresarial datado de 31/10/1997 (cfr. consta dos documentos de fls. 263/290 dos autos de execução e cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

10 – A hipoteca foi constituída a favor das entidades referidas no ponto anterior, conforme consta da cláusula terceira da escritura de hipotecas (fls. 279/280 do processo de execução) nas seguintes percentagens:

- Banco Mello – 33,34 %
- Caixa Geral de Depósitos – 25,39 %
- Banco Português do Atlântico – 11,03 %
- Crédito Predial Português – 8,14 %
- Banco Totta & Açores – 2,62 %
- Banco Comercial Português – 2,03 %
- Estado – Direcção-Geral do Tesouro – 4,30 %
- Estado – Direcção-Geral dos Impostos – 5,99 %
- Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo – 7,16 %;

11 – Em 29/09/1998 foi registada na Conservatória do Registo Predial do Montijo a hipoteca voluntária constituída a favor das entidades referidas no ponto anterior e nas respectivas proporções (conforme consta de fls. 231 dos autos de execução fiscal).

12 – No âmbito do processo de execução fiscal n.º 2194-97/101068.9 e apenso, em 25/06/2001 foram penhorados para pagamento da quantia de 86.393.976\$00, além dos adicionais, juros de mora e custas, os seguintes prédios:

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 3.247, com o valor patrimonial de 2.181.816\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º 9.803.”

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 6.498, com o valor patrimonial de 4.852.224\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º 11.780.”

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 4.386, com o valor patrimonial de 175.422\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo.”

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 7.030, com o valor patrimonial de 235.872\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo.”

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 4.815, com o valor patrimonial de 8.431.800\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo.”

– “Um prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Montijo, concelho do Montijo, sob o artigo n.º 8.528, com o valor patrimonial de 3.888.000\$00 (...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo.” como consta do auto de penhora de fls. 206/219 dos autos de execução em apenso.

13 – As penhoras a favor da Fazenda Pública e relativos aos prédios inscritos na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob os nos 9.803 e 11.780 foram registadas naquela Conservatória em 25/07/2001 (cfr. fls. 247 do processo executivo).

14 – Com data de 14/05/2003, foi efectuado o anúncio de venda dos prédios inscritos na matriz predial urbana sob os n.ºs 3.247 e 6.498 da freguesia e concelho do Montijo e descritos na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob os n.ºs 9.803 e 11.780 respectivamente, como consta do edital de anúncio de venda e citação de fls. 330 do processo de execução.

15 – Através do edital referido no ponto anterior, foram citados os credores desconhecidos com garantia real, para reclamarem os seus créditos (cfr. fls. 300 do processo executivo).

16 – Em 14/05/2003 os bens referidos no ponto 10, foram vendidos à Caixa Geral de Depósitos, SA (cfr. auto de abertura de propostas e adjudicação de fls. 378 do processo executivo).

17 – O Banco Comercial Português, S.A., na qualidade de sucessor por fusão e por incorporação do Banco Português do Atlântico, S.A. e do Banco Melo, S.A., apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 22/04/2003 (fls. 1/17).

18 – A Caixa Geral de Depósitos, S.A., apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 21/04/2003 (fls. 890/899).

19 – O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 28/04/2003 (cfr. doc. de fls. 1786/1792).

20 – O Banco Totta e Açores, S.A., apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 29/04/2003 (fls. 406/412).

21 – O Crédito Predial Português, S.A., apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 29/04/2003 (fls. 1157/1162).

22 – A Caixa Económica Montepio Geral apresentou a sua petição de reclamação de créditos em 15/06/2003 (cfr. fls. 1638/1642).

3 – Na sentença recorrida os créditos foram graduados da seguinte forma:

A) Quanto ao imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 3.247 descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º 9.803:

1.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública, na parte que lhe digam respeito, relativos a contribuição autárquica dos anos de 1998, 1999 e 2000 e respectivos juros.

2.º Créditos reclamados pela Caixa Geral de Depósitos garantidos pela hipoteca registada em 13/03/1990, com juros limitados a 3 anos (cfr. ad. 693, n.º 2 do Código Civil).

3.º Créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, SA, Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, SA, Crédito Predial Português, SA, e pela Fazenda Pública relativamente aos créditos titulados pela Direcção-Geral do Tesouro, todos garantidos pela hipoteca registada em 29/09/1998 nas respectivas proporções, e com juros limitados a 3 anos (cfr. art. 693, n.º 2 do Código Civil).

4.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a Contribuições para a Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio imobiliário e Créditos reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio imobiliário, a par.

5.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IRS de 1998.

6.º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, garantido pela penhora.

7.º Créditos exequendos.

B) Quanto ao imóvel inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 6.498 descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º11.780:

1.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública, na parte que lhe digam respeito, relativos a contribuição autárquica dos anos de 1998, 1999 e 2000 e respectivos juros.

2.º Créditos reclamados pela Caixa Geral de Depósitos garantidos pelas hipotecas registadas em 25/09/1986, 09/12/1988 e 13/03/1990, com juros limitados a 3 anos.

3.º Créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, SA, Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, SA, Crédito Predial Português, SA, e pela Fazenda Pública relativamente aos créditos titulados pela Direcção-Geral do Tesouro, todos garantidos pela hipoteca registada em 29/09/1998 nas respectivas proporções, e com juros limitados a 3 anos (cfr. art. 693, n.º2 do Código Civil).

4.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a Contribuições para a Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio e Créditos reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio, a par.

5.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IRS de 1998.

6.º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, garantido pela penhora.

7.º Créditos exequendos

4 – O crédito da Recorrente goza de penhora registada em 18-8-1998 sobre os prédios registados sob os n.ºs 9.803 e 11.780, na Conservatória do Registo Predial do Montijo [pontos 7 e 8 da matéria de facto fixada]. Aquele crédito foi graduado em 6.º lugar em relação ao produto da venda de cada um desses prédios.

O Banco Comercial Português, S.A., o Banco Totta e Açores, a Caixa Geral de Depósitos, S.A., o Crédito Predial Português, S.A. e a Fazenda Pública reclamaram um crédito garantido por hipoteca que foi registada em 29-9-98 [pontos 9, 10 e 11 da matéria de facto fixada].

Como resulta do disposto no art. 822.º, n.º 1, do Código Civil, que estabelece o regime da preferência resultante da penhora, nos casos em que não haja norma especial que disponha em contrário, «*o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior*».

Por outro lado, tanto a penhora de bens imóveis como a hipoteca são factos sujeitos a registo [art. 2.º, n.º 1, alíneas h) e n) do Código do Registo Predial].

Assim, por força do disposto no art. 5.º, n.º 1, do mesmo Código, a eficácia da penhora e da hipoteca em relação a terceiros depende do respectivo registo.

Tendo a penhora e a hipoteca referidas sido registadas, o direito inscrito em primeiro lugar prevalece sobre os que se lhe seguem relativamente aos mesmos bens, por ordem da data dos registos e, dentro da mesma data, pelo número de ordem das apresentações correspondentes (art. 6.º, n.º 1, do mesmo Código).

Na mesma linha, estabelece-se no art. 686.º, n.º 1, do Código Civil, que a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a

terceiro com preferência sobre os demais credores que *não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo*.

Assim, como bem refere a Recorrente, o seu crédito, por gozar de penhora registada antes do registo da hipoteca de que goza graduado em 3.º lugar, deve ter preferência sobre ele.

Esta preferência, no entanto, não contende com a preferência de pagamento que têm outros créditos da Caixa Geral de Depósitos, S.A., garantidos por hipotecas registadas antes do registo daquela penhora, créditos esses que foram graduados em 2.º lugar em relação a ambos os imóveis.

Por outro lado, é de manter o decidido na sentença recorrida sobre a prioridade dos créditos que gozam de hipoteca sobre os que gozam de privilégio imobiliário geral, pois, para além de ser ponto que não foi questionado, o decidido está em sintonia com a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo e também do Tribunal Constitucional, que actualmente tem apoio textual evidente no n.º 1 do art. 751.º do Código Civil, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, mas que já anteriormente constituía o entendimento que se deveria adoptar.

5 – Nestes termos, acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional e em revogar a sentença recorrida, na parte em que graduou o crédito da Recorrente e os créditos graduados em 3.º, 4.º e 5.º lugares, relativamente a cada um dos imóveis referidos.

Assim, a graduação de créditos é feita nos seguintes termos:

A) Quanto ao imóvel inscrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º9.803:

1.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública, na parte que lhe digam respeito, relativos a contribuição autárquica dos anos de 1998, 1999 e 2000 e respectivos juros.

2.º Créditos reclamados pela Caixa Geral de Depósitos garantidos pela hipoteca registada em 13/03/1990, com juros limitados a 3 anos (cfr. ad. 693, n.º 2 do Código Civil).

3.º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, garantido pela penhora.

4.º Créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, SA, Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, SA, Crédito Predial Português, SA, e pela Fazenda Pública relativamente aos créditos titulados pela Direcção-Geral do Tesouro, todos garantidos pela hipoteca registada em 29/09/1998 nas respectivas proporções, e com juros limitados a 3 anos (cfr. art. 693, n.º 2 do Código Civil).

5.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a Contribuições para a Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio imobiliário e Créditos reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio imobiliário, a par.

6.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IRS de 1998.

7.º Créditos exequendos.

B) Quanto ao imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial do Montijo sob o n.º11.780:

1.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública, na parte que lhe digam respeito, relativos a contribuição autárquica dos anos de 1998, 1999 e 2000 e respectivos juros.

2.º Créditos reclamados pela Caixa Geral de Depósitos garantidos pelas hipotecas registadas em 25/09/1986, 09/12/1988 e 13/03/1990, com juros limitados a 3 anos.

3.º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, garantido pela penhora.

4.º Créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, SA, Banco Totta e Açores, Caixa Geral de Depósitos, SA, Crédito Predial Português, SA, e pela Fazenda Pública relativamente aos créditos titulados pela Direcção-Geral do Tesouro, todos garantidos pela hipoteca registada em 29/09/1998 nas respectivas proporções, e com juros limitados a 3 anos (cfr. art. 693, n.º 2 do Código Civil).

5.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública referentes a Contribuições para a Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio e Créditos reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e respectivos juros, garantidos pelo privilégio, a par.

6.º Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IRS de 1998.

7.º Créditos exequendos

Custas do recurso jurisdicional pela recorrida Caixa Geral de Depósitos, que contra-alegou.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Processo n.º 229/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: EMPOBOR — Empresa de Borrachas, L.ª

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Empobor – Empresa de Borrachas, Lda, melhor identificada nos autos, notificada do despacho do Relator de fls. 98 e segs. que julgou o presente processo de reclamação como não urgente e ordenou a sua remessa à Repartição de Finanças onde corre termos o processo de execução, com conhecimento ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, dele veio reclamar para a conferência.

Em síntese, alega a requerente que:

- o referido despacho está ferido de nulidade, uma vez que as partes não foram notificadas para se pronunciarem sobre a decisão de tal questão prévia, nos termos do disposto no artº 704º do CPC;

- a ser interpretado como foi no despacho ora reclamado, o citado artº 704º é inconstitucional por violação do disposto nos artºs 2º e 20º da CRP;

- a não se entender assim, o recurso devia ter subida imediata, não só por que foi alegado “prejuízo irreparável”, mas também porque “impedir a subida imediata de uma reclamação cuja subida deferida a

toritaria completamente inútil, por a respectiva decisão já não poder de forma alguma valer ao executado, seria impedir, de forma intolerável e legalmente inadmissível, que este pudesse fazer valer os seus direitos e interesses legítimos”.

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 110 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que a presente reclamação deve ser desatendida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer por entender que o Ministério Público não tem intervenção no incidente de reclamação para a conferência (artº 700º, nº 3 do CPC).

Não foram colhidos os vistos legais, atenta a natureza urgente deste processo (cfr. artºs 700º, nº 3 e 707, nº 2 do CPC).

Cumprir decidir.

2 – Como vimos, a presente reclamação visa o despacho do Relator de fls. 98 e 99, que ordenou a remessa dos autos à Repartição de Finanças, onde corre termos o processo de execução, uma vez que o processo não deve ser tramitado como processo urgente, pelo que só deverá subir a final, depois de realizada a penhora e a venda (cfr. artº 278º, nº 1 do CPPT).

Começa, porém, a reclamante por alegar que o despacho é nulo, uma vez que as partes deviam ter sido notificadas para se pronunciarem sobre a decisão de tal questão prévia, pelo que foi, assim, violado o disposto no artº 704º, nº 1 do CPC.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o predito artº 704º, nº 1 que “se entender que não pode conhecer-se do objecto do recurso, o relator, antes de proferir decisão, ouvirá cada uma das partes, pelo prazo de dez dias”.

Por sua vez, estabelece o artº 201º do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT que “fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou decisão da causa”.

Da conjugação destes dois preceitos legais, ressalta à evidência que, se o relator não tomar conhecimento do recurso e se, antes de proferir essa decisão, não ouvir cada uma das partes, ocorre a referida nulidade, uma vez que essa omissão pode influir no exame ou decisão da causa.

3 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, já vimos lque o Relator emitiu o despacho de fls. 98 e 99, que ordenou a remessa dos autos à Repartição de Finanças, onde ocorre termos o processo de execução, uma vez que o processo não deve ser tramitado como processo urgente, pelo que só deverá subir a final, depois de realizada a penhora e a venda (cfr. artº 278º, nº 1 do CPPT).

Pois bem, a ser assim impunha-se que o reclamante fosse notificado nos termos e para o efeito do disposto no predito artº 704º, nº 1.

Ao ser omitido tal acto, foi omitida formalidade que a lei prescreve que pode influir, decisivamente, no exame ou decisão da causa.

Pelo que ocorre, assim, a nulidade prevista nos artºs 201º, nº 1 e 205º, nº 1 do CPC.

Nulidade que, como supra se referiu, conduzirá à anulação do despacho reclamando e de todo o processado subsequente (cfr. artº 201, nº 2 do CPC).

E tanto basta para que o recurso seja julgado procedente, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nas conclusões da sua motivação.

4 – Nestes termos, acorda-se em deferir a presente reclamação e anular todo o porcessado posterior ao despacho de fls. 98 e 99, inclusive.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Benefício fiscal. Contribuição autárquica. Emigrante. Conta poupança emigrante. Prédio rústico. Transformação em terrenos para construção. Cessação do benefício fiscal.

Sumário:

O benefício fiscal de isenção de contribuição autárquica relativamente a um prédio rústico concedido a um emigrante que o adquiriu com recurso à conta poupança emigrante não se transfere para os terrenos para construção em que aquele terreno depois foi transformado, com desaparecimento da inscrição matricial rústica e da inscrição, na urbana, de onze novos prédios.

Processo n.º 236/06-30.

Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos.

Recorridos: José da Cruz Lopes e outra.

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

1.1. O **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que deu provimento ao recurso contencioso interposto por **JOSÉ DA CRUZ LOPES**, residente em Macedo de Cavaleiros, do acto que desatendeu o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação de liquidação de contribuição autárquica relativa ao ano de 1999 e a um seu imóvel sito na mesma localidade.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O recorrido beneficiou de uma isenção de contribuição autárquica rústica (relativa à alíquota de metade do prédio rústico por si adquirido).

2.

Com a operação de loteamento deixou de existir o prédio rústico sujeito a contribuição autárquica rústica, pelo que esta se extinguiu.

3.

Inerentemente extinguiu-se também a isenção em causa.

4.

No artigo 54º apenas se abrange o investimento inicial em prédios feito através da conta poupança-emigrante.

5.

Não estão, assim, incluídos no âmbito da isenção prevista nesse preceito os prédios urbanos a que tenha dado origem a utilização do prédio rústico objecto do investimento inicial.

6.

Por mal interpretar os artigos 1º e 54º do Código da Contribuição Autárquica (na redacção vigente à data dos factos), a douda sentença recorrida apresenta-se em desconformidade com os mesmos.

7.

Deve, por isso, a douda sentença recorrida ser revogada.

Termos em que (...) deve ser lavrado acórdão alterando o efeito do recurso de devolutivo para suspensivo, e deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a douda sentença recorrida, com todas as consequências legais».

1.2. O recorrido contra-alega pugnando pela manutenção do julgado, concluindo deste modo:

«I

Por tudo o exposto, entende o agora recorrido que manifestamente não tem procedência, por não ter fundamento legal, o argumento da dita alteração da natureza do prédio, pois, uma vez reconhecida a isenção relativamente a um prédio rústico, independentemente da sua transformação quantitativa e qualitativa, os prédios urbanos que daí provierem beneficiam da mesma isenção, dado que, são parte de um prédio anteriormente inscrito na matriz e adquirido, isso sim relevante, no sistema poupança-emigrante;

II

É a isenção de Contribuição Autárquica que está em causa, e não a divisão da mesma conforme a classificação dos prédios sobre cujo rendimento tributável incide, classificação essa que apenas releva para efeitos de taxas a aplicar;

III

Não se verificou a extinção de imposto algum, a Contribuição Autárquica continua a existir, mas sim a alteração da sua incidência real, mantendo-se contudo a isenção concedida inicialmente;

IV

O benefício fiscal aqui em questão é temporário, só caduca com o termo do prazo por que foi concedido, ou, com a transmissão dos imóveis;

V

A decisão de que oportunamente se recorreu padece manifestamente de vício de violação de lei, devendo por isso ser anulada, como bem se fez na douda Sentença proferida nos autos.

Nestes termos e nos melhores de direito (...), deverá manter-se a decisão recorrida na sua integralidade, improcedendo as conclusões formuladas e bem assim também o pedido que se lhes seguiu».

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento.

Extracta-se do seu parecer:

«O que está em causa é o saber-se se o ora recorrido que beneficiou na compra do prédio rústico de isenção da contribuição autárquica por um período de 10 anos por ter adquirido tal prédio com recurso à conta poupança emigrante a perde com o loteamento desse mesmo prédio em 11 lotes urbanos.

O artigo 54 n.º 1 do EBF visa a captação das poupanças dos emigrantes para investimentos em prédios urbanos e rústicos.

O recorrido beneficiou dessa isenção.

O que não pode é transferi-la para novos prédios urbanos nascidos do loteamento.

O estímulo inicial é só para a primeira operação e não para as posteriores.

A isenção tem de cessar.

A isenção inicial da Contribuição Autárquica rústica extingue-se com a operação de loteamento que deu origem a novos 11 prédios urbanos que ficam sujeitos a Contribuição Autárquica urbana.

A sentença deveria ter negado provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida».

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

2. Vem estabelecida a seguinte factualidade:

«1.

O Recorrente adquiriu em comum, por escritura pública de compra e venda celebrada em 10-12-1996 e lavrada a folhas vinte e três verso, a folhas vinte e cinco do livro de notas setenta — D para escrituras diversas do Cartório Notarial de Bragança, 3/4 de um prédio rústico, inscrito na respectiva matriz rústica da freguesia de Macedo de Cavaleiros sob o n.º 1379 e na competente Conservatória do Registo Predial descrito sob o n.º 00699, pelo montante global de € 399.038,00.

2.

Em 19-12-1996 adquiriu, por escritura pública lavrada a folhas setenta e oito a folhas setenta e nove verso, do livro de notas para escrituras diversas setenta — D, do Cartório Notarial de Bragança, ¼ do mesmo prédio.

3.

As aquisições referidas em 1) e 2) foram efectuadas com recurso à conta poupança emigrante, pelo que gozou da isenção da respectiva sisa e de isenção de contribuição autárquica, por dez anos, ao abrigo do n.º 1 do artigo 54º (actual 44º) do Estatuto dos Benefícios Fiscais, o que foi averbado na respectiva matriz rústica

4.

No decorrer do ano de 1999 o Recorrente e demais comproprietários procederam a uma operação de loteamento no referido prédio rústico que deu origem a onze terrenos para construção.

5.

O artigo rústico foi suprimido e os novos prédios urbanos passaram a estar inscritos em novos artigos da matriz urbana respectiva, depois dos prédios serem descritos e avaliados.

6.

Na sequência do descrito em 5), o Serviço de Finanças de Macedo de Cavaleiros procedeu à liquidação da respectiva contribuição autárquica correspondente ao ano de 1999, no montante de € 2.335,47.

7.

O Recorrente deduziu reclamação graciosa, a qual foi indeferida por despacho datado de 10-12-2001 proferido pelo Chefe de Finanças de Macedo de Cavaleiros.

8.

O Recorrente interpôs recurso hierárquico para Director-Geral das Contribuições e Impostos, o qual foi indeferido por despacho do Subdirector Geral das Contribuições e Impostos datado de 23-09-2002, por subdelegação de poderes.

9.

O recurso foi interposto em 12-12-2002».

3.1. A primeira questão a decidir é a do efeito a atribuir ao recurso. A decisão que o admitiu outorgou-lhe efeito meramente devolutivo, sem apontar a(s) norma(s) legal(is) em que se apoiava, influenciada, talvez, pela leitura do artigo 286º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O recorrente reclama o efeito suspensivo, estribando-se no artigo 105º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

A razão assiste ao recorrente.

Uma vez que estamos perante um recurso contencioso, que não é processo judicial tributário regulado no CPPT, a norma que aqui interessa não é a do artigo 286º n.º 2 deste diploma, atenta a delimitação do seu campo de aplicação feita pelo artigo 279º.

Tratando-se de recurso que sobe imediatamente, nos autos, por interposto de decisão que pôs termo ao processo na instância, tem efeito suspensivo, por força do disposto no artigo 105º n.º 1 da então vigente LPTA – artigos 734º n.º 1 alínea a) e 736º 687º n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC).

Esse o efeito que agora se lhe atribui, alterando-se o despacho de admissão, ao abrigo do disposto no artigo 703º do CPC.

3.2. Emerge da matéria de facto provada que o recorrido adquiriu, no decurso do ano de 1996, com recurso à conta poupança emigrante, partes alíquotas de um prédio rústico, beneficiando de isenção de contribuição autárquica por dez anos, ao abrigo do disposto no artigo 54º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Esse prédio foi objecto de uma operação

de loteamento, em 1999, originando onze terrenos para construção, na sequência do que o artigo matricial rústico foi eliminado e aqueles terrenos, descritos e avaliados, foram inscritos em outros tantos artigos matriciais urbanos. Liquidada a contribuição autárquica relativa ao ano de 1999, e aos ditos prédios urbanos, o recorrido reclamou graciosamente e recorreu hierarquicamente da correspondente decisão desfavorável, sem sucesso. É do acto que decidiu o recurso hierárquico que interpôs recurso contencioso para a 1ª instância, e da decisão desta que traz o presente recurso jurisdicional, com os fundamentos que condensa nas conclusões acima transcritas.

3.3. O nº 1 do artigo 54º (actual 44º) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) dispunha, na redacção que tinha ao tempo que aqui importa:

«Ficam isentos de contribuição autárquica os imóveis adquiridos ou construídos, no todo ou em parte, através do sistema poupança-emigrante, por um período de 10 anos contados do ano de aquisição ou da conclusão das obras, inclusive».

Foi com base nesta norma que foi concedida a isenção de contribuição autárquica, por dez anos, relativamente a um prédio rústico de que o recorrido adquiriu, em 1996, em comum com outros, primeiro, $\frac{3}{4}$ indivisos; e, depois, mais $\frac{1}{4}$, com recurso à conta poupança-emigrante.

E de tal isenção terá, efectivamente, gozado nos anos de 1996 a 1998, inclusive.

Todavia, em 1999, o recorrido e seus consortes lotearam o prédio, dele resultando onze terrenos para construção. Deste modo, foi suprimido o artigo matricial rústico respeitante ao prédio inicial, e inscritos na matriz, depois de avaliados e descritos, onze prédios urbanos.

Entendeu a Administração Fiscal que o benefício fiscal de que gozava o recorrido se extinguiu, pelo que liquidou contribuição autárquica relativamente ao ano de 1999 e àqueles prédios urbanos.

3.4. A actuação da Administração é conforme à lei.

No benefício fiscal atribuído ao recorrido surpreendem-se, simultaneamente, traços objectivos e subjectivos, na medida em que ele é concedido tendo em atenção a pessoa do beneficiário e sua circunstância pessoal de emigrante e o bem a que respeita – o imóvel que adquiriu com recurso à poupança-emigrante. Outro imóvel adquirido pelo mesmo indivíduo não goza, necessariamente, do mesmo benefício, se não for adquirido através do sistema poupança-emigrante. De acordo com a letra da lei, o benefício fiscal é reportado aos «imóveis», e não às pessoas dos seus adquirentes.

Ora, se, subjectivamente, o benefício fiscal não perde, imediatamente, razão de ser quando o bem se transforma noutra, já objectivamente é o contrário que se passa.

A contribuição autárquica respeita a todos e a cada um dos imóveis inscritos nas matrizes, e aquele que o recorrido adquiriu, e de cuja contribuição gozou de isenção, deixou de existir como tal. O benefício fiscal foi atribuído a um prédio rústico e essa realidade desapareceu, sendo substituída por outra bem diferente – o que a partir de 1999 temos são onze prédios urbanos.

Ainda do ponto de vista objectivo, não se compreende que alguém beneficie de isenção de um imposto relativo à detenção de um bem que, tendo deixado de existir, forçosamente deixou de gerar imposto. Do mesmo modo que não mais pode ser cobrada contribuição autárquica relativa ao prédio a que correspondia o artigo rústico nº 1379 da freguesia de Macedo de Cavaleiros, pela óbvia razão de que tal artigo foi

suprimido, mediante mudança da natureza do seu objecto, que passou a urbano, também se não pode mais falar de uma isenção relativa a tal inexistente contribuição.

Mas também do ponto de vista subjectivo o benefício perdeu razão justificativa, com a transformação do prédio rústico em terrenos para construção.

Confessadamente, a atribuição deste benefício fiscal tem em vista atrair o investimento em imóveis pelos emigrantes, fomentando, deste modo, a transferência para Portugal das suas poupanças obtidas no estrangeiro e a sua aplicação em bens de raiz.

Esse objectivo foi cumprido, e esgotou-se, com a aquisição efectuada em 1996. Não se noticia que, a partir de então, tenha havido, por parte do recorrido, novas aplicações através do sistema poupança-emigrante. As despesas a que, decerto, deu lugar o loteamento a que procedeu, terão sido suportadas com recurso a outros meios. O recorrido não adquiriu os actuais terrenos para construção de que presentemente é co-proprietário com recurso ao sistema poupança-emigrante. Esse investimento aquisitivo fê-lo em 1996, relativamente a um bem que, entretanto, por sua indústria transformou noutros.

Como assinala a Fazenda Pública, o entendimento adoptado pela sentença recorrida conduziria a que, «se em vez de lotear o recorrente tivesse construído novos prédios urbanos com centenas de fracções autónomas, teriam as mesmas de se considerar isentas pelo simples facto de estarem implantadas no terreno rústico inicialmente adquirido com isenção».

Na verdade, parece seguro que, se tal tivesse acontecido, a isenção de que gozou o recorrido não poderia abranger essas «centenas de fracções autónomas». E a situação figurada, de facto e de direito, não é substancialmente distinta de que realmente ocorre: a actividade do recorrido fez desaparecer o bem a que a contribuição e a isenção respeitavam, e em seu lugar nascer onze bens diferentes.

A sentença, para decidir que se mantinha a isenção, fundou-se, essencialmente, no artigo 12º do EBF, que se ocupa da extinção dos benefícios fiscais: porque o benefício aqui em causa é temporário e não condicionado, só o decurso do tempo o extinguiria. O recorrido sustenta, também, igual entendimento.

Mas esta argumentação não atribui relevância a que o benefício só pode vigorar enquanto se mantenha o seu objecto. Se a lei extinguir um imposto, necessariamente deixam de operar os benefícios que a tal imposto se referiam; se o benefício se relaciona com a detenção de um determinado bem, só pode manter-se enquanto este durar. No nosso caso, o bem que originava a contribuição deixou de a ocasionar; não havendo lugar àquela contribuição (e era a essa, e só a ela, que se reportava o benefício), não pode haver lugar à respectiva isenção.

Outro argumento aduzido pela sentença e apoiado pelo recorrido esgrime com boa lâmina mas sem golpe certo. Diz-se que não há duas contribuições autárquicas, uma rústica e outra urbana, e que, conseqüentemente, a isenção acompanha o imóvel que a gera, mesmo que ele mude de natureza.

Mas, se é certo que a contribuição autárquica se não decompõe em rústica e urbana, também é verdade que ao recorrido não foi reconhecida a isenção de toda e qualquer contribuição autárquica, mas daquela que durante dez anos incidisse sobre o prédio rústico que adquiriu com as suas poupanças de emigrante. De fora ficaram todos os outros prédios,

rústicos e urbanos, de que fosse ou viesse a ser proprietário, e, designadamente – como é o caso – aqueles que criasse por actividade sua, a partir de algo que transformasse em coisa diferente.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

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 improcedente o recurso contencioso.

Custas a cargo do recorrido, na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se a procuradoria, aqui, em 50%.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Licenciamento de máquinas de diversão. Exploração e instalação. Norma interpretativa. Inconstitucionalidade. Imposto. Taxa.

Sumário:

- I — *O imposto do selo previsto no n.º 12.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção dada pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, incidente sobre a instalação de máquinas electrónicas de diversão, não pode ser exigido relativamente ao registo ou licença de exploração a que se reportam os artigos 17.º e 20.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro.*
- II — *Na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é o de que o princípio contido na nova lei possa considerar-se insito na lei anterior.*
- III — *Sendo distintos os conceitos de «instalação» e «exploração», não pode entender-se que este último estivesse contido naquele, o que é confirmado pela redacção dada àquele artigo 12.1 pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que utiliza, cumulativamente, os dois conceitos.*
- IV — *Diferentemente do que sucedia com o referido artigo 12.1, na redacção de 1999, relativamente às taxas previstas nos artigos 17.º, 20.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro, o facto relevante é a exploração e não a instalação.*
- V — *Estas taxas têm realmente natureza de taxas e não de impostos, por se reportarem à remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 2.º, n.º 4, da LGT), em situação em que há uma actividade da administração que está numa relação de corresponsabilidade com a prestação exigida ao contribuinte.*

Processo n.º 242/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: CDL — Centro de Diversões e Lazer, L.da

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – C.D.L. – CENTRO DE DIVERSÕES E LAZER, LDA, deduziu impugnação judicial no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, tendo por objecto liquidações de imposto de selo e taxas previstas no Regulamento anexo ao Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou procedente a impugnação.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, que veio a declarar-se hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento, na sequência do que o processo foi remetido a este Supremo Tribunal Administrativo, a requerimento da Recorrente.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1) No presente caso o que está em causa é o deferimento da licença de exploração de máquinas de diversão pelo Governo Civil de Aveiro, e a consequente liquidação das taxas a que se refere o art. 23º n.º 1 do DL 316/95 de 28/11, bem como da liquidação do imposto de selo do verba 12.1 da Tabela geral do imposto de selo.

2) Na douta sentença recorrida conclui-se que não deveria ter sido liquidado qualquer imposto de selo, em virtude de ter partido do pressuposto de que a instalação e exploração de uma máquina de diversão não são a mesma coisa, e como tal constituem factos tributários diferentes e de o facto tributário da exploração não estar previsto no n.º 12.1 da TGIS.

3) O imposto de selo do ponto 12.1 da Tabela incide sobre as licenças de que fala o DL 316/95 de 28/11, nomeadamente do art. 20º (licença de exploração) no sentido de aí conter todos os actos de licenciamento necessários a que as máquinas electrónicas de diversão pudessem ser exploradas legal e economicamente.

4) Pois que uma das realidades que se visa tributar na verba 12.1 da Tabela do I.S., é precisamente a concessão da licença de exploração de tais máquinas.

5) O regime jurídico do licenciamento e de exploração de máquinas de diversão previsto no DL 316/95 de 28/11, já existia quando entrou em vigor a verba n.º 12.1 tabela do imposto de selo.

6) Pelo que o termo instalação utilizado no ponto 12.1 da Tabela se reporta à exploração das máquinas visadas, pois que com toda a certeza o legislador da Tabela elaborou o seu ponto 12 tendo em conta a licença de exploração que se encontrava prevista no respectivo regime jurídico.

7) Não é razoável supor-se que o legislador tenha introduzido na incidência do imposto uma distinção entre a licença para instalação e exploração das máquinas de diversão, só sujeitando a tributação a instalação.

8) De realçar que na nova tabela do imposto de selo (que consta do DL. 287/2003 de 12 Novembro) foi corrigida a redacção acrescentando-se o termo exploração, a nosso ver com o sentido de que não fiquem

quaisquer dúvidas que as licenças de exploração das máquinas aí visadas caíem nas regras da incidência desta verba.

9) Assim deve entender-se que esta nova redacção da tabela tem carácter interpretativa, uma vez que ao acrescentar o termo exploração, não está a elencar uma nova realidade sujeita a imposto, apenas visa dissipar quaisquer dúvidas que surgissem pela sua não consagração expressa na anterior redacção da Tabela Geral do Imposto de Selo.

10) O Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo, não conheceu de todas as questões que lhe foram submetidas, pois que a douta sentença recorrida não indica em que se fundou para anular a liquidação das taxas previstas no art. 23º n.º 1 do DL 316/95 de 28 de Novembro, no montante total de 510.000\$00 que também foi objecto de impugnação, o que constitui nulidade da sentença (art. 668º n.º b) e d) do CPC).

11) A douta decisão recorrida violou a verba n.º 12.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aprovada pelo D. L. n.º 150/99 de 11/09 e o art. 668º n.º 1 al. b) e d) do CPC.

Nos termos expostos deve ordenar-se a anulação da douta sentença recorrida, como é de LEI E JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Conclusão n.º 10 – O representante da Fazenda Pública não tem legitimidade para alegar nulidade de sentença por omissão de pronúncia sobre questão posta pela impugnante na petição inicial, por falta de interesse em agir legalmente prosseguido (cfr. o art. 26.º do C.P.C. e, v.g., o ac. da 1.ª Secção de 4.4.2001, r. n.º 45221).

Conclusões n.º 8 e 9. Nada permite concluir que a nova redacção do n.º 12.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12.11, tenha natureza interpretativa; pelo contrário: confrontando ambas as redacções e considerando que a jurisprudência deste S.T.A. (v. o ac. citado na sentença recorrida e, ainda, os de 12.1.05, r. 1179/04, e de 13.4.05, r. n.º 1088/04) sobre a interpretação da norma «velha», afasta expressamente a solução introduzida pela lei «nova», tem de se concluir que a norma «nova» só pode valer para o futuro (cfr. a doutrina invocada pela própria Recorrente nas suas alegações).

Restantes conclusões. Os seus fundamentos não procedem porque o Meritíssimo Juiz «a quo» fez boa interpretação da lei, na linha, de resto, da citada jurisprudência deste STA para cuja fundamentação remeto.

Termos em que sou de parecer que se confirme o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública dizendo, no essencial, o seguinte:

– Na conclusão 10ª das suas alegações a recorrente Fazenda Pública diz que «o M.mo Juiz do Tribunal a quo não conheceu de todas as questões que lhe foram submetidas pois que a douta sentença recorrida não indica em que se fundou para anular a liquidação... o que constitui nulidade da sentença (alínea b) e d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC)».

– O assim alegado, não obstante vir referido como sendo o não conhecimento de uma questão que fora submetida ao tribunal, configura a arguição de falta de fundamentação.

– Como tal, a nulidade arguida situa-se fora do âmbito de aplicação do entendimento sufragado no douto parecer por este entendimento se reportar à arguição da nulidade por omissão de pronúncia.

– Tem o representante da Fazenda Pública plena legitimidade para arguir a nulidade da sentença por falta de fundamentação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A presente impugnação respeita à liquidação do Imposto de Selo previsto no número 12.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, no montante total de 510.000\$00 e das taxas previstas no art. 23º do Regulamento Anexo ao DL 316/95, de 28/11, no montante total de Esc. 510.000\$00;

b) A impugnante efectuou em 29/01/2001 o pagamento do Imposto de Selo previsto no n.º 12.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aprovada pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, no montante total de 510.000\$00, imposto esse liquidado pelo Governo Civil de Aveiro (fls. 18 dos autos);

c) Na mesma data, efectuou ainda o pagamento das taxas previstas no art. 23º, n.º 1 do Regulamento Anexo ao DL n.º 316/95, de 28/11, no montante total de Esc. 510.000\$00, taxas essas liquidadas pelo Governo Civil de Aveiro, para emissão de licença de exploração prevista no art. 20º do referido Regulamento (fls. 18 dos autos);

d) A petição inicial da presente impugnação deu entrada na 1.ª Repartição de Finanças de Aveiro no dia 03.04.2001.

3 – Importa apreciar em primeiro lugar a questão da nulidade da sentença recorrida, por ser logicamente prioritária.

Na conclusão 10.ª, a Recorrente refere que «o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo, não conheceu de todas as questões que lhe foram submetidas, pois que a douta sentença recorrida não indica em que se fundou para anular a liquidação das taxas previstas no art. 23º n.º 1 do DL 316/95 de 28 de Novembro, no montante total de 510.000\$00 que também foi objecto de impugnação, o que constitui nulidade da sentença (art. 668º n.º b) e d) do CPC)».

Na sua resposta ao parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública veio esclarecer que é apenas a nulidade por falta de fundamentação que pretende imputar à sem recorrida, o que pode ser interpretado como uma desistência da arguição do vício de omissão de pronúncia.

De qualquer modo, o vício que pode consubstanciar a não indicação das razões em que se fundou a sentença para anular a liquidação é o de nulidade por falta de fundamentação, previsto naquela alínea b), e não de omissão de pronúncia previsto na alínea d) do n.º 1 daquele art. 668.º.

Por isso, é apenas relativamente ao vício de falta de fundamentação que há que tomar posição.

Relativamente a este vício não se coloca a questão da falta de legitimidade, uma vez que a fundamentação da sentença se destina a esclarecer ambas as partes sobre as razões que justificam a decisão, a fim de poderem, nomeadamente, decidir com adequada ponderação se se conformam com ela ou se a impugnam.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, só se verifica a nulidade de sentença por falta de fundamentação, prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C., quando ocorra falta absoluta de fundamentação. (1)

No entanto, atenta aquela finalidade da fundamentação, a falta de fundamentação deverá aferir-se relativamente a cada uma das questões decididas na sentença.

No caso em apreço, foram impugnadas liquidações de imposto do selo e de taxas previstas no art. 23.º, n.º 1, do Regulamento Anexo ao Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro.

Na sentença recorrida, depois de se indicarem os factos que se consideram provados, fez-se referência a um acórdão do STA sobre um caso semelhante, relativamente ao imposto do selo.

Desse acórdão, conclui-se na sentença recorrida que «a *Jurisprudência vai no sentido de que a instalação e a exploração de uma máquina de diversão não são a mesma coisa, sendo portanto factos tributários diferentes e que o facto tributário da exploração não está previsto no art. 12.1, da T.G.I.S.*».

Depois disso, escreveu-se na sentença recorrida o seguinte:

«Iguamente, não se regula no anexo ao DL 316/85, de 28-11, qualquer licença de instalação, mas tão só, uma licença anual ou semestral de exploração – n.º 2 do art. 20».

Assim, é manifesto que na sentença recorrida se trata da questão das taxas, entendendo-se aplicar-lhe um regime idêntico ao que se entendeu estar previsto para o Imposto do Selo, quanto à distinção entre os conceitos de exploração e instalação.

Não se está, assim, perante uma situação de falta absoluta de fundamentação quanto à questão das taxas referidas.

Por isso, não ocorre a nulidade de sentença invocada.

4 – Da matéria de facto indicada na sentença recorrida não consta explicitamente qual o facto em que se baseou a liquidação de Imposto do Selo, mas conclui-se da sua fundamentação que esse tributo foi liquidado relativamente à emissão de licença de exploração de máquinas de diversão, à semelhança do que se refere no na alínea C) da matéria de facto fixada para a liquidação das taxas.

Estão em causa factos ocorridos no ano de 2001.

5 – O art. 12.º da T.G.I.S., na redacção dada pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, vigente à data em que ocorreram a emissão de licença de exploração de máquinas eléctricas de diversão estabelecia o seguinte:

12 - Licenças:

12.1 – Para instalação de máquinas electrónicas de diversão – por cada máquina... 15000\$00

Como resulta do texto desta disposição o Imposto do Selo era devido relativamente à *instalação* e não à *exploração* de máquinas electrónicas de diversão.

São factos distintos a instalação (facto instantâneo) e a exploração (facto permanente), que podem mesmo ser praticados por entidades diferentes relativamente a uma mesma máquina de diversão.

Por isso, é ilegal a liquidação de Imposto do Selo, com base no art. 12.º, 1 da T.G.I.S. vigente em 2001, tendo por base a emissão de uma licença de exploração de máquinas daquele tipo.

É nesse sentido que tem vindo a decidir uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelo acórdão de 20-5-2003, parcialmente transcrito na sentença, e pelos acórdãos de 12-01-2005, recurso n.º 1179/04, e de 13-04-2005, recurso n.º 1088/04.

O facto de, na redacção do art. 12.1 da T.G.I.S. introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, ter passado a incluir-se uma referência à exploração de máquinas electrónicas de diversão, a par da referência à instalação, não altera antes confirma a interpretação adoptada pelo STA à face da redacção anterior, pois a referência cumu-

lativa à instalação e à exploração revela que, na perspectiva legislativa, a primeira expressão não englobava a segunda.

Por outro lado, não há elementos que permitam atribuir carácter interpretativo à nova redacção.

Segundo refere FERRER CORREIA, em parecer publicado na *Colectânea de Jurisprudência*, ano XIV, tomo 4º, página 35,

«Na ausência de outros elementos que permitam dar valor interpretativo a uma norma, o critério fundamental a utilizar para tal fim é “que o princípio contido na nova lei possa considerar-se insito na lei anterior. Ora esse requisito deve julgar-se satisfeito sempre que possa dizer-se que os tribunais decidiam normalmente, no domínio da legislação anterior, de acordo com tal princípio”.

“É que, verificando-se este pressuposto, cessam as razões que estão na base do princípio da não-retroactividade da lei, que se consubstanciam na tutela dos direitos adquiridos e das expectativas concebidas pelos particulares ao agirem ao abrigo das normas da lei precedente. Se a jurisprudência era claramente favorável a um certo entendimento da legislação anterior, e a nova lei o vem confirmar de modo expresso não se vê razão para não definir esta lei como interpretativa e como tal aplicável mesmo para o passado. Em boas contas, ninguém poderá queixar-se de ofensas de direitos subjectivos ou de frustração de expectativas, já que os interessados, se tivessem recorrido aos tribunais para fazer valer um suposto direito ou ver esclarecida determinada situação, não teriam muito provavelmente obtido resultado diverso daquele que agora se tornou certo”.

Em sentido semelhante, escreve BAPTISTA MACHADO, em *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, página 287:

«... para que a lei nova possa ser interpretativa de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial lhe havia de há muito atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico em termos diferentes deve ser considerada uma lei inovadora».

No caso em apreço, não há conhecimento de qualquer controvérsia jurisprudencial sobre a interpretação do referido art. 12.1 da T.G.I.S., na redacção de 1999, sendo a única decisão do STA sobre a matéria em sentido oposto ao que veio a ser consagrado na redacção de 2003.

Por isso, não se vê qualquer razão para reconhecer natureza interpretativa à nova redacção.

Assim, é correcta a decisão recorrida sobre a impugnação da liquidação de Imposto do Selo.

6 – Diferente é a solução relativamente à liquidação das taxas previstas no art. 23.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 316/95, de 28 de Novembro.

Com efeito, os arts. 17.º e 20.º deste diploma, estabelecem a obrigatoriedade de licenciamento da *exploração* das máquinas de diversão e a emissão de licenças de exploração está sujeita ao pagamento de taxas, nos termos do art. 23.º.

Os montantes destas taxas são indicados no Anexo à Portaria n.º 40/97, de 15 de Janeiro.

Não se trata, aqui, de licenciamento de instalação, mas sim de *exploração* e foi esse licenciamento que a impugnante requereu, pelo que a situação se enquadra na previsão destas normas.

Aliás, este enquadramento nem sequer é questionado pela Impugnante que alicerça a sua impugnação, quanto às taxas, apenas na invocação da

sua inconstitucionalidade, por se tratar de tributos que têm a natureza de impostos, e não terem sido criados pela Assembleia da República ou pelo Governo no uso de autorização legislativa.

Efectivamente, a criação de impostos inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da C.R.P., na redacção vigente e arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), na redacção de 1992, vigente ao tempo da aprovação do diploma que veio a ser o Decreto-Lei n.º 316/95] pelo que, não tendo este diploma sido emitido pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, a constitucionalidade do tributo criado pelo referido art. 23.º depende de ele não ter a natureza de imposto.

Assim, importa apreciar a natureza deste tributo.

A distinção entre imposto e taxa faz-se com base no carácter unilateral ou bilateral dos tributos: o imposto tem estrutura unilateral, a taxa tem carácter bilateral e sinalagmático.

Para um tributo ser qualificável como taxa terá de haver correspectividade entre a prestação paga pelo contribuinte e a prestação concreta de um serviço público ou utilização de um bem do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, como está hoje expressamente estabelecido no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T.

«Tal relação sinalagmática entre a contrapartida e o montante a pagar não pode deixar de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal o que não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser “superior (e, porventura, até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado” contudo o que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável»”, ou seja, “manifesta” e comprometedora, “de modo inequívoco, da correspectividade pressuposta na relação sinalagmática”, devendo a respectiva aferição tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado». (2)

No caso em apreço, está-se perante a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, que é susceptível de se enquadrar no conceito de taxa, se existir uma actividade da Administração que esteja numa relação de correspectividade com a prestação paga pelo contribuinte.

Esta correspectividade existe, no caso em apreço, pois o licenciamento é precedido de uma análise da actividade lúdica proporcionada pela máquina de diversão, de forma a apreciar se ela não é susceptível de por em causa a protecção devida da infância e a juventude, a prevenção da criminalidade e a ordem ou tranquilidade públicas, como é imposto pelo art. 20.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 316/95, que está em consonância com a protecção à infância e a política de juventude constitucionalmente impostas pelos arts. 69.º e 70.º da C.R.P. e com os deveres estaduais de assegurar a segurança e tranquilidade públicas (art. 272.º da C.R.P.).

Por outro lado, a exploração das máquinas deste tipo, exige uma contínua fiscalização, designadamente do cumprimento dos condicionamentos previstos no art. 22.º deste diploma, pelo que há necessidades especiais de policiamento gerados pela actividade de exploração de máquinas de diversão.

Por isso, não se pode afirmar, no caso em apreço, que se esteja perante a exigência de uma prestação sem qualquer contrapartida por parte da Administração.

Consequentemente, o tributo referido naquele art. 23.º deve ser qualificado como taxa.

Do exposto, conclui-se que não é correcta a posição assumida na sentença recorrida quanto à impugnação das taxas referidas, pelo que ela deve ser revogada nessa parte.

Termos em que acordam em

– negar provimento ao recurso jurisdicional quanto à impugnação do Imposto do Selo, conformando a sentença recorrida nesta parte;

– conceder provimento ao recurso jurisdicional quanto à impugnação das taxas previstas no Decreto-Lei n.º 316/95, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação nesta parte.

Custas pela Impugnante, apenas na 1.ª instância, na parte em que decaiu.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(1) Neste sentido, entre muitos outros possíveis, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 6-6-89 (recurso n.º 26268), de 10-10-90 (recurso n.º 11946), de 31-1-90 (recurso n.º 11921), de 29-5-91 (recurso n.º 24722), de 21-3-91 (recurso n.º 9034B) e de 15-5-91 (recurso n.º 13137).

(2) Neste sentido, entre vários outros, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 26-1-2005, proferido no recurso n.º 1167/04, e de 18-5-2005, proferido no recurso n.º 1176/04, este do Pleno da Secção do Contencioso Tributário.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Contribuição autárquica. Início da tributação.

Sumário:

A «comunicação» a que se refere o artigo 10.º, n.º 5, do Código da Contribuição Autárquica não envolve a apresentação, à administração fiscal, de qualquer «requerimento» específico, bastando-se a exigência legal em que à mesma seja dado conhecimento do respectivo facto: afectação à venda.

Processo n.º 267/06-30.

Recorrente: ORS — Obras, Remodelações e Serviços, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

ORS — Obras, Remodelações e Serviços, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, na medida em que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de Contribuição Autárquica.

Fundamentou-se a decisão na necessidade de o contribuinte requerer especificamente à administração fiscal, a isenção daquela contribuição, relativamente às fracções do prédio novo que construiu para venda, nos termos do artigo 10.º, n.ºs 1, alínea f), e 5 do Código da Contribuição Autárquica, pois só assim a administração fiscal poderia ponderar a existência dos respectivos requisitos legais, tratando-se de um “direito” que só ela poderia exercer.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A) A suspensão de tributação prevista na alínea f) do artº 10º do C.C.A, é uma situação de não sujeição a imposto, que, por ser mera consequência da aplicação de normas de incidência, é independente da prática de qualquer acto pela Administração.

B) Esta figura jurídica não é confundível com a Isenção (embora o tribunal a quo assim a tenha erroneamente qualificado), que consiste num direito subjectivo concedido legalmente aos contribuintes, mas que, para ser exercido, carece da prática de um Acto Administrativo Permissivo,

C) Contrariamente ao decidido na sentença recorrida, a comunicação prevista no artº 10º do C.C.A. não pode, assim, configurar um verdadeiro requerimento, porquanto, não competindo à Administração Fiscal a prática de qualquer acto, não existe objecto sobre o qual possa ser deduzido um pedido.

D) Esta circunstância não é prejudicada pelo facto de a verificação dos pressupostos da suspensão de tributação não ser de conhecimento officioso, pois, uma vez realizada a comunicação prevista no artº 10º do C.C.A., a suspensão da tributação é de aplicação automática pela Administração.

E) Da mesma forma, o contribuinte também não tem de apresentar, junto com tal comunicação, prova da verificação dos pressupostos da situação de Não Sujeição, já que a norma constante no artº 10º do C.C.A. não faz qualquer alusão à necessidade de instruir a comunicação com tais documentos.

F) É inaceitável a analogia com o regime das Isenções, pois não existe qualquer lacuna legal, antes uma inequívoca manifestação de vontade do legislador em criar regimes diversos para as duas situações, decorrentes da sua diferente natureza.

G) é igualmente inaceitável a invocação pela Administração de exigências procedimentais que a lei não preveja, pois tal situação tomaria imprevisível o âmbito de aplicação das normas tributárias, contribuiria para a insegurança jurídica e permitiria à Administração Fiscal, na prática, alargar a incidência das normas tributárias.

H) A comunicação prevista no nº 5 do artº 10º do C.C.A., tem, então, de ser entendida apenas como mera transmissão de informação ou participação de uma ocorrência, não sujeita a quaisquer formalidades, por só assim ser possível defender as expectativas do contribuinte.

Assim,

I) Tendo a Recorrente comunicado à Repartição de Finanças de Portimão a afectação das fracções do imóvel à finalidade de venda, deveria ter sido considerado o período de suspensão de tributação previsto na alínea f) do nº 1 do artº 10º do C.C.A. - o que não aconteceu.

Acresce,

J) Ainda que se entenda que os contribuintes estão obrigados a apresentar documentação que prove a verificação dos pressupostos da não

sujeição -o que se julga inadmissível - não se poderia, invocar o incumprimento dessa pretensa obrigação pela Recorrente,

Uma vez que,

K) Tendo a Recorrente demonstrado, desde 17 de Novembro de 1999, aquando da comunicação da situação prevista na alínea e) do artº 10º do C.C.A, a contabilização do prédio como EXISTÊNCIA,

L) Quando, em 27 de Outubro de 2000, a Recorrente comunicou à Repartição de Finanças de Portimão que as fracções do prédio tinham a finalidade a sua VENDA, não só se reuniram todos os pressupostos da situação de Não Sujeição prevista na alínea f) do artº 10º C.C.A, como a Administração Fiscal tinha em sua posse documentos que o provavam.

Mais,

M) Não pode a Recorrente conformar-se com o entendimento do tribunal a quo, segundo o qual o artº 59º da LGT não relevaria para o caso em apreço.

Com efeito,

N) Prevendo a alínea d) do nº3 do artº 59º da L.G.T. um especial dever de colaboração entre a Administração Fiscal e os sujeitos passivos, não é admissível a conduta da Administração Fiscal, que, tendo pleno conhecimento da situação tributária do prédio, procedeu ainda assim à liquidação do imposto, desprezando as comunicações da Recorrente e os documentos anteriormente entregues, com fundamento na preterição de supostos requisitos formais da comunicação,

O) Fazendo-o, sem antes ter tentado esclarecer as dúvidas suscitadas pela sua análise ou convidado à apresentação de uma comunicação julgada conforme.

Termos em que e nos mais de direito aplicável, deve o presente Recurso proceder por provado e fundado e, em consequência, ser anulada a liquidação do Imposto Municipal de Contribuição Autárquica referente ao ano de 2000, por ilegalidade do acto tributário.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso já que “a lei contempla uma não sujeição temporal daquele imposto desde que (...) a contabilidade da empresa reflita, rigorosamente, de modo claro e inequívoco, a realidade dos seus prédios edificados e a sua afectação àqueles fins”, demonstração que há-de resultar da comunicação prevista no referido normativo, “como requisito legal do funcionamento do regime de não sujeição”.

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

Tem-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância – artigos 713, n.º 6, e 726.º do Código de Processo Civil.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da interpretação do artigo 10.º, n.º 5, do Código da Contribuição Autárquica, com atinência à “comunicação” aí exigida.

Dispõe o mesmo normativo, na parte que ora interessa:

Artigo 10.º

(Início da sujeição a imposto)

1 – A contribuição é devida a partir:

a) Do ano, inclusive, em que a fracção de território e demais elementos referidos no artigo 2.º devam ser classificados de prédio;

e) Do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;

f) Do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

5 – Para efeitos do disposto nas alíneas e) e f) do n.º 1 e no n.º 4, deverão os sujeitos passivos comunicar à repartição de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins.

A relação de imposto constitui-se com o facto tributário (artigo 36.º da LGT), isto é, “com o preenchimento duma hipótese fáctica prevista numa norma de incidência tributária” – Cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª edição.

Na Contribuição Autárquica, imposto municipal que incidia sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município (artigo 1.º CCA), as normas de incidência previstas naquele artigo 10.º, n.º 1, estabeleciam diferentes hipóteses fácticas (consoante a natureza, o valor ou o destino do prédio em causa), a cada uma correspondendo um certo momento para o nascimento da relação jurídico-tributária e para o pagamento do imposto respectivo.

Além das diferentes hipóteses fácticas, o legislador optou por, em alguns casos, impor ónus aos contribuintes. É o que acontece no caso do n.º 5 daquele artigo, em que o legislador, para dar como totalmente preenchidas as hipóteses fácticas das alíneas e) e f) do n.º 1, exigiu que o sujeito passivo, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da aplicação daquelas hipóteses, comunicasse à repartição de finanças a afectação dos prédios aos fins nelas previstos.

Ou seja, nos casos em que um terreno para construção tivesse passado a figurar no activo de uma empresa que tivesse por objecto a construção de edifícios para venda (alínea e) e naqueles em que um prédio tivesse passado a figurar nas existências de uma empresa que tivesse por objecto a sua venda (alínea f), para que não houvesse lugar a sujeição ao imposto (cinco anos no primeiro caso e três no segundo), o contribuinte teria que comunicar, à repartição de finanças da área da situação dos prédios, a afectação dos prédios a estes fins, no prazo de 90 dias.

Se o contribuinte não tivesse este comportamento, dentro deste prazo, cairia na regra geral da alínea a): o imposto seria devido, já não no 5.º ou 3.º ano seguinte ao da afectação dos prédios aos fins previstos nas alíneas, mas sim a partir “do ano, inclusive, em que a fracção de território e demais elementos referidos no artigo 2.º [devessem] ser classificados de prédio”. Isto é, haveria lugar a sujeição ao imposto que seria imediatamente devido.

Quando, em 1999, a recorrente adquiriu o terreno para construção e desse facto deu conhecimento às Finanças, preencheu a hipótese fáctica da norma resultante da aplicação combinada do artigo 10.º, n.ºs 1, alínea f) e 5 do CCA. Daí que o imposto só fosse devido a partir do quinto ano seguinte: como o sujeito passivo observou o ónus, não ficou sujeito à obrigação principal decorrente da relação de imposto, durante 5 anos.

Em 2000, o facto gerador modificou-se e, conseqüentemente, a situação jurídica também: com a construção, o prédio deixou de integrar o conceito de “terreno para construção” da alínea e) para integrar o

da “existência de uma empresa que tenha por objecto a sua venda” - alínea f).

Deste modo, ao extinguir-se o facto gerador da relação jurídico-tributária fixada em 1999, esta extinguiu-se também, por falta de objecto.

Simultaneamente ficou parcialmente preenchida a hipótese fáctica da alínea f) que, para se efectivar, carecia que a recorrente observasse o ónus previsto no n.º 5: «comunicar à repartição de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação do prédio àqueles fins».

Ou seja: a recorrente tinha que “comunicar” às finanças que o prédio tinha passado a figurar nas existências da empresa, facto que, *per se*, produziria o efeito jurídico visado por aquelas normas – a não sujeição ao imposto durante 3 anos –, não sendo, por isso, necessário efectuar qualquer requerimento: após a comunicação os efeitos jurídicos produziriam-se automaticamente.

Ora, a recorrente, depois de concluídas as obras no lote de terreno, em Outubro de 2000, entregou no Serviço de Finanças de Portimão, a declaração para inscrição de prédios urbanos na matriz (modelo 129), onde participou que o prédio a inscrever era novo, se encontrava omissa na matriz predial e se destinava a venda.

A entrega desta declaração é uma exigência do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do C.C.A. que dispõe que “a inscrição dos prédios na matriz e a actualização desta é feita com base em declaração do contribuinte, a qual deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da ocorrência de qualquer das circunstâncias seguintes: a) uma dada realidade física deve passar a considerar-se como prédio;”, no caso, as fracções autónomas construídas e que foram discriminadas na mesma declaração.

Não sendo necessário requerer, mas tão só comunicar, às finanças, que as fracções autónomas passaram a integrar a existência da empresa para esta não ficar sujeita à contribuição autárquica durante 3 anos, importa saber se a declaração modelo 129, que tem finalidades próprias, é idónea para tal efeito.

O que o legislador pretendeu, com o predito artigo 14.º que estatui a obrigatoriedade da apresentação da declaração, foi garantir que as repartições de finanças tivessem conhecimento dos prédios sujeitos a imposto, obrigando os contribuintes a prestar essa informação no prazo de 90 dias, sendo certo que, nos termos do seu número 3, se tal não acontecesse, a administração fiscal poderia proceder oficiosamente à inscrição do prédio na matriz e, conseqüentemente, proceder à liquidação do imposto.

Assim, a declaração modelo 129 tinha como finalidade submeter as fracções autónomas recém-construídas ao procedimento tributário de liquidação.

Ora, sendo esta a sua finalidade, não se vê como não possa ser idónea para produzir o efeito pretendido pela recorrente: submeter as fracções autónomas ao procedimento tributário de liquidação 3 anos após a sua construção, nos termos da predita alínea f), isto é, protelar o início da sujeição dos mesmos prédios ao imposto.

Os números 5 e 1, alínea f), do artigo 10.º do C.C.A. têm como requisito da não sujeição a imposto durante 3 anos, a comunicação, à repartição de finanças da área da situação dos prédios, que as fracções autónomas construídas passaram a figurar nas existências de uma em-

presa que tem por objecto a sua venda, no prazo de 90 dias contados da sua construção.

Na declaração modelo 129, que nos termos do predito artigo 14.º, n.º 1, tem que ser entregue no mesmo prazo de 90 dias, a recorrente discriminou as fracções autónomas de que era proprietária e declarou expressamente que estas “se destinavam a venda” – cfr., aliás, o item 08.08 devidamente assinalado. Por outro lado, identificou-se como “ORS – Obras, Remodelações e Serviços, Lda.”, estando colectada como sociedade comercial por quotas que tem por objecto social a compra, venda e revenda de imóveis. Ou seja, a administração fiscal sabia que se tratava de empresa que tem por objecto a venda dos prédios.

Contentando-se a lei com uma simples “comunicação”, vigora a informalidade do procedimento, consequência, aliás, do princípio geral da desburocratização da Administração.

Assim, todos os requisitos legais exigidos estavam presentes na declaração entregue à repartição de finanças, sendo que esta declaração, atendendo à sua finalidade, era instrumento idóneo para a comunicação efectuada, pelo que as fracções autónomas, propriedade da requerente, só estariam sujeitas a contribuição autárquica 3 anos após a sua construção. Assim, a liquidação do Imposto Municipal em causa é ilegal.

Termos em que se acorda, na parte ora sob recurso, conceder-lhe provimento, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação do acto de liquidação em crise.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão. Meio processual adequado. Impugnação judicial. Oposição à execução.

Sumário:

I — A forma processual que a jurisprudência tem eleito como adequada para reagir contra o despacho que determina a reversão da execução fiscal é a de oposição à execução.

II — Sendo duvidoso que tal reacção possa concretizar-se mediante a reclamação a que se refere o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é seguro que não é meio próprio a impugnação judicial.

Processo n.º 313/06-30.

Recorrente: Ricardo Jorge Coelho Brito Figueiroa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **RICARDO JORGE COELHO BRITO FIGUEIROA**, residente em Barcarena, Queluz, recorre da sentença da Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que rejeitou liminarmente a petição de impugnação judicial do acto que determinou a reversão contra si de uma execução fiscal inicialmente instaurada a Fildoc – Sociedade Microfilmagens, Lda., com sede em Leiria.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O M.º Juiz *a quo* não se pronunciou sobre questões relativamente às quais se deveria ter pronunciado, pelo que a sentença é nula, nos termos e de acordo com o disposto no art.º 125.º do C.P.P.T.

2.

Não existe erro na forma do processo, dado que as questões suscitadas pelo recorrente são fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução, nos termos e de acordo com o disposto no 99.º do C.P.P.T, que refere que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, bem como as alegadas nulidades, nos termos e de acordo com o disposto 102.º n.º3, também do C.P.P.T.

3.

Não está aqui de facto a discussão, **em singelo** da existência ou não dos pressupostos de que depende a reversão da dívida exequenda.

4.

Os aludidos pressupostos não existem porque, **em momento anterior**, e por consequência directa e única da actuação da própria Administração, **em clara violação da lei (preterição de formalidades legais ou seja, ocorrendo em vício de lei, considerou a existência de factos inexistentes — a gerência de direito - recorrendo a documento autêntico que atesta precisamente o contrário (!!!).**

5.

Ora, fundamentando-se a decisão da Administração na existência da gerência de direito recorrendo ao registo comercial da sociedade que atesta precisamente o contrário, **deverá considerar-se como não escrita a referida existência da gerência de direito no despacho de reversão, dado que o aludido facto está em desconformidade com a realidade, e é inexistente** (vide artigo 646.º, n.º 4 do C.P.C. e art.º 371.º, n.º 1 do Código Civil, bem como o artigo 3.º al. m) e artigo 11.º, ambos do Código do Registo Comercial).

6.

A agravar, a gerência de facto é presumida (presunção legal) **com base na existência de direito... que é inexistente!!**

7.

O despacho de reversão não alega quaisquer factos donde se retire que o mesmo era gerente real ou de facto.

8.

E, a aludida gerência de direito só poderia ser inferida ou retirada do próprio registo comercial, em conformidade com o disposto no art.º 371.º do Código Civil, artigo 3.º, n.º 1, al. m) e artigo 11.º, ambos do Código de Registo Comercial (sendo que estes dois últimos preceitos foram referidos no próprio despacho de reversão para fundamentar a pretensa “existência” da gerência de direito).

9.

Tais inexistências ou nulidades são de conhecimento oficioso, de forma a assegurar o princípio da verdade e justiça material, sendo que de outro modo estariam a ser violadas direitos e garantias constitucionalmente consagrados.

10.

E o dever do conhecimento de tais nulidades sai mais reforçado quando o princípio do contraditório não foi observado e o impugnante não exerceu o seu direito de audição prévia, por impossibilidade impu- tável à Administração.

11.

De facto, o impugnante não foi notificado do projecto do despacho de reversão.

12.

Sendo que, se tivesse exercido o direito de audição prévia, em conformidade com o disposto no art.º 23.º, n.º 4, da L.G.T., o impugnante poderia ter participado na formação da decisão da própria Administração, e poderia ter chamado à atenção da mesma para a incongruência/ine- xistência dos factos constantes do próprio despacho de reversão, pelo que o resultado da decisão da Administração seria diferente (e agora não estariam a ser penhorados bens do ora impugnante por uma dívida relativamente à qual o mesmo não é responsável, em virtude de preterição de formalidades legais).

13.

Tal formalidade – o direito de audição prévia – destina-se a assegurar as garantias de defesa dos particulares, sendo que o referido preceito corresponde a direito constitucional concretizado.

14.

E, no caso concreto, a violação de tal formalidade, a impossibilidade de exercício do direito de audição prévia à formação da decisão, mediante um juízo de prognose póstuma, teve consequências nefastas e violadoras dos direitos do impugnante/ora recorrente.

15.

De facto, teve como consequência e resultado uma lesão efectiva e real “dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado”.

16.

Pelo que a cominação de tal falta só poderá ser a nulidade insupri- vel que torna todo o processo de reversão da responsabilidade ilegal,

pelo que o ora recorrente não é responsável subsidiário, e deverão ser anuladas as penhoras indevidamente ordenadas com base no aludido despacho ilegal.

17.

Face ao exposto, porque preteridas as aludidas formalidades legais e incorrendo o processo nos referidos vícios, a consequência só poderá ser a declaração de nulidade do despacho de reversão (porque ilegal), declarando-se, em consequência, que o ora recorrente não é responsável subsidiário,

18.

pelo que, revogando-se a sentença de que se recorre, deverá o processo de execução que corre contra o ora recorrente ser julgado extinto, dado que, conforme consta do documento autêntico junto aos autos (certidão comercial da sociedade Fildoc - Sociedade Microfilmagem, Lda), **o recorrente não é, nem nunca foi gerente da referida sociedade**».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal é competente para apreciar o recurso, por serem irrelevantes as afirmações sobre matéria de facto incluídas nas conclusões das alegações; mas deve negar-se-lhe provimento, por inexistir na sentença nulidade ou erro de julgamento.

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

2. O despacho impugnado é deste teor:

«Na sua petição inicial, o impugnante limita-se a discutir os pres- supostos de que depende reversão da dívida exequenda, fundamentos que, como constitui jurisprudência pacífica, são próprios do processo de oposição à execução fiscal e já não de impugnação.

Temos, assim, nulidade processual decorrente de erro na forma de processo que implica, necessariamente, a rejeição da presente impug- nação.

É que o impugnante foi citado para a execução fiscal, na qualidade de responsável subsidiário, em 19/10/2004, e o prazo de 30 dias de que dispunha para deduzir oposição, nos termos do disposto no Art. 203.º do CPPT, já estava esgotado em 29.11.2004, data em que foi apresentada a petição de impugnação — razão pela qual não é possível a convalidação da presente petição de impugnação em oposição à execução fiscal.

Face ao exposto, o tribunal rejeita liminarmente a presente impug- nação.

Custas pelo impugnante».

3.1. O agora recorrente impugnou judicialmente, em 29 de Novembro de 2004, o despacho que determinou a reversão contra si de uma execu- ção fiscal e lhe foi notificado em 19 de Outubro de 2004.

A impugnação foi liminarmente rejeitada por ocorrer erro na forma de processo – adequada seria a de oposição à execução – e não ser viável a convalidação, uma vez que em 29 de Novembro de 2004 tinham decorrido mais do que os 30 dias, contados desde 19 de Outubro de 2004, fixados no artigo 203.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

É dessa decisão que vem o presente recurso jurisdicional, fundado nas razões condensadas nas conclusões acima transcritas.

3.2. O recorrente começa por acusar o despacho impugnado de nulidade por omissão de pronúncia, pois não se pronunciou sobre as nulidades invocadas na petição inicial, nos termos do artigo 125º do CPPT.

Como é óbvio, as nulidades arguidas na petição inicial não se referem a este processo de impugnação judicial, que só com tal petição se iniciou, mas ao processo de execução fiscal. O que vale por dizer que tais nulidades haviam sido alegadas como matéria de fundo, para fundar a procedência da acção com tal petição intentada.

Nos termos dos artigos 660º n.º 2 e 668º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil, «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras», sob pena de incorrer em nulidade por omissão de pronúncia.

Tratando-se, no caso, de um despacho que julgou haver erro na forma de processo escolhida pelo Autor e não ser possível enveredar pela forma adequada, concluindo pela rejeição liminar da impugnação, tudo o demais, designadamente, as questões suscitadas na petição objecto do indeferimento, estava prejudicado. A consequência do indeferimento liminar é, precisamente, a não apreciação do mérito da acção.

Não foi, pelo exposto, cometida a nulidade acusada na primeira conclusão.

3.3. Com o tema do erro na forma de processo ocupa o recorrente as conclusões 2 e 3.

Aí defende que inexistente tal erro, pois «não está aqui de facto a discussão, em singelo, da existência ou não dos pressupostos de que depende a reversão da dívida exequenda».

Não é fácil alcançar o que pretende o recorrente com esta afirmação.

Mas a verdade é que ocorre o erro na forma de processo apontado pelo despacho recorrido.

Nesse sentido vai a jurisprudência firme deste Tribunal. Veja-se, a título de exemplo, o que se disse no acórdão de 8 de Março de 2006, no processo n.º 1249/05:

«Retoma-se aqui o que se escreveu no acórdão de 29 de Junho de 2005, proferido no recurso n.º 501/05 (...).

Nesse aresto, depois de se sublinhar que a questão tem merecido tratamento uniforme por parte do Tribunal, transcreveu-se o seguinte trecho do acórdão de 12 de Maio de 2005, proferido no recurso n.º 1229/04:

“(…) como este S.T.A. vem decidindo, o despacho de reversão da execução não é passível de impugnação judicial, mas sim de oposição à execução fiscal (v. entre outros, os Acs. S.T.A. de 4/11/98, rec. 22728, 24/1/01, rec. 25701 e 7/5/03, rec. 159/03 [...]).

Neste, a este propósito, referiu-se o seguinte:

“Porém, a impugnação apenas é admitida, como decorre do art. 97º. n.º 1 do citado compêndio normativo, nas situações previstas nas suas alíneas a) e g).

Significa isto que o revertido pode deduzir impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade, porém, apenas naquelas situações; nelas não se inclui, todavia, o despacho que ordena a reversão da execução.

De concluir é, pois, que do despacho que ordena a reversão não cabe impugnação judicial.

Por outro lado, face ao disposto no art.º 204º n.º 1 al. b) do C.P.P.T., desde logo resulta que, quando o revertido pretenda discutir a responsabilidade pelo pagamento da dívida, o meio próprio é a oposição.

O que também resulta do art. 151º daquele Compêndio normativo (C.P.P.T.), na medida em que o afastamento da responsabilidade da pessoa citada pelo pagamento da dívida traduz-se na ilegitimidade daquela face à instância executiva, constituindo um dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, o que, tudo, deve ser discutido em sede de oposição”».

Ora, quando o despacho determinativo da reversão assenta, como alega o recorrente, na «existência de factos inexistentes», o que se passa é, precisamente, a falta de pressupostos de facto para a reversão.

E, quando o recorrente alega que foi preterido o seu direito a ser ouvido antes da prolação do mesmo despacho, o que invoca é um vício procedimental com reflexo no dito despacho, ou seja, a ser evocado no mesmo meio processual através do qual se ataque o despacho de reversão. Meio esse que, apesar de ser discutível que possa ser a reclamação referida no artigo 276º do CPPT, não é, seguramente, a impugnação judicial (neste sentido, veja-se o acórdão proferido no processo n.º 501/05, em 29 de Junho de 2005).

3.4. Quanto ao demais, que ocupa as conclusões 4 a 18, trata-se da questão que o recorrente pretendia discutir no presente processo, ou seja, é matéria respeitante à ilegalidade do despacho que determinou a reversão contra si da execução fiscal.

Sendo este processo um meio inadequado para atacar o despacho de reversão, tal como vem decidido e é de confirmar, não há que debater tais questões.

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 decisão impugnada.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos.

Sumário:

O artigo 46.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que determinadas por métodos indirectos.

Processo n.º 351/06-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: Vidreira do Mondego, S. 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 Coimbra que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao exercício do ano de 1996 deduzida por **VIDREIRA DO MONDEGO, S. A.**, com sede em Fontela, Figueira da Foz.

Formula as seguintes conclusões:

«1

O n.º 1 do Art.º 46.º do CIRC não permite a dedução em exercícios futuros de prejuízos apurados por métodos indirectos ou indiciários.

2

A lei não exige que a nota de liquidação efectuada pelos serviços centrais da DGCI discrimine pormenorizadamente todos os passos da liquidação do imposto e eventuais juros compensatórios, apenas exigindo que ela contenha uma fundamentação sumária e as disposições legais aplicáveis (Art.º 77.º, n.º 2 da LGT) embora o contribuinte possa solicitar posteriormente à Administração Fiscal essa discriminação, nos termos do Art.º 37.º do CPPT. (à data dos factos tributários Art.º 21.º e 22.º do CPT)

Nestes termos (...), deve a sentença recorrida ser **revogada e substituída por duto acórdão que julgue improcedente a presente IMPUGNAÇÃO (...)**».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

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

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

«1.

Foi efectuada à impugnante pela AF, em 16/06/1999, a liquidação adicional de IRC n.º 8310010619, referente ao ano de 1996, na importância de 384.462.634\$00 (€ 1.917.691,53), correspondendo 70.668.975\$00 a juros compensatórios, com prazo de pagamento voluntário até 04/08/1999 (fls. 19);

2.

Em 02/07/1999, a impugnante requereu à 2.ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, certidão da fundamentação da liquidação do imposto e dos juros compensatórios (fls. 20);

3.

Certidão emitida por aquele serviço em 26/08/1999 (fls. 27);

4.

Deduziu a presente impugnação em 24/11/1999, conforme carimbo de entrada apostado, pela 2.ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, na petição inicial (fls. 2);

5.

A liquidação adicional de IRC/ 1996, resultou de correcção ao rendimento declarado desse ano, na importância de 792.853.366\$00, efectuada pela AF com o seguinte fundamento: “Apresentou a decl. mod. 22 do ano de 1996, fazendo constar do quadro 18 prejuízos fiscais a deduzir no valor de 805.002.254\$00 respeitantes a anos anteriores. Mas houve correcção aos prejuízos do ano de 1993 por métodos indiciários pelo que há que retirar os prejuízos do ano de 1993 que foram abatidos no ano de 1996, razão pela qual se procedeu à presente correcção” (fls. 23 e ss.);

6.

O processo de liquidação é omissivo quanto aos critérios utilizados pela AF no cálculo dos juros compensatórios (fls. 20 e ss.)».

3.1. Duas são as questões que a recorrente coloca a este Tribunal: a primeira refere-se à dedução de prejuízos calculados por métodos indirectos, e tem a ver com a interpretação do artigo 46.º n.º1 (actual 47.º) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC); a outra, com a medida da obrigação de fundamentar a liquidação de juros compensatórios.

No caso, a sentença sob apreciação julgou que aquela disposição legal não impedia o reporte de prejuízos, ao contrário do que entendera a Administração Tributária, e que a liquidação, no tocante a juros compensatórios, enfermava de falta de fundamentação.

A recorrente Fazenda Pública defende, no presente recurso jurisdiccional, posição oposta.

3.2. A primeira questão foi, ultimamente, por várias objecto de decisões deste Tribunal, no sentido da sentença ora impugnada.

Escreveu-se, a esse propósito, no acórdão proferido no processo n.º 827/05 em 23 de Novembro de 2005, em que foi relator o mesmo do presente recurso:

«A actuação da Administração Fiscal estribou-se no disposto no artigo 46.º do Código do IRC (CIRC), designadamente, no seu n.º 2, cuja redacção era, ao tempo, a seguinte:

“1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos”.

A regra do número 1 tem antecedente no artigo 43.º do Código da Contribuição Industrial: «os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco anos posteriores».

A previsão do n.º 2 tem paralelo no § 3.º acrescentado ao artigo 54.º do mesmo Código pelo artigo 1.º do decreto-lei n.º 187/81, de 29 de Maio: «Sendo a matéria colectável determinada de harmonia com as

disposições aplicáveis ao Grupo B, não serão de efectuar as deduções estabelecidas nos artigos 43º e 44º, não ficando prejudicada, porém, a dedução, dentro do período legalmente estabelecido, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A Administração Fiscal entende que quando se chegue, por métodos indiciários, a um resultado fiscal negativo, deve aplicar-se a regra do transcrito nº 2, pois a situação é a inversa da ali prevista. Argumenta, ainda, com a referência que no nº 1 é feita às “disposições anteriores”, que não respeitam à fixação do lucro tributável por métodos indirectos. Por último, invoca em abono do seu entendimento a parte preambular do CIRC.

Em consequência, os prejuízos apurados por métodos indirectos não são dedutíveis aos lucros de exercícios posteriores, quer aqueles tenham sido apurados a partir da contabilidade, quer com recurso a métodos indirectos.

O IRC é, como se sabe, um imposto periódico, ou seja, surpreende não um facto tributário isolado, ocasional, mas um conjunto deles, inseridos numa actividade continuada que, para efeitos contabilísticos e, também, fiscais, se convencionou seccionar em períodos de tempo coincidentes com o ano civil, denominados «exercícios» – cfr. o artigo 7º nº 1 do CIRC.

No final de cada um desses períodos é apurado o resultado da actividade desenvolvida, e daí são retiradas as consequências que couberem, designadamente, fiscais.

Todavia, a periodização dos resultados por exercícios não pode ser absoluta, antes implica alguma permeabilidade. Os exercícios não são estanques entre si, mas cada um está com o outro numa relação de continuidade. Numa perspectiva não estática, os lucros de um exercício acumulam-se com os anteriores, o mesmo acontecendo com sucessivos prejuízos; os lucros de um dado exercício compensam os prejuízos de outro ou outros, anteriores; e os prejuízos de um exercício anulam, parcial ou totalmente, lucros pretéritos.

Figure-se uma empresa que exerce, durante vários anos, a sua actividade, sempre com resultados positivos, até que, no último ano, o resultado é de tal modo negativo que não só excede todos os lucros anteriormente havidos como consome o próprio capital. Os titulares desta empresa, em vez de proveitos, só dela tiveram, a final, prejuízos; e se o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva revelada vigorasse plenamente (e não por segmentos temporais), o Estado não cobraria qualquer imposto sobre o rendimento da empresa, posto que o seu rendimento foi, globalmente, negativo.

O reporte de prejuízos contribui, além do mais, para assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos. Tome-se o exemplo que dão JOÃO JOSÉ GARCIA DE FREITAS e JOAQUIM SOARES TELES no CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL ANOTADO, 5ª edição, volume I, pág. 481: “uma empresa teve em cada um dos anos de 1964, 1965 e 1966 um lucro de 200.000\$00; outra empresa, naqueles mesmos anos teve, respectivamente, o lucro de 700.000\$00, o de 200.000\$00, e o prejuízo de 300.000\$00; cada uma das empresas, considerados os resultados do aludido triénio, obteve, praticamente, um lucro de 600.000\$00 que (se fosse o tributável) produziria a contribuição de 90.000\$00; ora, se a lei não permitisse que à segunda empresa, que teve prejuízos em um dos anos, estes fossem reportados, ela pagaria 135.000\$00 (900.000\$00x15%) mais, portanto, 45.000\$00 que a primeira”.

De todo o modo, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, como se lê no artigo 104º nº 2 da Constituição. A expressão “rendimento real” não se contrapõe a rendimento presumido, mas a “rendimento normal”, englobando quer o rendimento efectivo, quer o presumido. Em ambos os casos se trata de um rendimento líquido; na definição do artigo 3º nº 2 do CIRC, “o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”.

O rendimento real alcança-se, em regra, a partir da contabilidade do sujeito passivo. Mas, mesmo quando isso acontece, convém acautelar que não se trata, necessariamente, de um resultado rigorosamente exacto, podendo não coincidir integralmente com o real: basta pensar que o critério mais ou menos prudente como são avaliadas as existências e/ou o património imobiliário da empresa é susceptível de influenciar o resultado. Deste modo, e desde que sejam respeitados os princípios contabilísticos aceites, “é sempre de admitir um erro tolerável, um desvio em relação à situação real que, dentro dos esforços que podem ser considerados exigíveis para obter a exactidão dos dados compilados, possa ser considerado como devendo estar isento de qualquer censura” (JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA, pág. 237).

O transcrito número 1 do artigo 46º do CIRC contem a regra geral sobre o reporte de prejuízos: os apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

Ou seja, se uma empresa obtém, num determinado exercício, um resultado fiscal positivo, esse resultado pode ser diminuído ou, até, eliminado pela consideração dos prejuízos que tenham ocorrido nos (hoje) seis exercícios anteriores.

Porém, para a Administração Fiscal, só há reporte quando os prejuízos tiverem sido apurados a partir da contabilidade da empresa. Se resultaram da aplicação de métodos indiciários, já não são dedutíveis.

É que, diz a Administração Fiscal, o número 1 do artigo 46º do CIRC fala de “(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores”. Ora, como as disposições anteriores não se referem ao apuramento de resultados por métodos indirectos, de que só adiante o Código se ocupa, o legislador só admite a dedutibilidade dos prejuízos apurados a partir da contabilidade, e só deles. E, sendo esta a única norma que se ocupa da dedutibilidade de prejuízos, os apurados por métodos indiciários não são, nunca, dedutíveis.

Há várias razões que afastam esta leitura da norma.

Desde logo, a sua letra:

Não é inteiramente verdade que as normas anteriores ao artigo 46º se refiram, exclusivamente, ao apuramento da matéria colectável pelo método directo. O artigo 16º enuncia os métodos para a determinação da matéria colectável, referindo, expressamente, a possibilidade de o ser por via indiciária.

Por outro lado, se o legislador quisesse obstar ao reporte dos prejuízos apurados por métodos indirectos diria isso mesmo, de modo afirmativo. Mas não só o não fez, claramente, no nº 1, como no número 2 do artigo 46º, voltando a referir-se aos prejuízos anteriormente apurados, para dizer quando podem e quando não podem ser deduzidos, não distingue o modo do seu apuramento.

Por último, a impossibilidade de reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos seria incompatível com a regra da solidariedade dos exercícios e com a da tributação conforme a capacidade contributiva de acordo com o rendimento real.

A capacidade contributiva de um sujeito passivo de IRC não se revela, só, pelo benefício obtido num determinado período de tempo, artificialmente autonomizado: essa capacidade, assim patenteada, está inflacionada se ele suportou anteriormente perdas, uma vez que o resultado positivo vai ser aplicado na compensação do anterior prejuízo. E as perdas não deixam de o ser só porque não foram apuradas a partir dos seus elementos contabilísticos, mas a partir de índices de que a Administração fez uso. Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método por que se chegou ao seu apuramento e quantificação. [Significativo é que a fundada dúvida de que falava o artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT) e é hoje tratada no artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) conduza à anulação do acto de liquidação, quer tenham sido utilizados métodos indirectos, quer o não tenham sido, apenas com a ressalva do nº 2 de ambos os apontados artigos]. É que não há tributação sem facto tributário, seja qual for o modo como este se patenteie – por acção do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por acção da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraindo-o de elementos seus conhecidos.

Assim, o facto tributário, e a respectiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indirectos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

Num caso, os factos são evidenciados pela contabilidade; no outro, são apurados pela Administração Fiscal – mas sempre o apuramento da situação contributiva se funda em factos, e a tributação incide sobre o rendimento real.

É verdade que a matéria colectável apurada por métodos indirectos não goza de um grau de certeza tão elevado quanto a que tem a resultante da contabilidade. Mas a diferença não está na substância, mas só no grau, sendo certo que, como já se notou, mesmo uma contabilidade esboçada pode revelar um resultado do exercício discutível. E se, apurada matéria colectável positiva, ainda que por métodos indiciários, se segue a tributação, do mesmo modo que acontece quando aquela matéria resulta da contabilidade, então, também o apuramento de uma matéria colectável negativa através de métodos indirectos não pode ter consequências diferentes das que tem o apuramento contabilístico de um resultado fiscal negativo: o reporte dos prejuízos.

Em sùmula, a expressão do número 1 do artigo 46º do CIRC “(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores”, não significa que só os prejuízos apurados na base da contabilidade do sujeito passivo são dedutíveis. Deve ser entendida como referência global ao conjunto normativo que o Código dedica à incidência do imposto (artigos 1º a 7º), isenções (artigos 8º a 14º) e determinação da matéria colectável, sendo certo que, antes do artigo 46º citado, o artigo 16º aponta a existência de dois métodos de determinação da ma-

téria colectável: com base na declaração do contribuinte e por obra da Administração. Ou seja, o uso da expressão “nos termos das disposições anteriores” não é sinal excluyente do apuramento da matéria colectável por métodos indiciários.

Outro argumento da Administração Tributária é retirado do preâmbulo do CIRC, em cujo nº 7 se afirma a vigência, em sede de IRC, e no tocante a reporte de prejuízos, dos mesmos princípios que eram adoptados em sede de contribuição industrial.

Mas a verdade é que, no segmento preambular, o legislador do CIRC se limitou a consagrar “a solidariedade dos exercícios, o que se faz em moldes idênticos aos que vigoravam no sistema anterior, ou seja, na modalidade de reporte para diante até um máximo de cinco anos”.

Pode começar por notar-se que a expressão “moldes idênticos” não equivale a “mesmos moldes”, isto é, o legislador não afirma que o regime do CIRC é absolutamente igual ao do Código da Contribuição Industrial.

Por outro lado, está por demonstrar que, no âmbito da contribuição industrial, estivesse consagrado um regime que impedisse o reporte de prejuízos para a frente sempre que esses prejuízos fossem alcançados por métodos indirectos.

Na verdade, o § 3º acrescentado ao artigo 54º do Código da Contribuição Industrial pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio, transcrito no ponto 3.2., *supra*, apenas obsta à dedução de prejuízos, independentemente do modo do seu apuramento, nos exercícios em que a matéria colectável dos contribuintes do Grupo A fosse determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B.

Como assim, embora sendo de aceitar que o regime dos dois diplomas que no tempo se sucederam não se afastam abertamente do outro, neste pormenor, fica por demonstrar que, no que primeiro vigorou, não era admitido o reporte de prejuízos determinados por métodos indirectos (então, pelo método aplicável aos contribuintes do Grupo B).

Ao que acresce que as intenções expressas pelo legislador no preâmbulo dos diplomas não são mais do que um elemento, útil mas não decisivo, para a interpretação das normas inclusas no diploma.

Importa voltar aos dizeres do artigo 46º do CIRC:

O seu número 1 enuncia a regra geral: os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

O número dois estabelece um limite à aplicação desta regra: a dedutibilidade dos prejuízos não é permitida nos exercícios em que o lucro tributável seja apurado com base em métodos indiciários. Ainda assim, os prejuízos fiscais pretéritos não deixam de poder ser deduzidos, dentro do referido limite de seis anos, em qualquer exercício em que o lucro tributável seja apurado sem recurso a métodos indiciários.

Ora, este número dois não contém uma previsão que interesse ao nosso caso, uma vez que no exercício de 1994 [no caso que agora nos ocupa, 1996] o lucro tributável da recorrente não foi determinado por métodos indirectos.

Porém, diz a Administração Fiscal, a situação sobre que dispõe o número dois é a inversa da que, no caso, se verifica, pelo que deve aplicar-se a mesma regra.

Mas não há qualquer razão para que assim seja.

Desde logo, e como já se disse, o número dois não contém a regra, mas uma restrição à aplicação da regra do número 1. Tanto basta para

que o intérprete não deva alargar a restrição a hipóteses diversas das contempladas pelo legislador.

Nem estamos perante uma lacuna da lei. O que a Administração fez da norma do artigo 46.º n.º 2 do CIRC foi uma interpretação analógica, criando uma verdadeira norma tributária, que aplicou a uma realidade diversa daquela que o legislador previu. Esta actuação não é conforme aos princípios da legalidade e à proibição da analogia consagrados nos artigos 8.º e 11.º n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT). Não pode olvidar-se que as normas que regulam o modo como é apurada a matéria colectável são de direito substantivo, influenciando na medida da tributação e que, consequentemente, são abrangidas pelo princípio da legalidade, e as lacunas pela proibição da analogia ditada pelo citado n.º 4 do artigo 11.º da LGT».

3.3. A argumentação desenvolvida pela Fazenda Pública no presente recurso jurisdicional, assente, essencialmente, na inserção sistemática do artigo 46.º do CIRC, não é de molde a contrariar o entendimento desenvolvido na jurisprudência de que é exemplo o acórdão parcialmente transcrito.

Neste segmento é, pois, de manter a sentença questionada, que anulou a liquidação por erro nos pressupostos de direito, ao desconsiderar a dedução, operada pela recorrida, no exercício do ano de 1996, dos prejuízos apurados no do ano de 1993.

3.4. Mas, se a liquidação se não pode manter, pelo apontado motivo, então, não há lugar a juros compensatórios, os quais, apurados na mesma liquidação, só seriam devidos se ela subsistisse, e se tivesse sido retardada por facto imputável à recorrida.

O que torna irrelevante saber se a mesma liquidação, no que concerne aos juros compensatórios, está, ou não, devidamente fundamentada.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* (vencido nos termos da declaração de voto junta).

Declaração de voto

O artigo 46.º (actual artigo 47.º) do CIRC trata da dedução dos prejuízos fiscais, consagrando os seus n.ºs 1 e 2 o denominado reporte de prejuízos ou perdas, o que, contrariando, embora, o princípio da autonomia ou especialidade dos exercícios, se justifica por razões tanto de equidade como de incentivo à assunção de riscos.

Cfr. Teixeira Ribeiro in RLJ n.º 3632, pág. 367.

Trata-se do chamado reporte para a frente: consideração dos prejuízos no rendimento tributável do ano ou de um certo número de anos posteriores ao da verificação dos prejuízos, efectuando-se o abatimento respectivo no rendimento base do imposto nos aludidos anos seguintes ao da ocorrência das perdas.

Cfr. J. Garcia de Freitas e J. Soares Teles, Código da Contribuição Industrial Anotado, 1.º Vol., 5.ª edição, pág. 481.

Estabelecia, ao tempo, o dito artigo 46.º:

1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.

Assim, o n.º 1 regula o reporte relativamente aos prejuízos fiscais apurados com base na contabilidade, como resulta da expressão «nos termos das disposições anteriores».

Com efeito e, embora o respectivo capítulo III - determinação da matéria colectável - inclua numerosas disposições legais aplicáveis tanto àquela como à fixada por métodos indirectos - prevista esta especialmente nos artigos 51.º e seguintes -, a verdade é que só a primeira encontra ali regulamentação.

De outro modo, a expressão não teria sentido útil se abarcasse as duas formas de determinação da matéria colectável pois esta sempre teria de ser determinada de acordo com as disposições legais constantes do Código.

Aquela expressão refere-se, pois, à determinação da matéria colectável através da contabilidade, só podendo ter o significado de excluir a fixação por métodos indirectos, nos termos das disposições posteriores - artigos 51.º e seguintes.

Por sua vez, o n.º 2 regula o reporte quando o apuramento do lucro tributável se efectua através de métodos indiciários - ditos artigos 51.º e seguintes.

A primeira parte proíbe-o, em geral.

Admitindo-o, todavia, a segunda, quando os prejuízos a reportar tenham sido fixados através da contabilidade, mau grado a fixação do respectivo lucro tributável por métodos indirectos.

Do que se conclui que nunca os prejuízos fixados por métodos indirectos podem ser reportados, tanto com relação à primeira parte do artigo 46.º como à segunda.

A justificação, para tal, está, como refere Teixeira Ribeiro, local citado, para o caso semelhante da abolida contribuição industrial — artigo 43.º do CCI -, na maior confiança e credibilidade que merece a fixação dos prejuízos através da contabilidade já que os presumidos são, em geral, inferiores aos efectivos: «compreende-se mal que o contribuinte já beneficiado pela deficiente avaliação da matéria colectável, ainda beneficie do reporte das perdas».

Assim, a hipótese dos autos cabe no dito n.º 1: os prejuízos foram fixados por métodos indirectos, ainda que o lucro tributável tenha sido fixado com base na contabilidade - pelo que não é admissível o respectivo reporte. — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na sua redacção original, que permite à Administração Fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 385/06-30.

Recorrente: Director-geral dos Impostos.

Recorrido: Francisco de Jesus Borges.

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

1.1. O **DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** recorre da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente o recurso interposto por **FRANCISCO DE JESUS BORGES**, residente em Lisboa, do seu despacho de 16 de Novembro de 2005 autorizando o acesso directo de funcionários da inspecção tributária às suas contas e documentos bancários.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O artº 63º-B da Lei Geral Tributária permite que a Administração Fiscal possa aceder às contas dos contribuintes, quando estejam verificados os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria colectável, desde que se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável;

2.

Possibilita também o afastamento do sigilo bancário em IRS, se afastamento significativo do rendimento declarado, comparado este com as de fortuna do artº 89º-A, sem que o contribuinte apresente justificação dessa divergência;

3.

Permite ainda o acesso às contas bancárias sempre que, da análise efectuada dos factos em causa, possamos estar perante crime doloso em matéria tributária, exemplificando a lei o caso das facturas falsas, mas onde poderemos incluir casos de pedidos de reembolso de IVA por empresas fictícias, retenção de IRS com falta de entrega, etc.

4.

Contempla-se igualmente o acesso a contas bancárias em todos os casos em que se constata a existência de factos concretamente apurados no comportamento do contribuinte que sejam gravemente indiciadores de falta de veracidade do declarado, incluindo-se aqui todas as situações de falsas declarações nos impressos entregues relativamente aos rendimentos que o sujeito passivo diz estarem sujeitos a tributação, seja qual for o imposto;

5.

Ali estarão compreendidas, como é óbvio, as situações de declarações de valor de transmissão para efeitos de sisa quando inferiores aos reais desde que essa constatação resulte de factos já apurados, como seja a emissão de dois cheques contemporâneos da aquisição, um na conta da empresa vendedora e outro na conta do gerente, que por sua vez não inclui esses valores na sua declaração de rendimentos.

6.

Só após o conhecimento de todos os elementos referentes à transacção é que é possível falar em crime fiscal mas, salvo o devido respeito, a lei não exige que se trate de uma possível situação de crime fiscal mas tão só de falta de veracidade do declarado e a descoberta dos elementos, após o acesso à conta bancária, é que permitirá a qualificação da verdadeira jurídica dos factos como uma situação de crime ou como uma situação de contra-ordenação.

7.

Por isso, ao contrário do que entende a douta decisão, a alínea c) do nº 2 contém duas situações: uma referente a crimes fiscais relacionados com facturas falsas, com abuso de confiança fiscal e a outra relacionada com a falsidade dos elementos declarados pelo sujeito passivo.

8.

Não encontra apoio na lei o entendimento de que na alínea c) só em caso de indícios de crime fiscal é que se pode ser autorizado o acesso à conta bancária.

9.

É legítimo concluir que o legislador, admitindo-se mesmo uma má técnica legislativa, ponderou afastar o sigilo bancário tanto em situações que se prefiguram logo como crime fiscal, como em situações em que esse circunstancialismo não é nem referido nem exigível,

10.

Bastará, na prática, que se suspeite, fundadamente, sem que tenha havido a apresentação de justificação credível por parte dos sujeitos passivos em sentido contrário, de falsidade nos valores declarados, ou por simples comparação com uma tabela padrão, ou por constatação da existência de factos concretos que são indiciadores ou nos casos passíveis de tributação por métodos indirectos.

11.

Como vemos, na alínea b) também está em causa a não veracidade do declarado, sem que se exija a verificação de crime fiscal, pelo que, salvo o devido respeito, continuamos a entender que o elemento literal da interpretação da alínea c) nos conduz inequivocamente a duas situações distintas, uma de crime fiscal e outra de verificação de “inveracidade” do declarado.

12.

Assim, no nosso entendimento, a sentença do Tribunal *a quo* viola o que vem disposto na alínea c) do artº 63-B da LGT.

Nestes termos (...), deve ser dado provimento ao presente recurso judicial revogando-se, consequentemente, a douta sentença ora recorrida por não fazer uma correcta interpretação e aplicação da lei».

1.2. Contra-alega o recorrido para assim concluir:

«1)

A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea c) do artº 63º da LGT, na redacção da Lei nº 30-G/2000 de 29/12, só o possível perante indícios de crime em matéria tributária.

2)

De qualquer modo, o recorrente, nas conclusões da sua alegação, não discriminou de, entre a factualidade considerada provada na 1ª instância, os concretos factos pretensamente indiciadores da falta de veracidade do declarado, matéria que fica, assim, excluída do âmbito do recurso.

Termos em que deverá improceder o presente recurso, mantendo-se a douta sentença recorrida».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, conforme «jurisprudência recente mas consolidada do STA».

1.4. O processo vem à conferência sem vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto foi objecto do seguinte julgamento:
Factos provados:

«1.

A sociedade “Tijoladrilho — Sociedade de Empreiteiros, Lda”, pessoa colectiva número 501229191, outorgou, como vendedora, em 29 de Maio de 2001, escritura de compra e venda de uma fracção autónoma designada pela letra “I” do prédio urbano descrito na Conservatória de Alenquer sob o número 113, da freguesia de Carregado, omissa na matriz, cfr. fls. 11 do Processo Administrativo (PA);

2.

Na escritura referida no nº anterior foi declarado o valor de venda de Esc. 15.000.000\$00, figurando como compradores Luis Filipe Pereira Rosa e Teresa Raquel Ferreira Nobre, cfr. fls. 11 do PA;

3.

A fracção autónoma alienada, identificada no nº 1, integra um prédio urbano constituído por um total de 14 fracções (cf. Listagem de fls. 23 do PA e informação de fls. 1 a 6 do PA);

4.

Do total das fracções autónomas indicadas no parágrafo antecedente, 7 (além da referida em 1)) foram vendidas em 2001, cfr. informação de

fls. 125 a 130 do PA e, ainda, cópias certificadas das escrituras juntas a fls. 46 a 124 do P.A.;

5.

Francisco de Jesus Borges, ora Recorrente, em 2001, era sócio-gerente da sociedade Tijoladrilho, cfr. extracto retirado do sistema informático da DGCI, a fls. 13 do P.A. e diversas referências a essa qualidade nas escrituras cujas cópias se encontram a fls. 46 a 124 do P.A.;

6.

Com data de 29/5/01 foram emitidos os cheques nºs 4043986592 e 4043986689, passados à ordem de Tijoladrilho e de Francisco de Jesus Borges, nos montantes de, respectivamente, 14.500.000\$00 e de 5.000.000\$00 (cfr. cópias dos cheques a fls. 31 a 34 do P.A.);

7.

O cheque de Esc. 5.000.000\$00, referido supra, foi depositado numa conta bancária de Francisco de Jesus Borges, conforme o mesmo reconhece e tal como afirma a AT, cfr. verso do cheque a fls. 34 do P.A.;

8.

Na Declaração de Rendimentos Mod. 3, referente ao ano 2001, apresentada em 23/04/02, o Recorrente declarou rendimentos das categorias A e F (cf. cópia da referida Declaração de Rendimentos, cfr. fls. 18 a 21 do PA);

9.

Através do ofício nº 23259, de 20/4/05, o qual foi enviado através de correio registado com a/r, foi o Recorrente notificado para comparecer nos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, a fim de prestar esclarecimentos sobre a sua situação tributária referente ao ano 2001, fazendo-se acompanhar de todos os elementos que explicitassem a totalidade dos rendimentos e deduções considerados nesse ano, nos termos da leitura conjugada de cópia do ofício e dos respectivos documentos postais, a fls. 8 a 10 do P.A.;

10.

Na sequência da notificação que antecede, o Recorrente compareceu, em 10 de Maio de 2005, nos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, tendo declarado o que se encontra no termo de declarações junto ao P.A., a fls. 14 a 17, cujo teor se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos;

11.

De acordo com o termo de declarações referenciado, o Recorrente recusou a autorização à AT para acesso a informações e documentos bancários;

12.

De acordo com o termo de declarações referenciado, questionado o Recorrente sobre de recepcionou em seu nome importâncias referentes a outras entidades, respondeu que “irá examinar as vendas no período

de tributação em causa e sendo caso disso, rectificará as declarações de rendimentos da sociedade Tjfoladrilho e dele próprio”;

13.

Não foi autodenunciada qualquer correcção às declarações de rendimentos em questão, conforme decorre da informação prestada pela AT, a fls. 2 a 7 e 125 a 130 do P.A.;

14.

Em 1 de Julho de 2005, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa elaboraram uma informação, propondo que fosse solicitada, junto do Director-Geral dos Impostos, a derrogação do dever de sigilo bancário, com base na seguinte factualidade:

“(…) Pela consulta da cópia da escritura pública lavrada no 19º Cartório Notarial de Lisboa em 29 de Maio de 2001(...) decorre que a sociedade Tjfoladrilho Soc. Empreiteiros Lda (...) da qual o sujeito passivo é um dos sócios gerentes (...), vendeu a Luis Filipe Pereira Rosa (...) e Teresa Raquel Ferreira Nobre (...), pelo valor de 15.000.000\$00/ €74.819,68 — valor declarado na escritura — a fracção autónoma designada pela letra “I”, que é parte integrante do imóvel, omissa na matriz à data, sito na Freguesia do Carregado, constituído por 14 fracções (...).

Entretanto estes serviços vieram a apurar que os adquirentes (...) emitiram na data da escritura de compra e venda — 2001-05-29 —, pelo menos os seguintes cheques:

- Cheque n.º 4043986592, no montante de 14 500 000\$00/ 72325,70€, emitido em nome da sociedade vendedora (...);

- Cheque n.º 4043986689, no montante de 5 00000000/24939,89€ emitido em nome do sujeito passivo Francisco de Jesus Borges (...).

Ora, este pagamento feito ao sujeito passivo, na data da escritura, pelos adquirentes da fracção, suscita a possibilidade da existência de rendimentos não declarados pelas partes que intervêm no negócio, o que urge confirmar. Na verdade, ao comprovar-se que o valor do cheque emitido em nome do sujeito passivo (que não consta como parte contratante) foi de facto recebido por este, e não concorreu para a formação dos proveitos da sociedade vendedora poder-se-à estar, por um lado, perante uma situação de omissão de matéria colectável em sede de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), na esfera tributária da sociedade vendedora, e por outro, uma omissão de rendimento colectável em sede de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), na esfera tributária do sujeito passivo (se considerarmos que deveriam ter sido tributados para efeitos de IRS como rendimentos da categoria E — Rendimentos de Capitais, eventualmente enquadrados como adiantamento por conta de lucros nos termos da al. h) do n.º2 do art.º 5º do Código do IRS), além de poder significar, na perspectiva do adquirente, uma omissão em sede de imposto municipal de Sisa.

Por último importa salientar que o sujeito passivo não autorizou o acesso da Administração Tributária a informações e documentos bancários, o que permitiria a este Serviço apurar a veracidade dos valores declarados em sede de IRS. Isto é, ver se a importância recepcionada pelo sujeito passivo (...) consubstancia, ou não, rendimentos auferidos por este, e como tal, sujeitos a tributação em sede de IRS”;

15.

Ainda com respeito à informação identificada no ponto 14. salienta-se, a propósito do ponto IV conclusões e propostas, o seguinte:

“Em suma, todo o aludido no ponto anterior (...), demonstram de forma inequívoca a existência de factos concretos que consideramos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, que a comprovarem-se, traduzem-se na prática de crime doloso em matéria tributária, tipificado no artigo 103º do RGIT (...) resultando de uma conduta ilegítima, voltada para a obtenção de vantagens patrimoniais indevidas em sede de IRS, em sede de IRC e de imposto municipal de sisa, conforme os actos praticados por cada um dos intervenientes no negócio jurídico”.

16.

Quanto ao mais, dá-se por integralmente reproduzida, para os devidos e legais efeitos, a informação de 1 de Julho de 2005, junta a fls. 2 a 7 do P.A.;

17.

Sobre a informação referida no ponto anterior recaiu parecer concorde com a proposta, datado de 13 de Julho de 2005, e despacho de concordância do Senhor Director de Finanças de Lisboa, de 19 de Julho de 2005 submetendo a proposta à consideração do Senhor Director-Geral dos Impostos, cfr. fls. 2 a 7 do PA;

18.

Em 8 de Agosto de 2005, o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, substituto legal do Senhor Director-Geral dos Impostos, elaborou o Projecto de Decisão e determinou a notificação do Recorrente para exercício do direito de audição, com a informação de que caso não exercesse esse direito, ou se as informações prestadas fossem insuficientes ou inconclusivas, seria autorizado o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias portuguesas, relativos às contas de que fosse titular, a inspectores tributários devidamente credenciados, cfr. fls. 39 do PA;

19.

Através do ofício n.º 52419, de 17/8/05, foi comunicado ao Recorrente os termos do projecto de decisão antes referido, tendo tal ofício sido devolvido ao remetente com a indicação de “não reclamado”, cfr. fls. 40 a 42 do P.A.;

20.

Foi repetida a notificação para o exercício do direito de audição, através do ofício n.º 54155, de 30/8/05, tendo o Recorrente sido notificado em data que não se apura ao certo mas, atenta a data da devolução do a/r, anteriormente a 7/9/05, cfr. 43 a 45 do P.A.;

21.

O Recorrente não exerceu o direito de audição para o qual foi notificado, conforme decorre da análise do P.A.;

22.

Em 28 de Outubro de 2005, os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa elaboraram nova informação, propondo que fosse solicitada, junto do Director-Geral dos Impostos, a derrogação do dever de sigilo bancário, cujos termos se dão por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos, cfr. fls. 125 a 130 do P.A;

23.

Sobre esta informação recaiu parecer concordante de 11 de Novembro de 2005 e, bem assim, o despacho, de 14 de Novembro de 2005, do Senhor Director de Finanças de Lisboa concordante com a informação e parecer citados, tendo a proposta sido submetida à consideração do Senhor Director-Geral dos Impostos, cfr. fls. 125 a 130 do P.A;

24.

Nos termos e com os fundamentos das informações, pareceres e despachos referidos nos pontos que antecedem, o Senhor Director-Geral dos Impostos proferiu despacho, datado de 16 de Novembro de 2005, autorizando que funcionários da inspecção tributária, devidamente credenciados, acedessem directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que fosse titular o Recorrente, despacho este que foi notificado ao Recorrente, cfr. fls. 131 do P.A e, bem assim, fls. 13 dos autos);

26.

O presente Recurso foi deduzido no dia 9 de Dezembro de 2005, de acordo com o carimbo de recepção apostado na petição inicial (fls. 3 dos autos)».

Factos não provados:

«Dos autos, concretamente do P.A, não resulta demonstrado que tivessem sido os adquirentes da fracção alienada, Luís Filipe Pereira Rosa e Teresa Raquel Ferreira Nobre, a emitir os cheques n.ºs 4043986592 e 4043986689, tal como vem alegado pela AT.

Efectivamente, e não obstante a forma pouco sustentada como foi invocado o disposto no artigo 374.º do C. Civil, por parte do Recorrente (o qual se limitou a afirmar que não eram dos adquirentes as assinaturas que figuram no saque, deixando por explicar a sua razão de ciência para proferir tal afirmação), a verdade é que a AT ao longo de todo o processo (quer na fase administrativa, quer judicial) não carrou para os autos um único elemento que contribuisse para formar a convicção do Tribunal quanto a este facto. Em concreto, o Tribunal não dispõe de qualquer documento onde constem as assinaturas dos adquirentes da fracção (o que permitia, pelo menos, fazer uma comparação por semelhança com as assinaturas dos cheques e, para tanto, podia ter sido junta a cópia da escritura pública de compra e venda) nem, tão pouco, a informação sobre os titulares da conta bancária indicada nos cheques cujas cópias se encontram juntas aos autos e que, pelo menos, atendendo à qualidade das mesmas, não permite esclarecer tal situação, ou seja, não é identificável o(s) nome(s) do(s) titular(es) da conta bancária.

Note-se que o facto de o Recorrente ter aceite o facto de um dos cheques (de 5.000.000\$00) ter sido depositado numa conta bancária de que o mesmo é o titular, em nada contaria ou desvaloriza a circunstância

de estar por esclarecer se os cheques em questão foram ou não, emitidos pelos adquirentes da fracção “I”.

O Tribunal não desconsidera que, ao abrigo dos poderes que a lei processual lhe atribui, poderia, ainda assim, ter efectuado diligências instrutórias para averiguar este facto. Porém, e como adiante se demonstrará, tal circunstância em nada iria contribuir para uma decisão diversa daquela que o Tribunal se prepara para proferir, atentos os elementos juntos aos autos e que se reputam suficientes para a decisão a tomar».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente ao agora recorrido, este acorreu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Director-Geral dos Impostos, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63.º-B n.º 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

Este entendimento do recorrente tem sido sustentado pelo Ministério Público em vários recursos jurisdicionais já julgados por este Tribunal, e uniformemente rejeitado.

Nesses outros casos, a argumentação assenta, essencialmente, na letra da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (doravante, LGT) aditado pelo artigo 13.º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

O artigo 40.º da lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, alterou o artigo 63.º-B da LGT, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

3.2. Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei nº 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo nº 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos nºs. 1395/04 e 35/05, de 26 de Junho de 2005, no processo nº 543/05, 18 de Janeiro de 2006, no processo nº 2/06, 19 de Abril de 2006, nos processos nºs. 253/06, 273/06, 274/06, 275/06, 276/06, 277/06, 278/06, 279/06, 281/06 e 324/06, e 26 de Abril de 2006, nos processos nºs. 280/06, 323/06, 325/06. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo nº 510/91.

Os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, não são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê.

A alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo alguns, de querer consagrar a interpretação segundo a qual a lei possibilita à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária», não tem sido considerada pela jurisprudência deste Tribunal razão convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do nº 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador o afirma, nem temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar não [é] aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o argumento literal, em que o recorrente sobretudo assenta é, a nosso olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contem um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificadores gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

- 1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,
- 2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de diplomas anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspeção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar,

consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL, in FISCALIDADE, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e continuando a acompanhar a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúlice finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos

não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, conseqüentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.6. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº2 do art. 63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos

concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”».

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexonada com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).»

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as atribuições de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante ao agora recorrido, tal como entendeu a sentença sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na sua redacção original, que permite à Administração Fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 421/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Manuel Filipe Jorge Afonso e Fazenda Pública.

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

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do acto «que determinou o acesso directo da administração tributária de todos os documentos e contas bancárias de que é titular» o agora recorrido **MANUEL FILIPE JORGE AFONSO**, residente em Portimão.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derrogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem no autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no art.º 63.º-B n.º 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a douda sentença recorrida o disposto na referida norma – art.º 63.º-B n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«O Recorrente foi notificado “para prestar esclarecimentos sobre a aquisição do imóvel no exercício de 2001 e, posteriormente, para autorizar o acesso da Administração Tributária aos seus documentos bancários, nos termos do n.º 4 do art.º 59º da Lei Geral Tributária”.

Estas notificações foram realizadas “No âmbito da acção de recolha de informação com vista a comprovar a situação tributária, em sede de Imposto Municipal de Sisa e de Imposto de Selo, do sujeito passivo Manuel Filipe Jorge Afonso [...] e consequentemente poder aferir sobre a situação tributária em sede de I.R.C. do vendedor do imóvel, a sociedade designada por “Algarestates — Promoções Imobiliárias, Lda.”.

O ora Recorrente prestou os esclarecimentos devidos sobre o preço de aquisição do imóvel, entregando para o efeito cópia do contrato-promessa de aquisição do imóvel e cópia dos cheques que emitiu à vendedora do imóvel, conforme consta do Projecto de Decisão que se juntou à presente petição, mas não deu o seu consentimento para que acessem aos seus documentos bancários.

Não obstante as informações prestadas, entendeu a Administração Tributária que existem vários factores que “não permitem inferir, com um certo grau de certeza, da verdade das mesmas. O que significa que existem factos concretos que indiciam gravemente a falta de veracidade do valor de compra e venda declarados na respectiva escritura”.

De acordo com a Administração Tributária, são quatro os factos que indiciam a falta de veracidade do declarado na escritura de compra e venda:

i) “Valor de compra e venda declarado, no montante de 87 783,62 € ser inferior ao preço de mercado praticado, em 2001, por um apartamento com essa tipologia a essa área, de 103, 40m2, na zona de Portimão”.

(ii) “O valor de venda declarado por metro quadrado do referido imóvel, no montante de 868,31 €, ser um dos mais baixos de todos os registados na empresa vendedora, respeitantes às várias fracções desse mesmo Lote 3, vendidas em 2001, sendo que o mais elevado é de 1004,77€”.

(iii) “O custo directo de construção da referida fracção, contabilizado pela sociedade vendedora, no montante de 102 629 € ser bastante superior ao valor de compra e venda declarado”.

(iv) “O contribuinte não autorizar o acesso da Administração Tributária a informações e documentos bancários”.

Entende a Administração Tributária que os quatro factos acima referidos, para além de indiciadores da falta de veracidade do declarado na escritura de compra e venda “parecem demonstrar um comportamento omissivo, na tentativa de ocultar os factos ocorridos e que a comprovar-se significam a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, o que se traduz na existência de indícios de prática de crime de fraude fiscal, tipificado no art.º 103.º do RGIT”.

Concluiu a Administração Tributária que “estão reunidos os pressupostos da última parte da alínea c) do n.º 2 do art. 63.º-B da Lei Geral Tributária”».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente ao agora recorrido, este ocorreu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vindo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63º-B n.º 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40º da lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o n.º 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13º, n.º 2 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele n.º 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei n.º 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo n.º 950/04, depois acompanhado pelos de 16 de Fevereiro de 2005, nos processos n.ºs. 1395/04 e 35/05, e de 26 de Junho de 2005, no processo n.º 543/05. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo n.º 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B n.º 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e

2º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do n.º 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador expolite ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter inter-

pretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobrimos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar *não* [é] *aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nosso olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contém um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

- 1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,
- 2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando

o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

- 1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,
- 2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de intervenções anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspecção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou

do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL, in FISCALIDADE, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e sempre acompanhando a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dupla finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que,

tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, consequentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.7. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública [**no caso presente, do Ministério Público**] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art. 63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos

concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado»).

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexas com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as necessidades de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2- em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de censura a dois fundamentos da decisão recorrida. Execução fiscal. Reclamação. Acto lesivo. Subida imediata. Prejuízo irreparável. Citação.

Sumário:

- I — *Sendo três os fundamentos da decisão recorrida e o recorrente se limita a censurar apenas um deles, está este Supremo Tribunal impedido de tomar posição sobre os outros, nomeadamente, não a poderá alterar nessa parte recorrida, já que se firmou na ordem jurídica com a força de caso julgado (cf. artigo 684.º, n.º 4, do CPC).*
- II — *Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdicional, do fundamento invocado pelo recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão quanto à questão nele suscitada, sempre teria que permanecer inalterada, nessa parte, por não ter sido censurada, a decisão recorrida, que importa, assim, considerar transitada.*
- III — *As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal só são susceptíveis de reclamação, nos termos do artigo 276.º do CPPT, quando afectem direitos e interesses legítimos e a sua subida diferida cause prejuízo irreparável.*
- IV — *A citação do executado para se opor, pedir o pagamento em prestações ou a dação em pagamento, não constitui acto lesivo causador de prejuízos irreparáveis que permita o recurso àquela reclamação.*
- V — *Quando não se verifica o referido «prejuízo irreparável», não só por que a penhora e a venda dos bens ainda não foram executadas e o reclamante não invocou qualquer facto concreto integrador desse prejuízo, a reclamação não pode ter subida imediata, atento o disposto no artigo 278.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT.*

Processo n.º 423/06-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, 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 – Cruz & Companhia, SA, contribuinte n.º 500339074, com sede em Lageosa do Dão, Tondela, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que lhe indeferiu a reclamação que deduziu contra o acto do Chefe da Repartição de Finanças de Tondela, que ordenou a sua citação para pagamento da quantia de € 1.029.937,75, proveniente de dívidas ao Instituto da Vinha e do Vinho, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) A decisão recorrida faz aplicação da norma contida no art. 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos nº 3 e nº 5.

2) Padecendo essa dimensão normativa encontrada e aplicada de inconstitucionalidade orgânica e material.

3) A sentença recorrida deverá, por isso, vir revogada e substituída por o que é de Direito, com as legais consequências.

Assim decidindo será feita, como de consuetudo, inteira, devida e merecida Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, uma vez que, tendo o Mm^o Juiz “a quo” indeferido a reclamação com dois fundamentos - não é caso de conhecimento imediato e nem é caso de conhecimento deferido -, “como se vê das conclusões das alegações do recurso, o Recorrente, alheando-se daquela decisão, apenas pugna pelo conhecimento imediato da reclamação – o que, como se disse, já foi feito”.

Não foram colhidos vistos legais, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. art^os 713^o, n^o 6 e 726^o do CPC).

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

3 – Foram os seguintes os argumentos invocados na sentença recorrida para indeferir a presente reclamação:

Por um lado, decidiu-se que o despacho que ordena a citação da reclamante, por si só, não é um acto lesivo e, como tal, reclamável, nos termos do disposto no art^o 276^o do CPPT, pois “não afecta a sua esfera jurídica, os seus direitos e interesses. Esta só é atingida pelos actos subsequentes à instauração da execução fiscal, como por exemplo a penhora dos bens.

Acresce referir que a citação ao contrário de lesar os interesses da Reclamante dá-lhe a oportunidade de exercer os seus direitos, designadamente o direito de oposição à execução, direito que a Reclamante na presente petição inicial referiu “... que oportunamente exercerá...”.

Alegando a falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo, entendo que o meio idóneo para arguir tais vícios é em sede de processo de oposição à execução fiscal (artigo 204.^o, n^o 1, alíneas c) e i) do CPPT) e não em reclamação ao abrigo dos artigos 276.^o e seguintes do CPPT”.

Por outro lado, decidiu-se, também, que não estavam reunidas as condições para a apreciação imediata da reclamação pelo Tribunal, nos termos do art^o 278^o, n^{os} 3 e 5 do CPPT.

“Não foi tomada qualquer decisão sobre a penhora de bens, nem que determine a prestação de uma garantia indevida ou superior à devida, nem a reclamante invocou qualquer facto concreto, integrador da ocorrência de prejuízo irreparável”.

Assim como, também, se decidiu que não havia motivo para a subida deferida a Tribunal “porque a Reclamante alega a falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo, fundamentos próprios do processo de oposição à execução fiscal, nos termos supra expostos”.

4 – Ora, da análise das conclusões da sua motivação do recurso, que são decisivas para delimitar o seu objecto (cfr. art^o 684, n^o 3 do CPC), ressalta à evidência que a recorrente não censura a sentença recorrida quanto ao primeiro e terceiro daqueles fundamentos.

Na verdade, limita-se tão só a demonstrar que a decisão recorrida “faz aplicação da norma contida no art. 278^o do Código de Procedimento e Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida

imediate das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos n^{os} 3 e n^o 5”.

Para concluir que essa dimensão normativa encontrada e aplicada padece de inconstitucionalidade orgânica e material.

Assim sendo, não atacando a recorrente a sentença recorrida quanto às referidas questões, está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de tomar posição sobre as mesmas, nomeadamente, não as poderá alterar nessa parte não recorrida, já que se afirmou na ordem jurídica com a força de caso julgado.

Como dispõe o art^o 684^o, n^o 4 do CPC: “os efeitos do caso julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo”.

Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdiccional, do fundamento invocado pela recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão, sempre teria que ficar inalterada, por não ter sido censurada a sentença sobre aqueles fundamentos, que importa, assim, considerar transitada.

E tanto bastaria para negar provimento ao presente recurso.

5 – De qualquer forma e ainda que assim se não entendesse, sempre o presente recurso não poderia deixar de estar condenado ao insucesso.

Como vimos, decidiu o Mm^o Juiz “a quo” que o acto reclamado do CRF não era um acto lesivo e, como tal, reclamável por não se encontrarem preenchidos os pressupostos do art^o 276^o do CPPT.

Dispõe este normativo que “as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1^a instância”.

Sendo assim, haverá que verificar se o acto que provocou a reclamação será ou não um acto lesivo e, se o for, se a não subida imediata provocará prejuízo irreparável.

A este propósito e em situação em tudo idêntica à dos presentes autos, em que a recorrente era a mesma, escreveu-se no Acórdão desta Secção do STA de 25/2/05, in rec. n^o 256/05, que “a questão da lesividade tem sido largamente abordada em acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo, dos quais se respigam alguns excertos:

“Só os actos administrativos que operam, por si, a modificação da situação jurídica concreta dos recorrentes podem ser considerados lesivos” - acórdão 194/02 de 13/10/04;

O artigo 268^o n^o 4 da CRP assegura aos administrados o direito de impugnar contenciosamente quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos, devendo considerar-se imediatamente lesivos, e por isso imediatamente impugnáveis contenciosamente, todos os actos administrativos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação - acórdão 1999/03 de 6/10/04;

“I – A adopção pelo n^o 4 do art 268^o da CRP do critério da lesividade do acto administrativo para a determinação da sua recorribilidade não implica que todo o acto lesivo seja imediatamente sindicável e que o interessado esteja dispensado do esgotamento dos procedimentos gratuitos para a abertura da via contenciosa.

II – Só assim não será quando o percurso imposto por lei para a abertura da via contenciosa esteja de tal modo erigido de dificuldades que, na prática, suprima, ou restrinja em medida intolerável, o direito ao recurso contencioso” – acórdão 202/02 de 16/10/02.

Do que se transcreve facilmente se concluirá que, mesmo para efeitos de inconstitucionalidade, não basta que um acto do chefe da repartição de finanças cause algum prejuízo ao interessado para que ele possa desde logo recorrer à reclamação a que se refere o artigo 276º do CPPT. Se assim fosse esta via excepcional passaria a ser o meio ordinário de recurso. Ora no caso vertente o acto praticado consistiu na citação da interessada para, nos termos e com as formalidades prescritas no artigo 190º do CPPT, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento relativamente a uma dívida não paga. Por isso a própria citação destina-se a que o executado se possa defender pelo que seria uma grave entorse à lógica considerar que tal citação era um acto lesivo dos direitos ou interesses legítimos da executada. Esta poderia, e para isso foi notificada, defender os seus direitos na oposição à execução. Do que temos vindo a referir teremos de concluir que o acto do chefe da repartição de finanças que mandou citar a recorrente não era susceptível de reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, não violando tal entendimento a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados prevista no artigo 268º n.º 4 da CRP”.

Pelo que o recurso, nesta parte não pode deixar de improceder.

6 – Por último, também não tem lugar aqui a subida diferida, uma vez que e como bem se anota na sentença recorrida, “a Reclamante alega a falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo, fundamentos próprios do processo de oposição à execução fiscal”.

7 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida que indeferiu a reclamação.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70%.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho. Artigo 69.º, n.º 2, alínea c), do CIRC (na redacção do Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho). Sociedades-mães. Sociedades-afiliadas. Dividendos das sociedades-afiliadas.

Sumário:

I — A Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, relativa ao regime fiscal comum aplicável aos lucros distribuídos por sociedades-afiliadas a sociedades-mães de Estados membros diferentes, tem como escopo que o Estado da sociedade-mãe se abstenha de tributar os lucros da sociedade-afiliada, e isentar de retenção na fonte os lucros que a sociedade-afiliada distribui à sociedade-mãe, nos termos do artigo 5.º dessa directiva.

II — O artigo 5.º, n.º 4, da directiva criou para Portugal um regime excepcional a vigorar durante oito anos.

III — O Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho, que visou adequar a ordem jurídica portuguesa àquela directiva, alterou várias normas do IRC, nomeadamente o artigo 69.º, n.º 2, alínea c).

IV — Este normativo contém uma dimensão dupla: por um lado, contempla as sociedades-mães que detenham uma participação no capital da sociedade-afiliada, não inferior a 25 % durante dois anos consecutivos; por outro lado, contempla as sociedades-mãe que detenham essa participação no capital dessa sociedade-afiliada, desde a constituição desta, contanto que, neste caso, a participação seja mantida durante pelo menos dois anos.

V — Nesta última hipótese, os lucros da sociedade-afiliada estão sujeitos (no tocante à retenção na fonte) ao limite referido no artigo 5.º, n.º 4, da directiva, mesmo que digam respeito a um período anterior ao decurso de dois anos, se a sociedade-mãe mantiver essa participação durante dois anos consecutivos.

VI — Não se justifica, no caso, a consulta do TJCE para interpretação do texto comunitário, por isso que este último segmento normativo não traduz a transposição para a ordem jurídica portuguesa da norma comunitária.

Processo n.º 1008/05-30.

Recorrente: Chargeurs Textiles, Sociedade Comercial.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} 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 Malesherbs 75008 Paris, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação do imposto sobre sucessões, pago por avença, que foi retido na fonte, por ocasião do pagamento de dividendos.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Ao contrário do que ficou decidido na Douta Sentença recorrida, no caso em apreço, encontram-se preenchidos todos os requisitos impostos, para aplicação da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23/07/1990, publicada no JOCE, n.º 255, série L, de 20/08/1990, designadamente no que respeita ao requisito da titularidade das participações por um período de dois anos.

2. O artigo 69º, n.º 2, alínea c), do CIRC, na redacção em vigor à data dos factos, claramente estabelece duas formas de contar o supra referido prazo de dois anos, consoante a sociedade-mãe participe na sociedade-afiliada desde a data da sua constituição, ou se essa participação se verifica depois da sociedade-afiliada estar constituída.

Disponha a citada disposição legal:

“1. A taxa do IRC é de... excepto nos casos previstos nos números seguintes:

...
“2....

c) Lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2º da Directiva n. 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período em que a taxa do IRC é de 15% até 31 de Dezembro de 1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10% desde 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999...”.

Por sua vez, o art. 75º, que trata das “retenções na fonte”, acrescentou ao seu articulado um n. 7, para se adequar a tal normativo.

Isto, depois de se dizer, no preâmbulo do referido Decreto-Lei, e numa referência à citada norma comunitária, que “a directiva sociedades-mães e sociedades afiliadas... prevê, em, geral, uma isenção de retenção na fonte para os lucros distribuídos por sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mães...”.

Ora, já sabemos que está em causa a retenção na fonte do imposto sobre sucessões e doações pago por avença relativamente aos dividendos distribuídos.

Pois bem.

É inequívoco, face ao probatório, que estamos perante uma distribuição de dividendos de uma sociedade afiliada à sociedade-mãe, e que esta detém mais de 25% do capital daquela (concretamente 99,9% do capital).

É igualmente certo que a sociedade-mãe conservou essa participação na sociedade afiliada desde a constituição desta e durante mais de dois anos.

Parece pois unívoco que tendo a sociedade-mãe detido a participação de mais de 25% do capital da afiliada, desde a sua constituição e durante mais de 2 anos, que os dividendos estariam isentos de retenção na fonte, no tocante ao imposto em causa (imposto sobre sucessões e doações), já que, como consta do probatório, foi retido na fonte IRC à taxa de 10%.

Quer isto dizer que, ao reter na fonte IMSISSD à taxa de 5%, estaria assim ultrapassado o limite de 10% fixado no já transcrito n. 4 do art. 5º da Directiva em causa.

E que assim é, resulta do acórdão do TJCE de 8/6/2000 - processo C-375/98, que se pronunciou do seguinte modo:

“O artigo 5º, n. 4, da Directiva 90/435/CEE, de 23/6/90, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, ao limitar a 15% e a 10% o montante da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mãe de outros Estados-membros, deve ser interpretado no sentido de que essa derrogação não visa só o IRC, mas se aplica a qualquer imposição, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sob a forma de retenção na fonte sobre os dividendos atribuídos por essas filiais”.

Como já referimos, após a vigência daquela Directiva, o Estado Português apenas alterou o art. 69º do CIRC, nos termos que deixamos expostos, de passo que não alterou o art. 182º do CIMSISD (inserido no capítulo XI, que trata do imposto sobre as sucessões e doações por avença). Mas, no caso, estando esta norma, na dimensão respectiva, em desobediência da citada Directiva, deve esta prevalecer.

Não pondo em causa a perspectiva jurídica acima exposta, mesmo assim a sentença recorrida negou provimento à pretensão da impugnante, por isso que, numa interpretação do citado art. 69º, 2, c) do CIRC, considera que os dividendos respeitam a um exercício (1997), anterior ao decurso do prazo de 2 anos.

Ou seja: para o Mm. Juiz o referido prazo de dois anos aplica-se numa dupla dimensão, a saber: quer no tocante ao período de detenção da participação no capital da sociedade afiliada, quer no tocante ao período a que respeitam os dividendos.

Escreveu-se impressivamente o seguinte na decisão sob recurso:

“Na situação em análise nos autos verifica-se que a impugnante detinha desde a constituição da sociedade portuguesa “Graçafile” uma participação social que a considerava como sociedade-mãe desde Junho de 1996, tendo os lucros distribuídos dito respeito ao exercício de 1997; pelo que desde a constituição / participação da impugnante até ao exercício a que se reportam os lucros, não medeiam mais de dois anos.

“Assim, o Estado português podia cobrar o IRC sem ter que respeitar aquela regra, uma vez que a impugnante apenas deteve a sua participação por cerca de ano e meio, desde a constituição até à distribuição de lucros, porquanto os dividendos dizem respeito ao ano fiscal de 1997 e a detenção teve início em Junho de 1996, não tendo perdurado por mais de dois anos”.

Daí que “sendo a tributação de IRC inaplicável para os efeitos pretendidos” (ao que se crê o art. 5º, n. 4, da Directiva), e “não ultrapassando esta tributação a taxa de 10% relativamente à distribuição dos lucros (a taxa aplicada foi de 5%)”, decorre que “a mesma não viola a Directiva em questão”.

Que dizer?

Pois bem.

O raciocínio desenvolvido parece desde logo enfermar de um vício. Na verdade, se a tributação de IRC é inaplicável para os efeitos pretendidos, também parece que a tributação em Imposto sobre Sucessões (IS) o será.

De qualquer maneira, afigura-se-nos que a melhor interpretação do texto legal é aquela que defende que, no caso da sociedade-mãe deter a participação no capital da sociedade afiliada desde a constituição da entidade participada, a taxa de tributação máxima aplicável é a constante da Directiva em causa, desde que mantenha a participação por mais de 2 anos, ainda que não tenha decorrido esse prazo (2 anos) no momento em que os dividendos são pagos ou colocados à disposição.

Como bem refere o EPGA, esta interpretação é a que mais se coaduna com o tecido lógico-textual da norma em causa e com o significado que resulta expresso da conjunção disjuntiva “ou” e da locução conjuntiva “contanto”.

E que isto é assim resulta da dicotomia da citada norma: detenção directa de uma participação no capital da primeira não inferior a 25% durante dois anos consecutivos, por um lado; ou detenção directa de uma participação no capital da primeira não inferior a 25%, desde a

constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, por outro lado.

Como é óbvio, se não houvesse diferença na tributação dos dividendos, não se justificava tal dicotomia, bastando-se o legislador com a primeira parte do preceito.

Depois há que fazer ressaltar um outro aspecto, que é este: a redacção do art. 69º, 2, c) do Código do IRC, na redacção do Dec.-Lei n. 123/92, não reflecte, com exactidão, o disposto no citado art. 3º, n. 2, 2ª parte, da referida Directiva.

Enquanto neste normativo da Directiva não há qualquer dicotomia entre detenção directa de uma participação no capital durante dois anos versus detenção desde a constituição da entidade participada durante dois anos essa dicotomia existe na norma interna do CIRC. E isso há-de ter implicações na interpretação das normas.

E, por outro lado, atendendo a essa não coincidência na transposição exacta da norma da directiva para a correlativa norma nacional, daí que não possa suscitar-se a questão perante o Tribunal de Justiça das Comunidades, na medida em que o trecho a interpretar da norma nacional não obtém tradução na dita norma comunitária.

Entretanto, e como bem observa a recorrente, este normativo (art. 69º, 2, c) do CIRC) foi revogado pela Lei n. 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Mas, em contrapartida, o n. 3 do art. 14º do mesmo Código, dá corpo ao artigo 2º desta Directiva (n. 90/435/CEE, de 23/7), nos seguintes termos:

“Estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no art. 2º da Directiva n. 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição da entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto durante dois anos”.

É esta já uma disposição mais conforme àquele normativo comunitário.

Afigura-se-nos assim que a interpretação que a recorrente faz dos textos legais é a que melhor se coaduna com a letra da lei.

A sua pretensão é assim de acolher.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgando-se procedente a impugnação, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Sumário:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito — artigo 26.º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Processo n.º 1179/05-30.

Recorrente: Instituto de Solidariedade e Segurança Social.

Recorrido: Santos & Godinho, L.da

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Instituto de Solidariedade e Segurança Social vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente “a acção administrativa especial de pretensão conexa com actos administrativos” consequentemente anulando o despacho de 30 de Janeiro de 2004 da Directora de Núcleo do Centro Distrital de Solidariedade e Segurança Social do Porto, que havia indeferido o pedido de Santos & Godinho, L.da., de dispensa temporária do pagamento de contribuições com referência a Jorge Manuel Teixeira Santos.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) Para poder usufruir dos benefícios previstos no Decreto-Lei 89/95, é necessário que seja celebrado um contrato de trabalho efectivo (e não um contrato promessa de trabalho ou um contrato promessa sujeito a termo suspensivo inicial) entre si e um trabalhador com menos de 30 anos de idade.

2) Contrato esse que, para ser idóneo a conceder a dispensa do pagamento de contribuições, terá de ter produzido ao menos um efeito útil, que é o efeito de obrigar a entidade patronal ao pagamento da retribuição; e tal terá de ser assim, porque é inconcebível que se possa falar numa dispensa do pagamento de contribuições antes da obrigação contributiva existir, e antes mesmo de sabermos se esta virá algum dia a existir, já que não é a celebração de um contrato de trabalho que gera a obrigação de contribuir, mas tão só a obrigação de pagar a retribuição ao trabalhador; pelo que antes deste momento, qualquer cenário de pagamento de contribuições será meramente virtual, hipotético e incerto.

3) E, como na sua lei não está prevista a dispensa de contribuições sujeita a condição suspensiva (se no futuro o trabalhador vier a trabalhar para aquele patrão e se este vier a ser devedor da retribuição, então...) a única resposta válida à questão que aqui se nos ocupa é de que só é possível praticar validamente o acto administrativo de dispensa de obrigatoriedade de contribuições após ter nascido essa obrigatoriedade.

4) Sendo certo que no momento em que essa obrigatoriedade nasceu, já não estavam preenchidos todos os requisitos legais para a concessão.

Pelo exposto, os actos de indeferimento da dispensa do pagamento de contribuições foram perfeitamente legais e não violaram nenhuma norma legal e devem, como tal, ser mantidos.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito, como resulta da conclusão 1), com suporte nas alegações de recurso – pontos 16 e 17.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste tribunal.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, o recorrente afirma – conclusão 1) – a inexistência de um contrato de trabalho efectivo, já que “nenhum efeito terá produzido”, sendo que “a autora (Santos & Godinho, Lda.) não pagou ao seu trabalhador qualquer salário pela sua disponibilidade, não lhe conferiu nenhuma antiguidade nem direito a férias” nem “terá havido aqui qualquer intenção das partes em se obrigarem, mormente o A. não se obrigou a pagar qualquer retribuição antes da data prevista” – cfr. fls. 92 e 95.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Sendo que, como é jurisprudência constante e uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, versa matéria de facto o recurso em que se apontem factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os acórdãos de 1 de Março de 2000 – recurso n.º 24.552, de 23 de Fevereiro de 2000 – recursos n.ºs 24.277 e 24.162, de 16 de Fevereiro de 2000 – recurso n.º 24.269, de 19 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 15.938 e de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.762.

Ora, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito, do mesmo recurso – artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – constituindo, assim, excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual, nos precisos termos do artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º”.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito Tribunal Central Administrativo – Norte – Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

IVA. Impugnação judicial. Matéria de facto em recurso interposto do TCA. Poderes de cognição do STA. Artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, na anterior redacção.

Sumário:

O Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, apenas conhece de direito, não se inscrevendo na sua apreciação pretensos erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais (cf. artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, na anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (cf. artigo 722.º, n.º 2, do CPC).

Processo n.º 1212/05-30.

Recorrente: António Pereira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – António Pereira, contribuinte n.º 808668986, residente na Rua de Santo António, n.º 385, S. Mamede de Infesta, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que havia julgado procedente a impugnação judicial por si deduzida contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao exercício de 1990 e respectivos juros compensatórios, no valor global de 2.362.583\$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

Primeira: O recorrente logrou provar que nunca vendeu qualquer material à sociedade “Translingote – Transformação e Fusão de Metais, Lda. 2, designadamente os titulados pelas facturas n.ºs 37 (08.03.1990) e 41 (14.03.1990);

Segunda: O recorrente apresentou denúncia pelo furto dessas facturas e requereu, em processo crime em que a referida “Translingote, Lda” era arguida, estando indiciada por emissão de facturas falsas, um exame comparativo com um livro de facturas por si emitidas e um exame pericial à letra e assinatura constantes das mencionadas facturas;

Terceira: Por incúria do Ministério Público que dirigiu o inquérito no aludido processo, este viria a prescrever e dele desapareceram as facturas em apreço;

Quarta: Ao recorrente foi, pois, negada a diligência de prova por si requerida e que no seu entendimento se afigurava indispensável à demonstração de que não tinha sido ele a emitir e preencher tais facturas;

Quinta: O seu direito de defesa foi prejudicado, mostrando-se nos presentes violado o art. 3º-A, C.P.Civil;

Sexta: A omissão de um acto que a lei prescreva (uma diligência de prova admitida pelo Tribunal) e cujo resultado pode influir na decisão da causa integra a nulidade prevista no art. 201, n.º 1, C.P.Civil.

Sétima: O acórdão em crise violou, assim, o estatuído nos arts. 3º-A, 201º, n.º 1, 659º, n.º 3, e 660º C.P.Civil.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 249 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os

efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “o Recorrente funda o recurso na discussão de matéria de facto que as instâncias conseguiram estabelecer, mas sem alegar violação das regras do direito probatório.

Visto isto e tendo em conta as normas dos art^{os} 722^o n^o 2 e 729^o n^o 1 do CPC e 21^o n^o 4 do ETAF96, os fundamentos do recurso não podem proceder”.

Notificadas as partes desta questão prévia (art. 704^o do CPC), respondeu apenas o recorrente, nos seguintes termos:

- Na verdade, este indicou nas conclusões do recurso as normas jurídicas que na sua visão terão sido violadas pelo douto acórdão recorrido;

- E, como preceitua o art. 721^o, n^o 2, C.P.Civil, o fundamento específico do recurso de revista é a violação da lei substantiva, que pode consistir tanto no erro de interpretação ou de aplicação, como no erro de determinação da norma aplicável,

- Ora, o recorrente concretizou as normas adjectivas vide quinta, sexta e sétima conclusões — que na sua perspectiva foram violadas pelo acórdão em crise.

- Assentando o recurso interposto no inconformismo do recorrente quanto à interpretação que foi feita dos factos dados como provados e as ilações de Direito então extraídas, não se vislumbra, salvo melhor opinião, que haja no recurso dos autos qualquer vício formal que obste ao seu conhecimento,

Nestes termos deve ser indeferida a pretensão deduzida pelo Digníssimo Procurador-Geral Adjunto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Na sequência de uma acção de fiscalização cruzada, foi efectuada ao impugnante uma liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), relativo ao 1^o trimestre de 1990, no valor de 2.342.803\$00 e respectivos juros compensatórios (190.780\$00), de acordo com a fundamentação constante de fls. 21 e 22 dos autos, que aqui se dá por reproduzida.

B) O impugnante nunca vendeu qualquer material à firma «Translingote - Transformação e Fusão de Metais, L.da.», designadamente os titulados pelas facturas n. 37 (08.03.990) e 41 (14.03.990).

C) O impugnante efectuou denúncia de que tais facturas lhe haviam sido furtadas. No âmbito do competente processo crime procedeu à entrega de um livro de facturas.

- Por se encontrar demonstrada, com suportes nos elementos probatórios a seguir indicados, e por se revelar pertinente à decisão a proferir, adita-se, ao abrigo do art. 712.º do CPC, à matéria dada por provada, ainda, a seguinte factualidade

D) A denúncia referida em C) que antecede, deu origem ao processo n.º 18.482/95.9 — factos confessados pelo recorrido nos art.ºs 5.º/6.º da p.i., para que se faz expressa remessa.

E) Por ofício notificação, datado de 97SET17, os serviços do M^oP^o do Tribunal Criminal do Porto deram conhecimento ao impugnante, de que o processo n.º 18.492/95.9/JAPRT-CC fora remetido ao Tribunal Judicial da Fig. da Foz— cfr. doc. de fls. 9/10 que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

F) No referido processo n. 018.492/95.9/JAPRT-CC figura como denunciante, o impugnante, e «José Almeida e Pinto» como denunciado — cfr. citado doc. de fls. 9.

G) Por despacho de 01ABR26, o M^oP^o do TJComarca da Fig. da Foz, mandou arquivar aquele processo, com fundamento na prescrição do procedimento criminal — cfr. fls. 116/121, por cotejo com fls. 39, 41, 42, 43, 43v^o e 122 a 175, que permitem identificar aquele processo 18.492/95.9, com o processo de Inquérito onde foi proferido o despacho em causa, com o n^o 1785/93.

H) Solicitados, aos serviços do M^oP^o, no Tribunal da Fig. da Foz e à DDFinanças de Coimbra, os originais das facturas aqui em causa, em razão dos requeridos exames, pelo impugnante, à letra e assinatura dos mesmos, foi, por tais entidades, respectivamente, informado, por um lado, não terem sido encontrados tais documentos e, por outro, a respectiva inexistência no processo individual relativo ao impugnante — cfr. 178, 180 e 182 que, aqui, se dão por reproduzidos para todos os legais efeitos.

I) O impugnante, no ano em questão, comercializava papel, ferro e chapa — cfr. depoimento da testemunha Manuel Ribeiro, a fls. 114/15.

J) O impugnante, no desempenho de tal actividade, por norma, era apenas ajudado pela esposa, sem embargo de, ocasionalmente, ocorrer a pessoal assalariado, como foi o caso da testemunha Carlos Coutinho — cfr. depoimentos das duas testemunhas inquiridas, a fls. 114/15.

K) O impugnante, por volta de 1990, queixou-se de que lhe haviam sido furtadas facturas - cfr. depoimentos de ambas as testemunhas inquiridas, designadamente, da testemunha Manuel Ribeiro.

3 – Como bem salienta o Exm^o Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, da análise das conclusões das suas alegações, ressalta à evidência que o recorrente funda o recurso na discussão da matéria de facto levada ao probatório pelo aresto recorrido.

Todavia e como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1^a instância, como é o do caso presente, este STA, como tribunal de revista que é, apenas conhece de matéria de direito (cfr. art^o 21^o, n^o 4 do ETAF, na anterior redacção).

E mesmo que se entenda que a limitação dos poderes tem alcance idêntico ao que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (cfr. art^o 722^o, n^o 2 do CPC).

Como salienta Antunes Varela, in RLJ, ano 122^o, pág. 120, “os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que, estão mais perto do sentido da norma aplicável ou dos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

Posto isto, realce-se que, no caso em apreço, o recorrente não invoca qualquer erro desses tipos, por isso que este STA tem de aceitar o juízo probatório formulado pelo aresto recorrido.

Não obstante, no caso em apreço, nas conclusões da sua motivação do recurso aquele mais não faz do que questionar o julgamento quanto aos

factos apurados pelo TCA, concretamente, pretendendo demonstrar que logrou provar que nunca vendeu qualquer material à firma Translingote – Transformação e Fusão de Metais, Lda, designadamente através das facturas n.ºs 37, datada de 8/3/90 e 41, datada de 14/3/90 (conclusão primeira).

A este propósito decidiu-se no aresto recorrido que “é incontrovertido de que facturas timbradas do impugnante foram encontradas noutra(s) empresa(s), em suporte de transacções que, confessadamente, pelo impugnante, não têm aderência à realidade, e nas quais figura IVA liquidado; Nesta ordem de ideias é conclusivo que, pela inquestionável verificação dos respectivos pressupostos de actuação, a AF não podia, em sede deste imposto, deixar de proceder às correcções técnicas aqui em causa e liquidar o IVA, por força do disposto na al. c), do n.º 1, do art.º 1.º, com referência ao art.º 26.º, do respectivo código”.

4 – Por outro lado, sustenta ainda o recorrente que, tendo apresentado denúncia crime contra a referida firma Translingote, Lda, onde requereu um exame comparativo com um livro de facturas por si emitido e um exame pericial à letra e assinatura constantes das mencionadas facturas, o mesmo processo crime veio a prescrever e dele desapareceram as facturas em causa, tendo assim sido negada a diligência de prova por si requerida e indispensável para demonstrar que não tinha sido ele a emitir e a preencher tais facturas, pelo que foi violado o seu direito de defesa (conclusões segunda a quinta).

Sobre este assunto decidiu-se no aresto recorrido que “o processo originado com a sua denúncia, desde logo sede adequada à indagação e demonstração da verificação do furto alegado, veio, em tal domínio, a revelar-se absolutamente inconclusivo, já que o M.º P.º o veio a declarar extinto por prescrição do procedimento criminal.

Ou seja, a alegação de que as facturas em causa não foram por si emitidas, por lhe terem sido furtadas em branco do seu estabelecimento (art.º 4.º da p. i.), não passam disso mesmo; meras alegações longe de estarem demonstradas, ainda que apenas pelo carrear de elementos sérios e prováveis de que assim tenha realmente sucedido e que ao impugnante competia.

E, por consequência, a eventual dúvida que possa subsistir se as facturas lhe foram, ou não, furtadas em branco, como refere, não pode deixar de o desfavorecer”.

Sendo que a nulidade agora invocada, por que atinente àquele processo, só aí podia ser conhecida.

Ou seja, o TCA ajuizou, de forma peremptória e sem qualquer tipo de dúvida, que as facturas em causa foram emitidas pelo recorrente e que não tinham qualquer correspondência com a realidade, nas quais figurava IVA liquidado e que aquele não conseguiu demonstrar que as mesmas lhe haviam sido furtadas, em branco, do seu estabelecimento.

Pelo que estamos, assim, perante matéria que escapa à censura deste Supremo Tribunal, já que não pode criticar os juízos de livre apreciação formulados pelas instâncias quanto à factualidade.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente na primeira instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

IRC. Tributação por métodos indiciários. Verificação dos seus pressupostos. Onus da prova.

Sumário:

- I — A impossibilidade de determinação da matéria colectável por métodos indiciários constitui um juízo normativo que, como tal, o STA síndica, com base nos factos fixados na instância.*
- II — Por outro lado, não é necessário que a Administração Tributária refira expressamente aquela impossibilidade, bastando que os factos apurados a concretizem.*
- III — Não há vendas ou prestações de serviços que não impliquem custos.*
- IV — Apurados aqueles através de correcções técnicas, estes, à míngua de outro modo operativo, têm de ser calculados por estimativa, isto é, por métodos indirectos.*
- V — Tendo a administração tributado com recurso a métodos indiciários, cabe-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação e ao contribuinte o da existência de erro na quantificação do facto tributário.*

Processo n.º 1293/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: J. Tavares da Costa & Filhos, L.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 o acórdão do TCA que julgou procedente o recurso interposto pela firma J. Tavares da Costa & Filhos, SA, da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, que havia julgado procedente a impugnação judicial que esta deduziu contra o acto de liquidação de IRC, relativo ao exercício do ano de 1992, no valor de 4.549.737\$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- O duto Acórdão recorrido decidiu correctamente que a sentença recorrida não sofria de nulidade por omissão de pronúncia nem de erro de julgamento quanto à matéria de facto, por não atendimento de provas

- Dessa matéria constava que a “a contabilidade da recorrente não era merecedora de credibilidade, decorrendo essa falta de credibilidade da circunstância de existirem quatro contas bancárias por onde se processaram fluxos monetários correspondentes a operações não relevadas contabilisticamente, ou no dizer da recorrente «a existência de alguns movimentos à margem da escrituração retratados...» e que a prova testemunhal produzida não permite a conclusão de que aquela contabilidade reflecta a verdadeira situação patrimonial da empresa nem o resultado efectivamente obtido;

- O douto Acórdão fixou a matéria de facto, atendendo à prova testemunhal e pericial (análise das contas e movimentos financeiros da empresa), dela constando, (n.ºs 8 e 9) que “Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços, foram consideradas todas as entradas e crédito, que não fossem transferências interbancos ou reformas de letras, claramente justificadas. E aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados — relatório da fiscalização” e “Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados”;

- Desta factualidade não poderia o douto Acórdão ter concluído, que no caso concreto está por demonstrar que as incorrecções da contabilidade da recorrente, mesmo que se traduzam em omissões de vendas e de serviços prestados, sejam de molde a inviabilizar quantificação directa e exacta da matéria colectável, por recurso a meras correções técnicas, não constando tal declaração nem do relatório nem demonstrada nos autos;

Porque sendo certo que “não basta à AF, para lançar mão do método presuntivo no apuramento do valor tributável em sede de IVA, deparar-se com anomalias e incorrecções na contabilidade dos contribuintes (...) sendo indispensável que, cumulativamente, as anomalias e incorrecções inviabilizassem a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável” estas insuficiências estavam cabalmente demonstradas nos autos;

Na verdade, as anomalias verificadas na sua contabilidade não permitiram apurar a verdadeira situação patrimonial da empresa, nem o resultado efectivamente obtido, legitimaram a prática da AF de através de métodos indiciários/indirectos, apurar a sua actividade nesse exercício”;

- O método utilizado pela administração baseou-se nos factos que demonstravam a falta de credibilidade da contabilidade e a existência de diversas contas bancárias movimentadas por fluxos que correspondiam a movimentos não relevados na escrita da empresa;

- Operando neste caso uma verdadeira inversão material do ónus da prova, era sobre a empresa contribuinte que, materialmente, recaía o ónus da prova de que a avaliação não tinha bases sólidas, conforme jurisprudência corrente, designadamente do STA, o que ela não alcançou realizar;

- O presente recurso não põe em causa o julgamento de facto mas a aplicação do direito feita aos factos, porque derivando da factualidade provada nas duas instâncias que a contabilidade não espelhava a movimentação da sociedade, a interpretação que nega legitimidade à Administração Fiscal para recorrer a métodos indiciários representaria uma violação do equilíbrio gizado pelas normas tributárias para alcançar a máxima justiça fiscal, torneando as práticas evasivas e tributando mais efectivamente o lucro real.

Em suma, porque o douto Acórdão recorrido incorreu em erro de direito na interpretação das normas relativas à fixação de matéria colectável e lucro em IRC assim como das normas de distribuição do ónus da prova entre contribuinte e administração, violando, designadamente, os artigos 17.º, 23.º, 51.º, 52.º e 98.º do CIRC e 81.º do CPT, deve ser anulado e substituído por outra decisão que, para além de admitir a correção da fixação de matéria colectável e lucro em 1992, conheça dos outros vícios imputados, pela impugnante (também sem razão), à liquidação.”

A recorrida não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso “que, de resto, se respaldou no voto de vencido de fls. 380-384, no qual, a meu ver, se faz a melhor aplicação da lei à factualidade estabelecida”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1º Em consequência de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade da impugnante efectuada por funcionário afecto ao SPIT da DDF de Viseu foi alterada a matéria colectável do ano de 1992 por recurso a métodos indiciários - relatório de folhas 39 a 158 junto ao processo n.º 92/97.

2º Dou por reproduzido o teor do referido relatório.

3º Daquela decisão apresentou a impugnante reclamação para a Comissão de revisão nos termos do artigo 84 do CPT — informação de folhas 37/38.

4º A comissão de revisão em 07 11 1996 deliberou por maioria (com o voto do vogal da FP e do presidente da comissão) o indeferimento da reclamação - acta de folhas 31 do processo 92/07.

5º Como vogal da Fazenda interveio o sr. José Alcides Bento- acta de folhas 31 acima referida.

6º O Sr. José Alcides foi o coordenador do agente que procedeu à fiscalização apondo no final do relatório um visto - folhas 61 do relatório.

7º O Sr. José Alcides Bento testemunhou as declarações prestadas pelo Eng.º António Tavares Costa na qualidade de sócio gerente ao tempo a que se reporta a fiscalização e administrador da impugnante ao tempo das declarações - folhas 70 do relatório.

8º Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços foram consideradas todas as entradas a crédito que não fossem transferências interbancos ou reformas de letras claramente justificadas. E aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados proporcionais aos documentados e declarados - relatório da fiscalização.

9º Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados proporcionais aos documentados e declarados - (fls. 49 e 50 do relatório).

10º As entradas que a seguir se discriminam não correspondem a proveitos omitidos por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro conforme resulta da prova pericial:

Banco Nacional Ultramarino:

1) 04/09 Cheque das contas da sociedade da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior no valor de Esc. 107.996\$00

2) 31/12 Juros e não depósitos 14.922\$00

Banco Fonsecas & Burnay

1) 27.04 Transferência do BNU 200.000\$00

2) 01.01 Foi transferido duma conta pessoal do sr João Tavares da Costa por lapso do banco e por isso logo nos dias seguintes foi regularizada a conta 1.975.000\$00

Banco Comércio e Indústria

1) - 22.01 Transferência da sociedade para esta conta com retomo posterior 818.486\$00”

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste tão só em saber se se encontram ou não preenchidos os pressupostos que permitem o apuramento, pela Administração Fiscal, da matéria tributável através de métodos indiciários.

A impossibilidade de determinação da matéria colectável por métodos indirectos constitui um juízo normativo que, como tal, o STA sindicava, com base nos factos fixados na instância, no caso, os n.ºs 8 a 10 do probatório.

Por outro lado, não é necessário que a Administração Tributária refira expressamente aquela impossibilidade, bastando que os factos apurados a concretizem.

Ora, como resulta daqueles itens – com maior explanação factual ainda que fora do probatório – a fixação da matéria colectável por métodos indiciários resultou, da constatação, pela fiscalização, da existência de “4 contas bancárias que eram movimentadas por fluxos que correspondiam a movimentos não relevados na escrita da empresa e que esses fluxos a crédito consubstanciam omissões de vendas e/ou prestações de serviços”.

Considerando-se, por isso, haver omissões, à escrita, de vendas ou prestações de serviços, a Administração Tributária considerou como tal, dentro das referidas contas, “todas as entradas a crédito que não fossem transferências inter-bancos ou reformas de letras claramente justificadas” – cfr. n.º 8 e 10 do dito probatório.

Aí, está-se no domínio de puras correcções técnicas: a Administração Tributária como que transferiu os proveitos das referidas contas para a contabilidade da empresa.

Só que não há vendas ou prestações de serviços que não impliquem os respectivos custos que, à míngua de outro critério razoável, foram proporcionalmente estimados aos documentados e declarados – n.º 9 do probatório.

É justamente a omissão de tais custos que põe em causa a credibilidade da contabilidade da impugnante, sem que possa ser superada através de correcções técnicas.

Pelo que, em tal medida, a determinação da matéria colectável só podia efectuar-se por métodos indirectos.

4 – Certo que, como é jurisprudência pacífica e reiterada do STA, cabe à Administração Fiscal o ónus da prova dos factos concretizadores dos requisitos legais da sua actuação – tributação por métodos indirectos – e ao contribuinte demonstrar ou, pelo menos, gerar, no ponto, fundada dúvida quanto à sua existência – quantificação do rendimento colectável – artigos 342.º do Código Civil e, agora, 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Assim, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, isto tanto no procedimento como no processo judicial tributários (neste sentido vide, por todos, Acórdão desta Secção do STA de 13/11/02, in rec. n.º 1.015/02 e Jorge Sousa in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 448 e 449).

Mas foi o que a Administração Tributária fez, pois que se não vê maneira de calcular os referidos custos, senão por estimativa, isto é, por métodos indirectos.

Reafirma-se: não há vendas ou prestações de serviços sem custos: apurados aqueles através de correcções técnicas, estes, à míngua de outro modo operativo, tinham, como foram, de ser calculados por estimativa, isto é, por métodos indirectos.

Pelo que é de concluir pela correcção da actuação da Administração Tributária, tendo-se por justificado, nos preditos termos, a fixação da predita matéria colectável por métodos indirectos.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar o aresto recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Central Administrativo para apreciação das demais questões suscitadas no recurso da agora recorrida, se a nada obstar e cujo conhecimento ficou prejudicado com a sua procedência, com fundamento na não verificação dos necessários pressupostos legais à tributação por recurso a métodos indiciários.

Custas a final.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Junho de 2006.

Assunto:

Acórdão. Arguição de nulidade.

Sumário:

Se o recorrente vem arguir uma nulidade, mas o seu pedido não concretiza qualquer nulidade, é de indeferir tal arguição.

Processo n.º 1501/03-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.

Recorrida: Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA).

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

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

1. CRUZ & COMPANHIA, SA, recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão que lhe indeferiu um pedido de esclarecimento do acórdão proferido em 15/3/2006, veio arguir a sua nulidade.

Com a seguinte fundamentação, que se transcreve:

“Cruz & Companhia, SA ... vem suscitar a esclarecimento do omitido fundamento legal, valendo o presente requerimento como arguição de nulidade”.

Não houve contra-alegações.

O EPGA teve vista nos autos, sustentando que o pedido é de indeferir.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

2. O acórdão já foi objecto de esclarecimento.

E o que foi aclarado, não pode ser objecto de nova esclarecimento – art. 670º do CPC.

Estamos agora perante uma arguição de nulidades.

Sucede que não vem concretizada qualquer nulidade de acórdão.

3. Termos em que se indefere o requerimento de arguição de nulidades apresentado pela recorrente.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99 €.

Lisboa, 7 de Junho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Execução fiscal. Direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial. Exercício do direito de remição. Prazo.

Sumário:

- I — A penhora do direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial equivale à do estabelecimento, enquanto universalidade.*
- II — Constando do auto de penhora várias verbas, a primeira das quais o direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento, e os demais bens móveis que nele se encontravam, devem entender-se estas últimas como mera discriminação dos activos do estabelecimento e não como verbas autónomas.*
- III — Nas circunstâncias descritas no número anterior, apresentando o proponente, cuja proposta foi aceite, um preço global para os bens em venda, não pode o titular do direito de remição pretender remir exclusivamente os bens móveis.*
- IV — O prazo para o exercício do direito de remição termina com a elaboração do auto de transmissão e entrega dos bens e não com a da acta de abertura das propostas apresentadas em carta fechada.*

Processo n.º 15/06-30.

Recorrente: Delfim Manuel Rocha Pereira da Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **DELFIN MANUEL ROCHA PEREIRA DA COSTA**, residente no Porto, recorre da sentença da Mm.^a. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a reclamação do despacho do órgão da Administração que indeferiu «o pedido de remissão dos bens vendidos na execução fiscal».

Formula as seguintes conclusões:

«1

Tendo apenas sido proferido despacho de arrematação e não de adjudicação, ou transmissão e entrega dos bens objecto de venda na execução supra vendida, é tempestiva a remição requerida pelo recorrente.

2

Pelo que, com a devida vênia, o Meritíssimo Juiz “a quo”, na decisão recorrida, faz errada interpretação e aplicação do disposto no art.º 913.º al. c do C.P.Civil;

3

Por outro lado, sendo do conhecimento do recorrente e dos demais intervenientes na execução, incluindo chefe da Repartição de Finanças e arrematante, não fazia qualquer sentido que se requeresse a remição de um bem (direito ao arrendamento e trespasse) objecto de venda em outros autos executivos, conforme se comprovou na própria execução.

Termos em que, nos melhores de direito (...), deve o presente recurso merecer provimento e consequentemente revogada a decisão recorrida, substituindo-a por outra que defira a remição requerida pelo recorrente, por legal e tempestiva (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que na 3.ª conclusão o recorrente alega um facto não fixado na sentença recorrida, pelo que não é este o Tribunal competente para apreciar o recurso, que assim se não funda, exclusivamente, em matéria de direito.

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente contraria-o, dizendo que o facto por si afirmado está demonstrado na execução fiscal.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1

No Serviço de Finanças do Porto 7 foi instaurado o processo de execução fiscal que corre termos sob o n.º 3387-91/101016.6 em que é executado Delfim Campos Pereira da Costa, para pagamento de dívidas à Segurança Social e IVA no valor de Esc. 1.610.430 (cfr. folhas 9 dos autos);

2

Em 20/12/93 foram penhorados, para garantia da quantia exequenda, os bens descritos no auto de penhora a fls. 9 e 10 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

3

Por despacho do Chefe dos Serviços de Finanças do Porto 7 de 06/06/95 foi designado o dia 11/07/95 para se proceder à venda dos bens penhorados por proposta em carta fechada e cujo valor base correspondia ao constante do referido auto.

4

Em 11/07/95, tendo-se aberto a única proposta apresentada, na presença do executado e do proponente António Monteiro Marques Lda., procedeu-se à venda dos bens pelo valor global de Esc.: 2.100.000\$00, conforme “Acta de Abertura e Apreciação de Propostas” a fls. 39 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Em 11/07/95 o proponente/comprador procedeu ao depósito na Tesouraria da Fazenda Pública de Esc.: 700.000\$00 correspondente a um terço do preço dos bens vendidos (cfr. fls. 47 dos autos);

Em 26/07/95 o proponente/comprador procedeu ao depósito na Tesouraria da Fazenda Pública de Esc.: 1.400.000\$00 correspondente à “*parte restante do preço respeitante as arrematação efectuada no processo de execução fiscal n.º 1016.6/91 ap. conforme Acta elaborada em 11 do corrente e constante a fls 39 da referida execução*” (cfr. fls. 66 dos autos);

Em 15/09/95 o ora reclamante, Delfim Manuel Rocha Pereira da Costa, filho do executado, requereu, nos termos do disposto no artigo 2.º alínea f) do C.P.C. e artigos 912.º e 913.º al. c) do C.P.C. a remissão exclusivamente dos bens móveis vendidos nos referidos autos de execução (cfr. fls. 90 e 91 dos autos).

Em 03/04/2003 o Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 proferiu o seguinte despacho “*A folhas 90 dos presentes autos vem Delfim Manuel Rocha Pereira da Costa, requerer a remissão dos bens móveis objecto da venda efectuada no dia 11 de Julho de 1995, excluindo desse pedido de remissão o direito ao arrendamento e trespasse.*

Dos elementos constantes do processo, verifica-se que os bens vendidos foram adjudicados em 26 de Julho de 1995, com o pagamento total do preço de aquisição (fls. 66), e que o pedido de remissão deu entrada no dia 15 de Setembro de 1995.

O artigo 913.º, alínea a) do C.P.Civil fixa como prazo para o exercício deste direito a data da adjudicação dos bens.

Verifica-se assim que tal prazo não foi cumprido o que, desde logo implica a improcedência do pedido.

Por outro lado a penhora do direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento constitui um todo que não permite separar o seu recheio, tal como consta na alínea a) do n.º 2 do art. 115.º do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Dec. Lei n.º 301 -B/90 de 15 de Outubro.

Ora fazendo os bens móveis parte integrante do estabelecimento, não é possível fazer na remissão a sua separação, até porque a compra foi feita globalmente.

Nestes termos indefiro o pedido.

Notifique-se.

Porto e Serviço de Finanças do Porto 7, 2003-04-03

O Chefe do Serviço de Finanças

Assinatura ilegível” (cfr. despacho a fls. 315 dos presentes autos)

O Reclamante foi notificado em 10/04/2003 do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 7 datado de 03/04/2003 (cfr. aviso de recepção a fls. 316 verso dos presentes autos).

A presente reclamação foi deduzida em 28/04/2003 (cfr. fls. 324 dos presentes autos)».

3.1. Importa começar por conhecer da questão suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, que questiona a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPA) aprovado pela lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3.º 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 1.ª instância se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32.º n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exm.º Procurador-Geral Adjunto que o recorrente invoca, na terceira conclusão retirada das suas alegações, «facto omitido na fundamentação fáctica de decisão, sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado». Tal facto é que «o direito ao trespasse e arrendamento já tinha sido vendido em outro processo executivo na data da apresentação do pedido de remissão (...). Salvo melhor compulsação não consta do processo qualquer documento oficial que comprove o facto».

Ora, acontece que tal documento está, efectivamente, junto ao processo, sob a forma de certidão emitida pelo Tribunal da execução, constituindo fls. 122 a 125.

Como assim, estamos perante um acto processual, ainda que praticado em outro feito que não o presente, neste documentado, pelo que a sua consideração se impõe a este Tribunal, muito embora não possua poderes de cognição sobre a matéria de facto.

Deste modo, o recorrente não controverte os juízos sobre a matéria de facto efectuados pelo Tribunal recorrido, antes se limita a invocar um facto que, porque adquirido para o processo, pode ser atendido por este Tribunal de recurso.

Improcede, pelo exposto, a questão suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, sendo este Tribunal competente para apreciar o recurso.

3.2. A pretensão do recorrente, de ser admitido a remir parte dos bens vendidos, na sua qualidade de descendente do executado, foi indeferida por razões de duas ordens:

1.ª - por ser intempestivo o seu pedido, dado a assinatura do título de transmissão ter sido efectuada em 11 de Julho de 1995 e o pedido de remissão datar de 15 de Setembro seguinte;

2.ª - por a adjudicação ter sido global, e o recorrente apenas pretender exercer o seu direito relativamente a uma parte dos bens.

Ambos os fundamentos foram acolhidos pela sentença recorrida, e foi com base neles que negou provimento à reclamação do despacho do órgão da Administração que dirige a execução fiscal.

3.3. O primeiro fundamento não se afigura pertinente.

A venda foi efectuada por propostas em carta fechada, cuja abertura ocorreu em 11 de Julho de 1995 – ponto 4 da matéria de facto fixada.

Como houvesse uma única proposta, «procede[u]-se à venda aceitando a proposta apresentada», conforme a acta de fls. 39, dada por reproduzida no ponto 4 da matéria de facto.

Mas, determinando o artigo 894º do Código de Processo Civil (na redacção vigente ao tempo, que é a referida para todos os artigos que adiante se apontem), que «o auto de transmissão e entrega dos bens só será lavrado depois de paga ou depositada a totalidade do preço», não foi logo elaborado esse auto.

Na verdade, o preço só ficou integralmente pago em 26 de Julho de 1995, de acordo com o ponto 6 da matéria de facto.

Mas não se noticia que em momento algum tenha sido lavrado o referido auto de transmissão e entrega dos bens.

De resto, em 15 de Setembro de 1995, quando o recorrente pretendeu exercer o seu direito de remição, logo afirmou que «ainda não se procedeu à entrega dos bens móveis».

Informação que em 21 seguinte voltou a vir ao processo, desta vez com origem no proponente escolhido, que se queixou de que «ainda não lhe foram entregues os bens».

O que é credível, tendo em atenção que, de acordo com o já falado documento de fls. 122 a 125, o direito ao trespasse e arrendamento do mesmo estabelecimento fora adjudicado a outrem numa execução a correr num tribunal cível.

Atento este contexto, não podia afirmar-se, como se faz na sentença, que «tendo o título de transmissão sido assinado em 11 de Julho de 1995», o recorrente estava fora de tempo, em 15 de Setembro seguinte, para exercer o seu direito de remição.

Ao assim decidir, a sentença parece ter confundido a acta de abertura das propostas de fls. 39, documento a que se refere o n.º 4 do artigo 894º do Código de Processo Civil, com o auto de transmissão e entrega de bens a que alude o n.º 6 do mesmo artigo, de que no processo não há rasto, e cuja emissão fixa o termo do prazo para exercer o direito de remição, conforme o disposto na última parte da alínea c) do artigo 913º do mesmo diploma.

3.4. O bem penhorado – direito ao trespasse e arrendamento de um estabelecimento comercial – constitui uma universalidade, devendo entender-se as verbas descritas no auto de penhora, para além da primeira, como consubstanciando uma discriminação dos bens que integram o estabelecimento a que se refere a verba n.º 1, e não como enumeração de outras verbas autónomas, correspondentes a outros bens não incluídos no estabelecimento.

O proponente cuja proposta foi aceite apresentou um preço global, e de outro modo não podia ser.

Ao titular do direito de remição não atribui a lei a faculdade de, posteriormente, apresentar uma proposta sua, diferente da aceite, mas, tão só, a de se substituir àquele proponente fazendo seus os bens que ele ia adquirir, nas mesmas e precisas condições.

Assim, o recorrente não podia pretender remir parte dos bens, excluindo o direito ao trespasse e arrendamento.

Por um lado, porque esse direito consumia tudo quanto o proponente havia de adquirir por força da aprovação da sua proposta. Além desse direito, nada mais havia para alienar no âmbito da execução.

Por outro lado, porque, tratando-se de uma universalidade, relativamente à qual fora proposto um preço, para uma eventual remição parcial havia que calcular o preço de cada um dos bens – tarefa impossível, a que, de resto, o recorrente não meteu ombros.

Com este fundamento, que não com o antes apreciado, é de confirmar a sentença recorrida.

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

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

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Impugnação judicial. Contagem do prazo. Férias judiciais.

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 primeiro dia útil subsequente a estas.

Processo n.º 52/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: David Augusto Miranda Costa.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga na parte em que julgou improcedente a excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação do IVA, por a mesma ter sido deduzida dentro do prazo, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I- A discordância da Fazenda Pública com a dita sentença reside no facto desta ter considerado que o prazo de interposição de Impugnação, relativamente à liquidação de IVA, é um prazo processual (em contradição com o que tinha afirmado algumas linhas acima) que, con-

sequentemente, suspende durante as férias judiciais, nos termos do art. 144º do CPC,

II- Considerando contrariamente a Fazenda Pública que, uma vez que aquela norma legal apenas tem aplicação aos prazos de natureza processual, ou seja, quando já existe processo, o que não é o caso, o prazo para impugnar deve contar-se nos termos do art. 279º do Código Civil, sendo portanto um prazo substantivo, de caducidade de acção, não se suspendendo durante as férias.

III- E se tal prazo terminar no decurso de férias judiciais o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, de acordo com aquela norma do C.C.

IV- Pelo que a impugnação na parte relativa à liquidação de IVA é intempestiva,

V- Não se podendo pois colocar a possibilidade de, por ter existido cumulação ilegal de pedidos, deduzir nova impugnação — nos termos do art. 38º/4 da LPTA, actual art. 4º/4 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) —, como foi decidido, dado que a primeira impugnação foi apresentada fora de prazo.

Os impugnantes não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se para o efeito na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Na sequência de uma acção de fiscalização, foi efectuada a impugnante uma liquidação adicional em sede de Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares (IRS), titulado pelos documentos nº 5333487140 no valor de 352,60€ do ano de 1996, com data limite de pagamento em 06.12.2000 e 05333490873 de 18.791,92€, do ano de 1997, com data limite de pagamento em 06.12.2000 e 5323497057 de 6.909,17€, do ano de 1998, com data limite de pagamento em 06.12.2000 e 5323518889 de 850,45€ do ano de 1999 com data limite de pagamento em 13.12.2000;

2. Foram ainda efectuadas as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) titulado pelos documentos nº 00111852, relativo ao ano de 1996, no valor de 361,61€; nº 00111854 ao ano de 1996, no valor de 8.872,17€ ao ano de 1998, no valor de 4.389,87€, nº 00111859 do ano de 1999, no valor de 104.040\$00, todos com data limite de pagamento em 30.09.2000 e ainda respectivos juros compensatórios titulados pelo documentos nº 00111851 no valor de 193,61€ e relativos aos 9606T, 00111853 no valor de 2393,05€ e relativo a 9712T, nº 00111855, no valor de 405,82€ e relativo a 9806T, nº 00111856 no valor de 226,61€, relativo ao 9812T, nº 00111858 no valor de 41,50€, relativo a 9903T, todos com data limite de pagamento em 30.09.2000;

3. A presente impugnação foi intentada em 12.01.2001.

3 – Como vimos, a questão que constitui objecto do presente recurso consiste tão só em saber se a impugnação deduzida contra o acto de liquidação do IVA é ou não tempestiva.

De acordo com a matéria fáctica supra referida, o Mmº Juiz “a quo” considerou tempestiva a referida impugnação judicial, uma vez que, tendo sido os impugnantes notificados da liquidação de IVA “tendo como data limite de pagamento...o dia 30.09.2000...”, o prazo para apresentação da impugnação judicial terminaria em...12.01.2001, tendo

este...sido prolongado por o prazo se ter suspenso, por efeito das férias judiciais.

Ora os impugnantes vieram deduzir a impugnação em 10.01.2001 dentro do prazo”.

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente FP, 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 desta Secção do STA 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 e do Pleno de 27/11/02, in rec. nº 25.789.

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 os impugnantes foram notificados da liquidação de IVA, tendo como data limite de pagamento o dia 30/9/00 (vide nº 2 do probatório).

Deste modo, aquele prazo para deduzir a impugnação terminou em 29/12/00, 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, ou seja, 4/1/01.

Pelo que, tendo a presente impugnação sido apresentada em 12/1/01, é a mesma intempestiva.

4 – Por outro lado e ao contrário do que vem também decidido, como bem anota a recorrente, não é possível colocar, relativamente à liquidação de IVA, a possibilidade de deduzir nova impugnação nos termos do disposto no artº 38º, nº 4 da LPTA, aqui aplicável, uma vez que e como vimos, a petição seria sempre extemporânea.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar, nesta parte, a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

IRC. Cheques auto. Despesas confidenciais.

Sumário:

- I — *A aquisição de cheques auto traduz-se numa operação de mera troca de meios de pagamento, que não se traduz num custo efectivo, uma vez que a despesa só ocorre no momento da aquisição do bem, ou seja, da compra do combustível.*
- II — *Podia e devia o impugnante documentar a despesa correspondente com a aquisição do combustível, uma vez que, se aquele continua a ter na sua disposição os referidos cheques auto, não teria suportado qualquer despesa.*
- III — *Se os mesmos continuaram na sua posse sem se saber se foram utilizados na aquisição de combustível ou se tiveram qualquer outro destino, então não só se desconhece o caminho que os mesmos seguiram, como onde foram efectivamente parar.*
- IV — *Pelo que podem ser integrados nas denominadas despesas confidenciais.*

Processo n.º 55/06-30.

Recorrente: Banco Finantia, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Banco Finantia, SA, pessoa colectiva com o n.º 501897020, com sede na Rua General Firmino Miguel, n.º 67.115, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o despacho de indeferimento do recurso hierárquico relativo à reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC, do exercício de 1997, no valor global de € 46.177,75, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A douda sentença recorrida fundamenta a decisão num Acórdão do TCAS expressamente contrariado por outras decisões, sobre a mesma situação de facto, de Tribunais de idêntico grau hierárquico, designadamente, o Acórdão n.º 00305/04, de 20 de Janeiro de 2005 do TCAN e por decisões do Tribunal hierarquicamente superior, v.g. Acórdão n.º 1283/03, de 3 de Dezembro de 2003 do STA.

2. Carece de qualquer fundamento legal o princípio base que alicerça toda a argumentação da sentença recorrida: “(...) quando (...) adquira cheques — auto não efectiva qualquer encargo, pois tal aquisição consubstancia, tão-somente, uma troca de meios de pagamento”.

a. Porque as senhas de combustível não são dinheiro — “dinheiro legal ou estadual (sendo nesse sentido que a expressão é tomada nas obrigações pecuniárias) consiste apenas nas espécies a que o Estado reconhece função liberatória genérica”, cfr A. Varela, ob. Cit. — logo, por força da aplicação do artigo 550º do Código Civil, não são um meio de pagamento, susceptível de satisfazer o cumprimento de qualquer obrigação pecuniária.

b. Porque, como ficou demonstrado, as senhas de combustível não são dinheiro, assim, a troca de moedas ou notas de dinheiro legal por senhas de combustível consubstancia um efectivo encargo para o adquirente dessas senhas de combustível e não uma mera troca de meios de pagamento.

3. Carece de fundamento legal o entendimento proferido na sentença recorrida de que “(...) é no momento da aquisição do combustível (...) que se verificam os correspondentes encargos (...)”, para efeitos de tributação:

a. Porque, legalmente, a aquisição de senhas de combustível configura um verdadeiro encargo para o adquirente por não ser uma mera troca de meios de pagamento;

b. E porque, sendo assim, para efeitos contabilísticos, por força de aplicação dos princípios previstos no Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade, deve seguir-se a forma legal na preparação das demonstrações financeiras, a menos que alguma regra contabilística excepcional, em nome do princípio contabilístico da substância sobre a forma legal, altere a contabilização de acordo com a forma legal - o que não acontece no caso concreto em apreço;

c. E porque, sendo assim, para efeito fiscais — entenda-se, neste caso concreto, para efeitos de determinação da matéria colectável — por força da aplicação do n.º 1 do artigo 17º do Código do IRC, deve seguir-se o enquadramento contabilístico, o qual por sua vez adoptou o enquadramento jurídico;

d. Em suma, pelo que ficou exposto — o momento da aquisição das senhas de combustível configura o momento da criação de um encargo para efeitos jurídicos, contabilísticos e fiscais na esfera do recorrente (sem prejuízo de este encargo — que se encontra devidamente documentado através de notas de débito emitidas pelo vendedor — ser ou não aceite para efeitos de apuramento do resultado fiscal, por força da aplicação das regras específicas do Código do IRC, cfr. parte final do n.º 1 do artigo 17º do citado Código).

4. Carece de fundamento legal, a conclusão da douda sentença recorrida: “(...) estamos, assim, perante despesas confidenciais e não documentadas”.

a. Porque as despesas incorridas com a aquisição de senhas de combustível estão devidamente documentadas através das notas de débito emitidas pela instituição bancária, que confirma o recebimento de determinadas quantias (de moeda em curso legal no País) destinadas a efectuar o pagamento das senhas de combustível, identificando quer o adquirente quer o vendedor das mesmas, não tendo em qualquer momento neste processo sido questionada a validade ou a idoneidade dos referidos documentos;

b. Porque tomando por base conceito de despesa confidencial enunciado no citado Acórdão do STA de 5 de Julho de 2000 no qual se afirma que “(...) a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa (...)” é manifesto concluir que, no caso *sub judice*, não há dúvida de que, nos talões que documentam as despesas suportadas pelo recorrente com a aquisição das senhas de combustível emitidos pelo BPSM se identifica não só o adquirente das mesmas (o recorrente), o montante gasto (€ 56.264,40), bem como a entidade que recebeu “(...) a quantia em que se consubstancia a despesa” (o BPSM);

c. Porque, no mesmo Acórdão afirma-se ainda que “(...) o desconhecimento da identidade das pessoas que receberam os objectos (...)”, entenda-se, neste caso concreto, as pessoas que receberam as senhas de combustível, “(...) não implica a confidencialidade das despesas efectuadas”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Na sequência da análise interna efectuada à declaração de rendimentos modelo 22 do exercício de 1997, foram efectuadas correcções ao lucro tributável, dos rendimentos sujeitos ao regime geral, no montante de 50.747,05 Euros (10.173.871\$00), bem como ao cálculo do imposto no montante de 17.598,67 Euros (3.528.216\$00).

- Em sequência das correcções efectuadas o lucro tributável declarado passou de 2.854.270,64 Euros (572.229.886\$00) para 2.905.017,69 Euros (582.403.757\$00).

- A tributação autónoma incidiu sobre as despesas com a aquisição de senhas de gasolina, cheques-auto, contabilizadas na conta 7400 — “Combustíveis” — no total de 56.264,40 (11.280.000\$00), cujos comprovativos apresentados se consubstanciam em notas de débito e num extracto de conta do Banco Pinto & Sotto Mayor.

- O cálculo da tributação autónoma foi efectuado com base no total evidenciado na conta 7400 — “Combustíveis” — em virtude da globalidade das operações estarem apoiadas em cheques-auto nºs 201078303, 4311119401, 2411328201, 5411333274, 5211735835, 8911744410, 7612585035, 1413506003, 7113982008, 7914463472, 6614826372, 7115749251 e talões de depósito de 21/04/97 e 18/05/97.

- O valor do imposto em falta de 16.879,32 Euros (3.384.000\$00), resulta da aplicação da taxa de 30% a 11.280.000\$00.

- A reclamação foi indeferida por despacho de 12 de Março de 2002, do Director de Finanças da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, com os seguintes fundamentos:

- “Os cheques-auto contabilizados são suportados por documentos bancários, o que significa que apenas existe o comprovativo de uma aquisição de meios de pagamento;

- Só no momento da aquisição do bem, com a emissão da respectiva factura/recibo ocorre o custo relevante para efeitos fiscais, ao não serem apresentados os documentos justificativos desses custos, e a correspondente identificação dos respectivos beneficiários, encontram-se verificados os condicionalismos para aplicação do Decreto-Lei 192/90, de 9 de Junho, considerando-se legal a tributação autónoma efectuada em fase inspectiva”.

- Os encargos com cheques-auto não comprovam a aquisição de combustíveis, não sendo por isso aceites como custos, uma vez que não titulam qualquer aquisição ao fornecedor de combustível. De facto, os utilizadores dos respectivos cheques-auto, tanto podem trocá-los para a aquisição de gasolina ou outros produtos proporcionados pelos fornecedores de combustíveis, bem como solicitar parte desses cheques em dinheiro, que é o mesmo que dizer que os cheques-auto não são mais que meios de pagamento à vista.

- A aquisição de cheques-auto consubstancia-se em meios de pagamento à vista, pelo que no caso em análise se verificou apenas uma troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária. O que está em causa é a comprovação do custo (aquisição de combustível), através dos recibos das gasolneiras, a fim de se conhecer a quantidade, a identificação da viatura e o beneficiário. Assim, não se tendo verificado os referidos requisitos, os encargos suportados por cheques-auto consideram-se despesas confidenciais, sendo acrescidos ao lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do Código do IRC, bem como produzido o acréscimo à colecta, correspondente à tributação autónoma, nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho”.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se as despesas que a impugnante declarou como custos fiscais e relativas à compra de cheques auto são ou não de considerar como despesas confidenciais.

Sobre esta questão se pronunciou, recentemente, esta Secção do STA, no acórdão de 15/6/05, rec. nº 45/05, que, por concordámos com a sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Disponha o artº 41º, nº 1, al. h) do CIRC, na redacção aqui aplicável, que “não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável... os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial”.

Por sua vez, estabelecia o artº 4º do Decreto-lei nº 192/90 de 9/6, na redacção aqui aplicável, que “as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 25 %, sem prejuízo do disposto na alínea h) do nº 1 do artigo 41º do CIRC”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, estamos de acordo com o Director de Finanças da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa quando afirma, no despacho que indeferiu a reclamação graciosa que os cheques auto contabilizados, sendo suportados apenas por documentos bancários, isso significa que apenas existe o comprovativo de uma aquisição de meios de pagamento, que não se traduz num custo efectivo, uma vez que a despesa só ocorre no momento da aquisição do bem, ou seja, da compra do combustível.

“Com efeito se a impugnante continuasse a ter na sua disposição os referidos cheques auto manifestamente não teria suportado qualquer despesa.

Se os mesmos deixaram de estar na sua posse sem se saber se os mesmos foram utilizados na aquisição de combustível ou se tiveram qualquer outro destino então não só se desconhece o caminho que os mesmos seguiram como onde foram efectivamente parar.

Daí que se possa afirmar que aqueles cheques, como meios de pagamento de combustível, não só não constituem custos para a impugnante como esta não revela o seu destino final” (aresto cit.).

Nesta perspectiva tem razão o mesmo Director quando afirma no citado despacho que “os encargos com cheques-auto não comprovam a aquisição de combustíveis, não sendo por isso aceites como custos, uma vez que não titulam qualquer aquisição ao fornecedor de combustível. De facto, os utilizadores dos respectivos cheques-auto, tanto podem

trocá-los para a aquisição de gasolina ou outros produtos proporcionados pelos fornecedores de combustíveis, bem como solicitar parte desses cheques em dinheiro, que é o mesmo que dizer que os cheques-auto não são mais que meios de pagamento à vista.

...A aquisição de cheques-auto consubstancia-se em meios de pagamento à vista, pelo que no caso em análise se verificou apenas uma troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária. O que está em causa é a comprovação do custo (aquisição de combustível), através dos recibos das gasoleiras, a fim de se conhecer a quantidade, a identificação da viatura e o beneficiário. Assim, não se tendo verificado os referidos requisitos, os encargos suportados por cheques-auto consideram-se despesas confidenciais, sendo acrescidos ao lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC, bem como produzido o acréscimo à colecta, correspondente à tributação autónoma, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho”.

Ora e como vimos, do probatório resulta que, no exercício de 1997, a impugnante contabilizou como custos do exercício a compra de cheques auto no total de €56.264,40, tendo como único suporte documental os recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária.

Se tais recibos e extracto demonstram que a impugnante adquiriu tal montante em cheques auto, nada demonstra quanto à sua utilização, nem por quem foram utilizados e daí que não se possa falar em verdadeira despesa ou custo.

Daí que se entenda que “a referida quantia cabe na alçada do mencionado art. 4.º do DL 192/90 que tributa, autonomamente, as despesas em causa como despesas confidenciais, à taxa de 25%...

A posse pela impugnante de tais cheques auto não implica, por si só, qualquer despesa contudo já existiria tal custo se a impugnante utilizasse tais cheques auto no abastecimento dos seus veículos.

A despesa existiria nesse momento.

Contudo na situação concreta dos autos não se sabe o que aconteceu a tais meios de pagamento não sendo o talão de venda emitido pela instituição bancária documento capaz para documentar a compra de combustível nem por quem o mesmo foi utilizado” (aresto cit.).

Assim sendo e ao contrário daquilo que pretende o recorrente, as despesas não estão documentadas e os ditos recibos e extracto não são suficientes para retirar confidencialidade às referidas despesas.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/5.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Sumário:

- I — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo para os recursos de decisões dos tribunais de 1.ª instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- II — *O recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- III — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- IV — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Processo n.º 129/06-30.

Recorrente: Armando da Silva Sampaio Alves

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

1. Armando Silva Sampaio Alves deduziu, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a **presente oposição à execução** intentada contra “Confeitaria El Dourado, L.da” para cobrança de débitos à Segurança Social, relativos aos meses de Fevereiro a Maio de 1995, e que contra si reverteu, **alegando** que se não verificam os pressupostos para que possa ser considerado responsável subsidiário.

Tal oposição foi **julgada improcedente** o que o levou a **recorrer para este Supremo Tribunal** onde formulou, as seguintes **conclusões**:

1. Por se não conformar com a reversão da execução, deduziu o aqui recorrente oposição fiscal, invocando a sua ilegitimidade.

2. Em síntese, invocou então a agravante que no caso “sub-judice” não se verificavam os pressupostos legais que lhe atribuiriam a qualidade de responsável subsidiário, alegando não ter sido por culpa sua que o património da sociedade devedora se tomara insuficiente para a satisfação do crédito em execução.

3. Todavia, entendeu o Tribunal recorrido que tendo-se provado que o agravante havia de facto exercido a gerência da sociedade; não poderia deixar de ser considerado parte legítima na presente execução.

4. Carece todavia, tal sentença, de fundamento.

5. De facto, e no que se reporta ao período em causa nos autos, encontrava-se em vigor o CPT.

6. Dispunha então, o art.º 13.º do referido diploma legal que “os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições

e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”.

7. O normativo em causa não poderá deixar de ser analisado, senão em conjugado com o que dispõe o art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

8. Preceitua este último normativo que “os gerentes, administradores ou directores, respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção desta, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

9. Como é maioritariamente aceite na Doutrina e na Jurisprudência, os normativos acabados de referir encerram em si o princípio da culpa em matéria de responsabilidade civil, abrangendo assim as situações em que ocorre responsabilidade subjectiva.

10. Quer isto dizer que, a culpa exigida pelo art.º 13 do C.P.T. não é uma mera culpa genérica traduzida na mera falta de cumprimento das disposições legais, mas é sim uma culpa por o património da sociedade, garantia geral dos credores e nomeadamente do Estado, se ter tomado insuficiente para a satisfação das obrigações tributárias.

11. Assim, o responsável subsidiário deve ter, culposamente dissipado ou malbaratado do património social.

12. Tal culpa, por seu turno, deverá ser auferida em termos concretos, pela actuação ou omissão de um qualquer gerente, apurando-se a censurabilidade da sua conduta em face das circunstâncias, pela “diligência de um bom pai de família”.

13. Sendo que, em qualquer caso, a culpa relevante para efeitos de legitimação da reversão, é apenas a que respeita ao incumprimento das disposições legais destinadas à protecção dos credores quando dela, resultar insuficiência do património e não a que respeitar ao incumprimento da obrigação de pagar o imposto.

14. Ora, da matéria assente, resultará, salvo melhor opinião que não foi por culpa do agravante que se não liquidaram as taxas em apreço, nem foi por sua actuação que o património social se desbaratou ou dissipou.

15. Contrariamente, numa situação em que a sociedade era composta por dois sócios, um deles, que não o recorrente, interpôs contra a sociedade acções judiciais que, conforme foi reconhecido na sentença de Primeira Instância, paralisou o giro social.

16. Por outro lado, o alegado sócio ao ter renunciado à gerência, e sendo esta plural, praticamente impediu que o agravante praticasse qualquer acto de gestão.

17. Deste modo, foi este forçado a aceitar a venda do equipamento da sociedade a um terceiro, mas sempre na condição de aproveitar a receita de tal venda para liquidar o passivo social.

18. Ora, destes factos não resulta, salvo melhor opinião, que tivesse o agravante agido com culpa na dissipação do património social.

19. Pelo contrário, ilustra que, tal património existia, que tinha valor venal superior aos débitos exequendos, e que, o mesmo foi afecto ao pagamento desses mesmos débitos.

20. Assim, contrariamente ao que parece resultar da sentença em crise, o agravante cumpriu o ónus de prova que ao mesmo incumbia, provando que agiu no sentido de se liquidar a quantia exequenda.

21. Como tal, seria forçoso concluir que conseguiu o agravante cumprir o ónus da prova, consignado no art.º 13.º do C.P.T., e assim, provar que a sua actuação não foi causal da dissipação do património social.

22. Ora, se assim é, sempre a sentença em recurso, deveria ter considerando precedente e provada a oposição fiscal deduzida pelo agravante, e desse modo, considerando o mesmo parte ilegítima, determinando em consequência, a extinção da execução por reversão.

23. Todavia, não se pronunciou sequer a sentença de que ora se recorre, sobre a questão da culpa, tendo pura e simplesmente optado pela improcedência da oposição, com base na circunstância do oponente ter exercido a gerência da sociedade no período em causa.

24. Deste modo, não só a sentença de que ora se recorre, omitiu a pronuncia sobre questões que lhe cumpria decidir, enfermado assim de nulidade, como também fez errónea interpretação da matéria de facto dada por assente, incorrendo de igual modo, em errónea aplicação do direito.

25. Consequentemente, violou a sentença recorrida, entre outros, o preceituado no art.º 13 e alínea b) do n.º 1 do art.º 286 ambos do CPT, bem como o disposto no art.º 660, n.º 2 do C.P.C., sendo que, desta última violação, resultará mesmo, de acordo com o disposto no n.º 1, alínea b) e d) deste último diploma legal, a nulidade da Decisão.

26. Deste modo, deverá pois a sentença em recurso, ser revogada, e substituída por outra que, considerando o agravante parte ilegítima, determine a procedência da oposição, e a consequente extinção da instância executiva, pois que assim se fará inteira e cabal.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto considera que este recurso não versa exclusivamente matéria de direito já que, nalgumas das transcritas conclusões, se punha “em causa os juízos de apreciação de prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório, nomeadamente quanto ao exercício da divergência da devedora originária e quanto à sua culpa na dissipação do património social” e, porque assim, foi de **parecer que este Tribunal fosse declarado incompetente**, em razão da hierarquia, por conhecer deste recurso.

Notificadas as partes para que estas se pudessem pronunciar sobre esta questão prévia nenhuma delas exerceu esse direito.

Colhidos os vistos legais, **cumpro decidir**.

2. Vejamos, pois, e desde já, se a questão prévia suscitada pelo M.P., qual seja a de **saber se este Tribunal é, hierarquicamente, incompetente** para conhecer deste recurso, procede, visto ser questão cujo conhecimento logra prioridade sobre as demais. - art. 3.º da LPTA.

Dispõe a al.ª b) do art.º 26.º do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer “dos recursos interpostos de decisões dos Tribunais Tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do art. 38.º do citado Diploma estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo “conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na al. b) do art. 26.º”.

O que significa que a **lei reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA** para os recursos de decisões dos Tribunais Tributários que versassem exclusivamente matéria de direito determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos

respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição deveria ser dirigida para Secção de Contencioso do TCA, por a competência para esse julgamento estar aí sediada.

E, porque assim, os recursos das decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que nos são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo”, visto nestes recursos este Supremo funcionar como Tribunal de revista e “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não poder ser objecto do recurso de revista”. – vd. n.º 1 e 2 do art. 722º do CPC.

Impõe-se, pois, averiguar se a matéria que controvertida neste recurso jurisdicional envolve a matéria factual, pois será ela a determinar a competência do Tribunal. O que se alcança através da análise das suas conclusões.

E **tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito** se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica. **Versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual**; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que não se declaram provados factos que o estão, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Ou seja, **a determinação da competência hierárquica deste Tribunal está ligada** à circunstância do Recorrente, nas alegações e conclusões do seu recurso, suscitar, ou não, questões relacionadas com a factualidade fixada na decisão recorrida, sendo certo, além disso, que **“a competência se afere pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.** - Ac. deste Tribunal de 4/5/94, rec. 17.643.

3. Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o **Ilustre Magistrado do M.P. tem razão** quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Vejamos porquê.

O Recorrente nas conclusões que a seguir se apontam, sem preocupação de indicação exaustiva, **faz afirmações onde se contém matéria factual**. Assim:

- na conclusão 14.º refere que não foi por culpa sua que o património da sociedade se malbaratou ou dissipou

- na conclusão 15.º refere que um dos sócios da sociedade executada propôs diversas acções judiciais contra esta e que tal paralisou o seu giro comercial.

- na conclusão 16.º refere que a renúncia de um dos sócios da sociedade impediu-o de praticar qualquer acto de gestão

- na conclusão 17.º afirma que foi forçado a vender o património social da empresa para liquidar o seu passivo

- na conclusão 19.º afirma que aquele património era de valor superior aos débitos exequendos e que o mesmo foi afectado ao pagamento destes débitos.

Em qualquer uma das apontadas conclusões são referidos factos que se deviam ter sido considerados na sentença recorrida e não o foram, o

que significa que o Recorrente não limita a sua divergência com aquela à interpretação ou aplicação da lei.

Ou seja, **o recurso não versa matéria exclusivamente de direito**.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso TCA.

Nestes termos acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Requisitos da decisão administrativa. Nulidade insuprível.

Sumário:

I — Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT, constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, «a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas», sendo que estes são os descritos no n.º 1 do artigo 79.º do mesmo diploma entre os quais se encontra a «descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas» — sua alínea b) — e a indicação da «coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» — sua alínea c).

II — E, se assim é, ter-se-á de entender que, quando naquela alínea b) se diz que a decisão administrativa deve conter uma descrição sumária dos factos e a indicação das normas punitivas violadas, esta obrigação compreende não só os factos de que o arguido vem acusado como os factos que se julgaram provados e que fundamentam a punição aplicada.

III — Nesta conformidade, a não especificação, nessa decisão, dos factos que se julgaram provados e a não indicação dos elementos objectivos e subjectivos que contribuíram para a penalidade aplicada constitui nulidade.

Processo n.º 144/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Marina de Barlavento — Empreendimentos Turísticos S. A., e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

1. Marina de Barlavento - Empreendimentos Turísticos, SA, inconformada com a decisão, de 20/12/2004, do Sr. Director de Finanças de Faro que, considerando que a mesma **havia praticado uma infração** ao disposto no art. 26.º e 40.º do CIVA, punível nos termos dos art.ºs 114.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4, do RGIT, **a condenou no pagamento de uma coima de cem mil euros**, dela interpôs recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé **alegando**, por um lado, a sua nulidade decorrente de não ter sido notificada para apresentar a sua defesa ou juntar quaisquer elementos probatórios e, por outro, o erro de julgamento já que para além de ter sido condenada com base em factos que não praticou foi-lhe aplicada uma coima superior à que resultava das disposições legais aplicáveis.

Tal recurso foi julgado precedente por ter sido entendido que a decisão recorrida era omissa no tocante à indicação dos factos que se tinham por provados e, em consequência, a mesma foi declarada nula.

Inconformado o Ilustre Magistrado do MP junto do Tribunal recorrido agravou para este Supremo Tribunal, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) A decisão administrativa que aplicou a coima contém todos os requisitos legais enunciados nas alíneas do n.º 1 do art.º 79º do R.G.I.T.: concretamente, os da sua alínea b);

b) Já que ali se imputa à arguida a prática de uma conduta – acto/omissão - referenciada no tempo e no espaço, e a sua integração na norma violada e punitiva;

c) A não enumeração dos factos provados (ou não provados) não é requisito legal na decisão de aplicação da coima, nos termos do art.º 79º do R.G.I.T.;

d) Pelo que a sua omissão, quanto à não indicação dos factos provados, não pode ser cominada de nulidade insuprível, nos termos do art.º 63º, n.º 1, al. d), do R.G.I.T.;

e) A decisão de aplicação da coima não tem que obedecer às mesmas exigências de uma sentença criminal, pois, não sendo uma sentença, não implica uma audiência de julgamento, donde resulte a enumeração de factos provados e não provados;

f) Não enferma pois, de nulidade insuprível a decisão que aplicou a coima, por alegada ofensa ao disposto no art.º 79º, n.º 1, al. b), e 63º, n.º 1, al. d), ambos do R.G.I.T.;

g) Ao decidir como o fez a sentença a quo violou, por erro de interpretação, o disposto nos art.ºs 63.º, n.º 1, al. d) e 79.º do RGIT e os art.ºs 374.º, n.º 2, e 379.º, ambos do CPP.

Não foram apresentadas contra alegações.

Colhidos os vistos **cumprir decidir.**

2. O presente recurso jurisdicional **dirige-se contra a sentença do TAF de Loulé** que julgando assente que a decisão administrativa recorrida tinha, apenas, dado como provado que *“a arguida não apresentou defesa e requereu o pagamento voluntário da coima”* concluiu que dela *“não constavam quaisquer factos provados susceptíveis de integrarem uma contra ordenação”* e que, sendo assim, a mesma era *“nula e não podia ser suprida, como de resto estabelece o art.º 63.º, n.º 1, al. d) do RGIT, sendo evidente que essa nulidade pode e deve ser decidida em recurso.”*

Julgamento que o Ilustre Magistrado do MP não aceita por entender que decisão administrativa que aplicou a coima contém todos os requisitos legais e que, por isso, não havia que declarar a sua nulidade.

A única questão que se nos coloca é, pois, a de saber se as decisões administrativas proferidas em processo de contra ordenação tributário devem descrever a factualidade que se considera provada ou se - como defende o Recorrente - a legalidade fica salvaguardada se a Autoridade Administrativa se limitar a indicar sumariamente os factos imputados ao arguido e a aplicar-lhes a sanção correspondente.

3. Nos termos do art.º 63.º, n.º 1, al., d) do RGIT, **constitui nulidade insuprível**, no processo de contra-ordenação tributário, *“a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas...”*, sendo que estes são os descritos no n.º 1 do art.º 79.º do mesmo diploma entre os quais se encontra a *“descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas”* – sua al. b) - e a indicação da *“coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação”* - sua al. c).

Tais requisitos visam, como assinalam Jorge de Sousa e Simas Santos, *“assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão”*, pelo que tais exigências se devem considerar satisfeitas *“quando as indicações contidas na decisão sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos”*. – Vd. RGIT Anotado, 2001, pág. 435.

Deste modo, a finalidade da referida obrigação legal **funda-se na protecção dos direitos de defesa do arguido** - designadamente no direito de recurso, o qual supõe o indispensável conhecimento dos factos que determinaram a punição e justificaram a medida concreta da pena – direitos esses que não merecem menor tutela pelo facto da decisão condenatória ser proferida por autoridade administrativa em processo contra ordenacional e de, por via de regra, o processamento dos autos administrativos não estar sujeito ao apertado formalismo exigido nos autos judiciais.

E, porque assim, essa menor exigência formalista não consente que se condene o arguido sem que se o informe dos factos que se julgaram provados, dos normativos que se lhes aplicam e das razões que determinaram a concreta medida da pena. Ou, dito de outro modo, **a decisão condenatória administrativa só é legal se for devidamente fundamentada de facto e de direito**, exigência que decorre das transcritas al.ºs b) e c) do n.º 1, do art.º 79.º do RGIT.

E, se assim é, ter-se-á de entender que, quando na mencionada al.º b) se diz que a decisão deve conter uma descrição sumária dos factos e a indicação das normas punitivas violadas **esta obrigação compreende** não só os factos de que o arguido vem acusado como os factos que se julgaram provados e que fundamentam a punição aplicada. Ou seja - ao contrário do sustentado neste recurso - **a descrição sumária de que fala o preceito não se reduz à indicação dos factos acusatórios.**

É certo - como a jurisprudência tem afirmado - que a decisão de aplicação da coima não tem de satisfazer as mesmas exigências de uma sentença criminal e que **a tramitação processual contra-ordenacional deve ser reduzida ao mínimo necessário**, simplificando-se, sempre que possível, o formalismo processual, e isto porque o ilícito de mera ordenação social assume fundamentos éticos diversos e menos gravosos do que o ilícito criminal já que naquele se visa a *“protecção de bens jurídicos não fundamentais à vida em sociedade”*. – Vd., entre outros, Ac. da Relação do Porto de 19/03/97 (rec. 10.1789) e deste STA de 14/05/2003 (rec. 421/03).

Mas também o é que as coimas aplicadas podem atingir valores muito elevados (vd. o caso dos autos) e, por isso, a condenação numa coima pode ser bem mais gravosa do que a condenação em processo penal onde, na maioria das vezes, a pena é substituída por multa e esta acaba por ter dimensão bem menor do que algumas coimas. E, se assim é, **essa simplificação não pode ser de molde a privar o arguido dos seus direitos de defesa** como aconteceria se a descrição da factualidade que se julgou provada e que determinou a medida da pena fosse dispensada e omitida.

Aliás, se assim não fosse o art.º 27º do RGIT não prescreveria que *“a coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica...”*, o que obriga a autoridade administrativa a **definir e indicar com rigor, clareza e suficiente desenvolvimento os termos objectivos e subjectivos que o levaram a tomar uma determinada decisão.**

E não se argumente que a descrição da factualidade de que vem acusado e a indicação das normas violadas é suficiente para o arguido ficar a saber porque razão foi condenado, pois aquela descrição não quer – nem pode querer – significar que todos os factos imputados se têm por provados e, portanto, que todos eles contribuíram para a concreta medida da pena. Uma coisa é a indicação dos factos de que o arguido é acusado e outra é a descrição dos factos que se julgaram provados e que irão determinar a sua condenação.

4. Descendo ao caso dos autos verifica-se que **a decisão administrativa é do seguinte teor:**

“Pelo auto de notícia de fls. 2 e 2-A verifica-se que a arguida Marinas de Barlavento Empreendimentos, S.A., contribuinte Fiscal n.º 503306711, com residência/sede em Marina de Portimão Edif. Administrativo - Praia da Rocha em Portimão, com os demais sinais dos autos, responde pelos seguintes factos que lhe são imputados:

1. A arguida não fez a entrega nos cofres do Estado, no prazo legal do IVA do período de 0403, do montante de € 449.543,35.

Tal situação constitui infracção ao disposto nos artigos 26º e 40º do CIVA, a qual integra o delito de contra-ordenação prevista e punível pelos artigos 114º n.º 2 e 26º n.º 4 do RGIT.

A fls. 4 foi dado cumprimento ao disposto no artigo 70º do RGIT.

Face às averiguações efectuadas e à prova produzida nos autos dá-se como provado que efectivamente a arguida não apresentou defesa, tendo no entanto requerido a fls. 5 o pagamento voluntário da coima nos termos do n.º 1 do art.º 78º do RGIT.

A arguida efectuou o pagamento do imposto em falta em 2004/09/11, conforme print de fls.11 junto aos autos.

Assim considerando os factos mencionados e provados, aplico a coima de cem mil euros.

Vigora o princípio da proibição da “Reformatio in pejus”.

Custas pela arguida.

Notifique-se para pagamento da importância devida, ficando ciente que, se não for interposto recurso judicial ou efectuado o respectivo pagamento no prazo de 20 (vinte) dias a contar da notificação, se procederá à sua cobrança coerciva.

Faro, 20 de Dezembro de 2004.

Director de Finanças

Amâncio José Guerreiro Rodrigues.”

Analisando a transcrita decisão logo se vê que **a mesma descreve sumariamente os factos imputados à Recorrente - a arguida não fez a entrega nos cofres do Estado, no prazo legal do IVA do período de 0403, do montante de € 449.543,35 -** e indica a legislação punitiva correspondente a tal infracção, mas que, **no tocante à factualidade que considerou provada, se limitou a referir que, face à prova produzida, o que tinha resultado era** que *“a arguida não apresentou defesa e requereu o pagamento voluntário da coima”*.

O que quer dizer que não só **não se especificaram os factos que se julgaram provados como também se não indicaram os elementos objectivos e subjectivos que contribuíram para a penalidade aplicada.**

O que constitui nulidade por violação do disposto nas al.ºs b) e c) do n.º 1 do art.º 79º do RGIT, a qual é de conhecimento oficioso. – art.º 63.º, n.º 1, al.º d), e n.º 5 do mesmo diploma legal.

E se assim é, como é, **a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento.**

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal **em negar provimento ao recurso confirmando-se, assim, a douda decisão recorrida.**

Sem custas.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Sumário:

I — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal 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, na anterior redacção, e artigo 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 153/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorridos: Rui Manuel Juncal Fornelos e mulher.

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 de Braga que julgou procedente a impugnação judicial que Rui Manuel Juncal Fornelos e mulher Isaura Maria Lei Monteiro da Rocha, melhor identificados nos autos, deduziram contra o acto de liquidação de IRS, respeitante ao ano de 1998, no valor de € 1.460,64, dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A liquidação oficiosa, objecto da impugnação, resulta dos procedimentos de controlo interno, documentados no processo, levados a efeito pelo director distrital de finanças competente, ao abrigo exclusivamente das normas contidas nos n.ºs 4 e 5 do art.º 66º e do art.º 67 (actuais art. 65º e 66º) do CIRS, inseridas no seu cap. II – “Determinação do rendimento colectável”.

2. Os referidos procedimentos de controlo interno que culminaram com a alteração com os elementos declarados pelo sujeito passivo e pela consequente liquidação oficiosa não foram iniciados e tramitados ao abrigo do RCPIT aprovado pelo D.L. n.º 413/98, 31/12, sendo certo que o sujeito passivo não foi alguma vez notificado de que contra ele foi instaurado procedimento de inspecção tributária, cuja regulamentação consta do RCPIT.

3. Os actos procedimentais de controlo interno, documentados nos autos, não são actos materiais de inspecção tributária, quer técnico-juridicamente, quer em termos de operatividade aferida nos termos e para os efeitos do RCPIT.

4. Os referidos actos procedimentais, em causa, praticados pelo director de finanças, integram a sua competência material e funcional estabelecida nos arts. 66º e 67º do CIRS, estando, além disso, excluídos do âmbito de procedimento da inspecção (art.º 2º do RCPIT), não integrando o director de finanças qualquer dos grupos funcionais a que alude o art.º 19º do RCPIT.

5. Nem a letra, nem o espírito da norma do n.º 5 do art.º 45º da LGT, aplicada *in casu*, consentem, a nosso ver, a interpretação extensiva que dela se fez na douda sentença

6. A letra do referido normativo, entendida como ponto de partida e limite da interpretação, afasta o sentido e o alcance que lhe foi atribuído na douda sentença - que, por isso, considerou, *in casu*, verificada sem fundamento, - a existência de um procedimento de inspecção sujeito ao RCPIT.

7. A razão de ser da norma em questão – elemento teleológico – prende-se com o fim visado pelo legislador de acelerar a conclusão do procedimento de inspecção tributária - e só deste -, atenta a sua (prévia) regulação pelo RCPIT.

8. Este RCPIT compreende por remissão, o complexo normativo que integra a norma interpretada e aplicada (art.º 45º n.º 5 da LGT) atentos os seus conteúdos normativos (elemento sistemático), bem como as razões históricas de um e de outra.

9. Inexistiam/inexistem, assim, na situação em apreço os pressupostos fixados no n.º 5 do art.º 45º da LGT, vinculados ao regime legal do procedimento de inspecção tributária, para se poder concluir, como fez o M.º Juiz a quo, pela caducidade (decretada) do direito à liquidação.

10. Ao operar, com a norma do n.º 5 do art.º 45º da LGT aplicando-a, *in casu*, indevidamente, terá sido a mesma violada por erro sobre os pressupostos.

Os recorridos não contra-alegaram.

O TCA do Norte julgou-se incompetente para apreciar o recurso, por este versar, exclusivamente, matéria de direito.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto douto parecer suscitando a questão prévia de incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que na conclusão 2.ª das alegações, “a Recorrente, para fundamentar o seu desacordo com a sentença recorrida, afirma que “o sujeito passivo não foi alguma vez notificado de que contra ele foi instaurado procedimento de inspecção tributária”, sendo que essa situação fáctica não a estabeleceu o Mm.º Juiz “a quo”, que, de resto, também não estabeleceu nenhum “dos actos procedimentais de controlo interno documentados nos autos” referidos nas 3.ª e 4.ª conclusões”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704º do CPC), tendo-se, apenas, pronunciado a FP, a fls. 98, para admitir “que o recurso interposto de sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha declarar-se incompetente em razão da hierarquia, a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2.ª secção)”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

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

1. Por ofício de 03.10.00, o impugnante foi notificado do projecto de decisão, da Administração Fiscal (AF), no sentido de não considerar os benefícios fiscais a que os impugnantes teriam direito, segundo a declaração de IRS por eles entregue para o ano em questão – fls.17 e 18;

2. Por ofício de 24.01.02, o impugnante foi notificado da conversão. Daquela despacho, em definitivo – fls. 19 a 21;

3. A liquidação data de 02.10.02 – fls. 24.

3 – Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, 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. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos art.ºs 31º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para 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. n.º 22.470).

4 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso sub iudice e como vimos, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“2. ...sendo certo que o sujeito passivo não foi alguma vez notificado de que contra ele foi instaurado procedimento de inspecção tributária, cuja regulamentação consta do RCPT”.

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado pelo Mm.º Juiz “a quo” no elenco probatório da decisão recorrida.

Sendo certo que e como bem anota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “de resto, também não estabeleceu nenhum “dos actos procedimentais de controlo interno documentados nos autos” referidos nas 3.ª e 4.ª conclusões”.

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.

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. art.ºs 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção e 280.º, n.º 1 do CPPT).

5 – 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 Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18.º, n.º 3 do CPPT).

Sem custas, por não serem legalmente devidas.

Uma vez transitado em julgado o presente acórdão, remetam-se os autos ao TCA do Norte.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.

Sumário:

- I — *A lei reservou claramente a competência da Secção de contencioso tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- II — *O recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*
- III — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- IV — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Processo n.º 158/06– 30.

Recorrente: Albi-Seguros — Mediadora de Seguros, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

1. Albi – Seguros – Mediadora de Seguros, L.ª **impugnou**, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, **a liquidação de IRC**, referente a 1996, **alegando** que não recebeu as comissões que, contabilisticamente, lhe foram creditadas pela Seguradora “Portugal Previdente” pelo que não teve os proveitos que a Administração Fiscal supôs para proceder àquele acto tributário.

Tal impugnação foi **julgada improcedente** o que a levou a **recorrer para este Supremo Tribunal** onde formulou, as seguintes **conclusões**:

1. A “Portugal Previdente” tem cativa a quantia de 2.765.876\$00 que serviu de base à liquidação do IRC de 1996 da Recorrente, no montante de 5.404,18 Euros.

2. Tal quantia foi contabilisticamente creditada à Recorrente mas não lhe foi entregue.

3. A Portugal Previdente não reteve na fonte o referido imposto, como lhe cumpria, antes se apoderou do respectivo montante para se reembolsar do crédito que tinha sobre João Pires Afonso.

4. O crédito da Recorrente sobre a Portugal Previdente ainda não está extinto, pois nem lhe foi pago nem aquela requereu a prestação de contas, de acordo com a decisão do Tribunal da Relação de Coimbra.

5. O IRC incide sobre os lucros realmente recebidos e não sobre os lucros contabilisticamente lançados pela Portugal Previdente na sua contabilidade e participados pelo ofício de fls. 10. – CIRC, art.ºs 1.º, 3.º, n.º 1, al.ª a), 4.º e 5.º, n.º 1.

6. A sentença recorrida violou o disposto nas disposições citadas na anterior conclusão.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto considera que este recurso não versa exclusivamente matéria de direito já que, nalgumas das transcritas conclusões, se punha “em causa os juízos de apreciação de prova feitos pelo Tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o Tribunal não estabeleceu na sentença recorrida” e, porque assim, foi de **parecer que este Tribunal fosse declarado incompetente**, em razão da hierarquia, por conhecer deste recurso.

Notificadas as partes para que estas se pudessem pronunciar sobre esta questão prévia nenhuma delas exerceu esse direito.

Colhidos os vistos legais, **cumpre decidir**.

2. Vejamos, pois, e desde já, se a questão prévia suscitada pelo M.P., qual seja a de **saber se este Supremo Tribunal é, hierarquicamente, incompetente** para conhecer deste recurso, procede, visto ser questão cujo conhecimento logra prioridade sobre as demais. - art. 3.º da LPTA.

Dispõe a al.ª b) do art.º 26.º do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer “dos recursos interpostos de decisões dos Tribunais Tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do art. 38.º do mesmo Diploma estabelece que compete à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo “conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na al. b) do art. 26.º”.

O que significa que a **lei reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA** para os recursos de decisões dos Tribunais Tributários que versassem exclusivamente matéria de direito determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, a sua interposição deveria ser dirigida para Secção de Contencioso do TCA, por a competência para esse julgamento estar aí sediada.

E, porque assim é, os recursos das decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que nos são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo”, visto nesses recursos este Supremo funcionar como Tribunal de revista e “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não poder ser objecto do recurso de revista”. – vd. n.º 1 e 2 do art. 722º do CPC.

Impõe-se, pois, averiguar se a matéria controvertida neste recurso envolve matéria factual, pois será ela a determinar a competência do Tribunal. O que se alcança através da análise das suas conclusões.

É **tais conclusões versarão matéria de direito** se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica. **Versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual**; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que não se declaram provados factos que o estão, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Ou seja, **a determinação da competência hierárquica deste Tribunal está ligada** à circunstância do Recorrente, nas alegações e conclusões do seu recurso, suscitar, ou não, questões relacionadas com a

factualidade fixada na decisão recorrida, sendo certo, além disso, que “**a competência 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.** - Ac. deste Tribunal de 4/5/94, rec. 17.643.

3. Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos logo vemos que o **Ilustre Magistrado do M.P. tem razão** quando suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Tribunal.

Com efeito, é claro que a Recorrente nas conclusões 2.ª, 4.ª e 5.ª faz referência a factos que a sentença recorrida não fixou.

Em qualquer uma das apontadas conclusões são referidos factos que se deviam ter sido considerados na sentença recorrida e não o foram, o que significa que o Recorrente não limita a sua divergência com aquela à interpretação ou aplicação da lei.

Ou seja, o **recurso não versa matéria exclusivamente de direito**.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente para o conhecimento do recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso TCA.

Nestes termos acordam os Juízes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 120 euros e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Contribuição industrial. Liquidação. Métodos indiciários. Fundamentação. Sua densidade.

Sumário:

- I — *A fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto e visa responder às necessidades de esclarecimento do administrado, procurando-se através dela informá-lo do seu itinerário cognoscitivo e valorativo e permitir-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e porque motivo se decidiu num sentido e não noutro.*
- II — *Essa fundamentação não necessita, porém, de ser uma exaustiva descrição de todas as razões que determinaram o acto, mas implica uma exposição suficientemente esclarecedora de tais razões, de modo a que o seu destinatário fique ciente desses motivos.*

III — Assim, encontra-se devidamente fundamentado o acto de fixação da matéria colectável de um contribuinte do grupo A, em sede de contribuição industrial, se dos relatórios das acções de fiscalização a que o mesmo foi submetido resultar que o mesmo tinha a sua contabilidade desorganizada e que isso impossibilita o cálculo do seu volume de negócios e, que por isso, é necessário recorrer às regras aplicáveis aos contribuintes do grupo B.

IV — Nestas circunstâncias, desde que o contribuinte possa apreender desses relatórios o iter cognoscitivo que presidiu à alteração do seu lucro tributável e as razões para que o montante fixado fosse o que vem impugnado, deve concluir-se que o acto está fundamentado, mesmo que essa fundamentação não seja modelar e possa apresentar algumas falhas.

Processo n.º 161/06-30.

Recorrente: Tiago Lopes Baptista & Filhos, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

Tiago Lopes Baptista e Filhos, L.da, impugnou, no Tribunal Tributário de Coimbra, as liquidações de Contribuição Industrial relativas aos exercícios de 1987 e 1998, nos montantes de 2.134.015\$00 e de 3.774.693\$00, respectivamente, e do Imposto Extraordinário Sobre Lucros do ano de 1987, no montante de 158.076\$00, alegando a sua ilegalidade decorrente de vícios de forma – falta de fundamentação - e de violação de lei – uso indevido da norma atributiva de poderes discricionários.

Tal impugnação foi julgada improcedente, decisão que o Tribunal Central Administrativo Sul confirmou.

É deste julgamento que a Recorrente interpôs o presente agravo onde formulou as seguintes conclusões:

1. O tribunal recorrido julgou erradamente a causa que lhe foi apresentada para decisão, por erro de julgamento em matéria de direito;

2. O acto tributário padece de vício de forma por falta de fundamentação, dado que, a fundamentação do acto administrativo através de um juízo conclusivo, de uma expressão vaga e meramente conclusiva, não é verdadeira fundamentação exigida pelo art.º 1º, nos 1 e 2 do DL n.º 256-A/77 de 17/6, pois não esclarece concretamente a sua motivação, correspondendo, por isso, à sua insuficiência o que equivale à falta de fundamentação como determina o n.º 3 do citado art.º 1º do DL n.º 256-A/77;

3. Face ao discurso utilizado, o contribuinte não colhe de forma clara, suficiente, expressa e congruente quais os rácios mais aproximados com a actividade da empresa, até porque desconhece, ou melhor, não foram aqueles indicados e identificados em qualquer informação ou relatório e bem assim as razões que permitiram ao Senhor Director Distrital de Finanças concluir como concluiu;

4. Pode mesmo afirmar-se que inexistente qualquer fundamentação, pois factos desconhecidos e não expressamente identificados são juridicamente inexistentes;

5. Mesmo levando em linha de consideração o decidido pelo douto acórdão recorrido, ou seja, que o “despacho que fixou a matéria colectável está fundamentado pois teve em conta todos os elementos constantes dos relatórios de exame à escrita (inicial e complementar) sendo possível conhecer o itinerário valorativo do autor do acto”, o certo é que tal despacho apropriou-se dos seus fundamentos e estes são contraditórios entre si;

6. Como se escreveu de forma lapidar nos pontos IV e V do Ac. do STA, Secção Contencioso Tributário, rec. 16237 de 2.5.1996: “IV - Daí que, como é jurisprudência do STA, não preenche a exigência legal de fundamentação o recurso a meras fórmulas tabelares ou *passé-partout*, como «face aos documentos juntos ao processo administrativo» ou «apreciado o processo» ou a mera remissão para «os elementos constantes do processo» ou para «os factos indiciados nos processos de averiguações» “V - Está inquinada de vício de forma por insuficiência de fundamentação que implica anulação, a referida deliberação da comissão distrital de revisão que para justificar o mencionado indeferimento se limita a “louvar-se em todos os elementos existentes no processo de liquidação”.

7. Para estarmos em face de um discurso normativo racionalmente justificativo, este não poderá deixar de expressar; no mínimo exigível, os factos apreendidos, o modo como foi efectuada essa prognose, os critérios adoptados e as avaliações efectuadas, devendo ser apenas tido como suficiente naqueles casos onde se revele uma sustentada aptidão comunicativa ou compreensividade para revelar inteiramente o juízo do autor do acto administrativo, de modo que possa permitir ao seu destinatário e ao tribunal o controlo da sua validade substancial. Interpretação diversa redundante, aliás, na afirmação de um critério normativo contrário ao disposto no artigo 268.º, n.º 6, da CRP.

8. Pelo exposto, a remissão para o relatório do exame à escrita de onde não consta uma adequada explicitação valorativa que não é susceptível de *externar o momento cognitivo dos factos*, o modo como estes foram conhecidos, o percurso endógeno da sua avaliação, segundo os mais variados critérios de validação racional (empíricos, técnicos, jurídicos ou outros), de cuja ponderação resulte como inteiramente justificada, no plano racional, a solução do apuramento do rendimento tributável, quer quanto ao método indirecto mobilizado, quer quanto à concreta expressão quântica administrativamente fixada - não traduz cumprimento do dever de fundamentação, nem tão-pouco dá cumprimento ao dever de fundamentação acessível constante do artigo 268.º, n.º 3, da C.R.P.

9. Os critérios de quantificação da matéria tributável têm de constar da fundamentação do acto, não sendo exigível que o contribuinte tenha de os apreender fora dele, nem que tenha, para validar o discurso fundamentador, de contestar a sua validade substancial (posto que esta não é padrão do cumprimento do dever de fundamentação), sendo impertinentes, nesta sede, a aplicação das regras do *onus probandi*.

A Ilustre Representante da Fazenda Nacional contra alegou para concluir do seguinte modo:

a) A liquidação impugnada não se baseou num procedimento administrativo com as características atribuídas pela recorrente, não tendo por base meras afirmações vagas e *passé partout*, insusceptíveis de permitir um juízo conclusivo;

b) A sociedade sujeita às regras do grupo A da contribuição industrial foi, devido às irregularidades detectadas na sua contabilidade, objecto

de decisão do SEAF para ser, nos exercícios de 1987 e 1988, tributada segundo as regras do grupo B, da contribuição industrial;

c) A recorrente não contestou essa decisão mas reclamou do acto de fixação da matéria colectável administração para a Comissão de Revisão;

d) Não se tendo alcançado qualquer acordo, o Director de Finanças decidiu nos termos do art. 87.º do CPT;

e) A impugnação da liquidação veio a ser considerada improcedente pelo tribunal de 1ª instância e pelo TACS, em recurso;

f) O vício de falta de fundamentação não se verifica como ficou evidenciado pelo probatório tal como se encontra agora ampliado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo.

g) É patente que os *factos* existiram e foram conhecidos da recorrente que teve oportunidade de infirmar os raciocínios e critérios da AF e não logrou fazê-lo;

h) Tendo a matéria de *facto* sido assente e suficiente para convencer as duas instâncias.

O Ex.mo Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por entender que o acto impugnado estava suficientemente fundamentado.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FUNDAMENTAÇÃO

I. MATÉRIA DE FACTO.

A decisão recorrida julgou provados os seguintes factos:

1. A contabilidade da impugnante evidencia a existência de saldos credores na conta «caixa»;

2. Também insuficiências da quantificação/qualificação do arvoredo nos documentos de aquisição;

3. Existência de recibos referentes ao mesmo vendedor com assinaturas diferentes;

4. A contabilização de “out-puts” por valores globais mensais, sem a existência de qualquer apanhado ou resumo de facturas;

5. A existência de dois livros de guias de transporte de produtos acabados com os mesmos números de tipografia, em Julho e Agosto de 1987, (3.051 a 3.100);

6. O inventário de 31.12.87 não reflectia os preços do custo industrial unitário dos produtos acabados;

7. As guias de transporte de produtos acabados raramente são para clientes da zona (com madeira para construção);

8. As vendas a dinheiro que não têm aquelas como suporte, têm um peso muito reduzido no volume de negócios: 7% em 1987 (3.748 contos) e 4% em 1988 (2.771 contos);

9. Na entrada da matéria-prima na fábrica, não existiu, nos anos em causa qualquer controle, fosse de pesagem ou medição;

10. A primeira guia de transporte de matéria-prima é de 22.02.89 e tem o número 151 (as 150 anteriores não apareceram);

11. O lucro tributável foi fixado pelo Senhor Director Distrital de Finanças, por despacho de 92.11.04, decidindo «*tendo em conta todos os elementos constante do processo*»;

12. Os agricultores para venda do pinhal ou o que quer que seja não possuíam recibos;

13. A impugnante mandou fazer impressos para auto controle que os agricultores assinam para substituição daqueles que os agricultores, por impossibilidades, não facultam;

14. Nas serrações a maior parte das compras são a olho;

15. Têm métodos próprios de cálculo;

16. Aquela serração particular não tem balança;

17. Era feito um documento interno a titular “suprimentos” na entrada;

18. Determinavam-se os preços de compra ao fim do ano a que respeita a matéria-prima;

19. Eram os sócios, sobretudo o sócio encarregado desse sector, que transmitiam o preço «em pé» e na fábrica;

20. Os negócios do pinhal são feitos do seguinte modo: o sócio compra o pinhal em pé, feito o acordo o agricultor assina o papel que lhe é fornecido, que corresponde ao recibo da quantia por ele recebida;

21. Em 04/11/92 o Sr. Director Distrital de Finanças de Coimbra face à impossibilidade de acordo entre os vogais da Comissão de Revisão prevista no art.º 85º do CPT, proferiu o despacho de fls. 46 a 48, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, e de onde se destaca com relevância para a decisão da causa o seguinte:

a) O mesmo despacho foi elaborado tendo em consideração o exame à escrita da impugnante efectuado em 10 de Janeiro de 1991, o qual foi aprofundado após nova visita ao contribuinte conforme relatório datado de 01/10/1991 e ainda nova informação prestada pelos serviços de fiscalização tributária de 25/10/1991.

b) O Sr. Chefe da Repartição de Finanças do Concelho de Penela havia fixado os lucros tributáveis de 7.742.020\$00 para o ano de 1997 e 12.976.551\$00 para o ano de 1998 com base nos fundamentos constantes em ambos os relatórios e informação, ditos em 21-a).

c) Após notificação dos lucros tributáveis fixados e face à Reclamação da ora impugnante reuniu a Comissão prevista na lei, em 29/10/1992, de onde resultou a acta designada por n.º 17 à qual, na falta de acordo dos Louvados, foram juntos dois laudos por aqueles redigidos.

d) A fixação dita supra em 21-b) teve em consideração a informação contida nos dois supra referidos relatórios de que a contabilidade da ora impugnante não traduzia a realidade da empresa.

e) No Relatório de 10/01/1991 foi proposto um acréscimo do volume de negócios (vendas) respectivamente de 6.000.000\$00 e 8.000.000\$00 para cada um dos anos de 1987 e 1988.

f) Porém, após exame mais aprofundado à escrita da ora impugnante de que resultou o falado relatório elaborado em 01/10/1991 foram considerados rácios mais aproximados com a actividade da ora impugnante (conforme fls. 4 e 5 do referido relatório) e verificou-se um aumento do volume de negócios, respectivamente de 6.323.048\$00 e 10.919.553\$00, para cada um dos anos de 1987 e 1988.

g) Por sua vez, em 25/10/1991 a fiscalização tributária prestou nova informação que apontou para um volume de negócios em falta de 8.777.790\$00 em 1997 e de 13.882.194\$00 em 1998.

h) Face a todos os elementos constantes do processo o Sr. Director Distrital de Finanças de Coimbra indeferiu a reclamação e manteve o lucro tributável de 7.742.020\$00 para o ano de 1997 e 12.976.551\$00 para o ano de 1998 (que anteriormente havia sido fixado pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças do Concelho de Penela).

22. Da acta n.º 17, supra referida, elaborada em 29/10/1992 consta a impossibilidade de acordo entre os vogais razão pela qual cada um apresentou o seu laudo.

23. O Laudo n.º 1 do Vogal da Fazenda Nacional consta por cópia a fls. 43 dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde se destaca por relevante para a decisão dos autos que:

a) O perito do contribuinte não apresentou dados novos antes afirmando que a contabilidade “*reflecte claramente a realidade da empresa*”.

b) Que o mesmo perito recusou negociar tomando como base a 1.ª informação prestada pela fiscalização e os rácios sectoriais e nacionais disponíveis.

c) Que considerou o perito da Fazenda Nacional que o processo oferece provas suficientes para crer que a contabilidade não reflecte o volume de negócios realmente praticado.

24. O Laudo n.º 2 do Vogal da ora impugnante consta por cópia a fls. 44 e 45 dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde se destaca por relevante para a decisão dos autos que:

a) Não foram trazidos factos novos ao processo.

b) Que o que se fez foi aumentar os valores com base em novas margens de rentabilidade as quais não são reais.

c) Que a ora impugnante tem uma estrutura de custos baixa (leve) e não carece para sobreviver económica e financeiramente de margens iguais às empresas nacionais que respondem aos inquéritos.

d) Que mesmo pelas margens (consideradas) os valores achados pelos dados históricos da empresa em 1987 e 1988 não se afastam muito dos rácios normais a que a OGCI apela. Elas são praticamente iguais.

e) Que o erro nos pressupostos da tributação está no modo de determinar o preço médio de venda e a margem de lucro nas vendas em produtos tão díspares em preço e rentabilidade não havendo no processo elementos credíveis nem seguros que permitam chegar a qualquer conclusão daí defender integralmente os elementos apresentados pelo contribuinte tanto mais que pelos factos trazidos na reclamação fácil é de ver que os indícios não são suficientes para passar a tributação de base real para indiciária.

25. O Relatório do exame à escrita de 10/01/1991 consta de fls. 61 a 79 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, e de onde se destaca que foram verificadas situações anómalas que levam à conclusão de que não é feita qualquer conferência e controlo do caixa, exemplificando com o registo no caixa n.º 4 (I) de Abril de 1986, da compra de matérias primas por 95.440\$50 (factura 4174 de 04/04/86 cujo pagamento só foi efectuado em Setembro (seguinte) com recibo de quitação de 19/09/86 arquivado em Outubro, havendo meses em que o caixa apresenta saldos credores, não obstante se verificarem entregas fictícias do sócio Tiago para reforço do Caixa(...). Não se sabe a favor de quem foram emitidos os cheques(...) por exemplo em 31/07/88 foi emitido o cheque 224867 s/UBP no valor de 900.000\$00 só cobrado pelo banco em 18/01/89 (saído do caixa n.º 7 de Julho/88). Não conseguimos saber a favor de quem foi emitido. Por outro lado verificamos que na contabilidade existem 3 contas de 0.º: BFP (sem movimento) BESCL e UBP. No entanto e aquando da compra dum camião Volvo em 07/08/87 a contabilidade revela o pagamento de 7000 contos por caixa, a dinheiro, quando terá sido através dum cheque s/ CGO (parece que é uma conta particular do sócio Tiago), conforme recibo da Auto Sueco, LOA n.º 42419.

(..)

Custos: Em relação às despesas as mesmas encontram-se mais ou menos bem documentadas, não merecendo reparos. Em relação aos documentos de compra de arvoredo já o problema é outro uma vez que as compras são efectuadas a particulares na quase totalidade, sendo o próprio contribuinte (normalmente o sócio Tiago) quem emite o documento respectivo o qual sofre de muitas e várias incorrecções pois não identificam convenientemente o vendedor nem quantificam/qualificam de modo correcto o arvoredo (...) Comparando os rácios do sector (disponíveis no sistema Integrado de Informação da Contribuição Industrial a nível regional e nacional com os rácios da empresa verificamos uma margem bruta diminuta do 3º quartil em 1986 passa a valores inferiores ao 1º quartil em 1998) bem como uma baixa rentabilidade e um desajustamento nos outros rácios.

(...) Assim iremos só proceder à alteração dos proveitos (...) Do estudo que fizemos pensamos que o raciocínio mais correcto, menos falível e mais próximo da realidade será retirar às vendas e ao custo das existências vendidas, as vendas às celuloses, calculando depois os rácios Margem/Custo existências e Margem/Vendas, por forma, a adequar os anos de 1987 e 1988 próximo dos rácios de 1986, conforme quadro seguinte:

Rubrica	1986	1987	1988
Vendas Prod. V.Celul.	26.770.410\$	41.053.880\$	51.997.196\$00
CEVC -Vendas Celulose	11.199.593\$00	20.063.969\$00	26.983.224\$00
Margem	15.570.817\$	20.989.911\$	24.993.972\$00
Margem /CEVC	139	104,6	92,6
Margem/Vendas	58,2	51,1	48,1
Valores em falta	6.000.000\$	8.000.000\$00	
Novos rácios:			
Margem/CEVC	139*	134,5	122,3
Margem/Vendas	58,2	57 f	55

De referir que optámos por esta via por ser a que, parece-nos, não estará longe da realidade e porque a probabilidade de não facturação às celuloses é mínima, além do custo dessas vendas ter como maior componente a matéria-prima.

Por outro lado o não ajustamento a 100% dos rácios indicados explica-se pelo facto de se ter retirado ao custo das vendas, as vendas às celuloses quando um valor será a preço de custo e outro a preço de venda, sendo que, no ano de 1986 não havendo vendas às celuloses, os rácios são correctos.

26. O Relatório da última visita de fiscalização lavrado em 25/10/1991 consta de fls. 135 a fls. 140 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e de onde se destaca que ao contrário do anterior relatório de 10/01/1991 teve em conta, também, os valores de vendas de mercadorias às celuloses, (utilizou critérios de análise mais amplos e em conexão com a actividade desenvolvida pela impugnante) pelo que os quantitativos do volume de negócios, calculados com base exclusivamente em valores da contabilidade, foram superiores ao estimado no primeiro relatório em 2.777.790\$00 para o ano de 1997 e 5.882.194\$00 em 1998. Porém o Sr. Director Distrital de Finanças manteve os valores anteriormente fixados pelo Chefe da Repartição de Finanças de Penela de 7.742.020\$00 de lucro tributável para o ano de 1987 e de 12.976.551\$00 de lucro tributável para o ano de 1988.

27. A sociedade impugnante era à data uma empresa familiar onde trabalham todos os sócios.

28. O imposto liquidado e impugnado mostra-se pago (inf. de fls.54).
II. O DIREITO.

Resulta da factualidade provada que a Recorrente - contribuinte colectado pelo sistema do Grupo A - foi objecto de uma acção de fiscalização, que abrangeu os exercícios de 1988 e 1989, e que dela resultou a convicção de que a mesma, nesses anos, os elementos que constavam da sua escrita não permitiam uma correcta quantificação do seu volume de negócios e, consequentemente, uma correcta tributação em sede dos identificados impostos. O que forçou a Administração Fiscal a calcular a sua matéria colectável de harmonia com as disposições aplicáveis aos contribuintes do Grupo B e a proceder às correspondentes liquidações.

A Recorrente, porém, não aceitou o resultado apurado, pelo que reclamou dessa fixação para a Comissão Distrital de Revisão mas sem êxito já que, não tendo sido possível obter acordo, coube ao seu Presidente fixar a matéria colectável, decisão que se fundamentou nos relatórios dos exames à escrita lavrados em 10/01/1991 e 1/10/1991 e na informação prestada pelos serviços de fiscalização tributária em 25/10/91.

Inconformada, a Recorrente impugnou as liquidações adicionais daí resultantes no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra alegando que as mesmas estavam inquinadas por vícios de violação de lei e de forma.

O referido Tribunal julgou improcedente essa impugnação por entender que se não verificava nenhum dos vícios assacados aos actos tributários, decisão que foi confirmada pelo Tribunal Central Administrativo Sul.

De novo inconformada a Recorrente agravou para este Supremo Tribunal fundando a rejeição desse julgamento numa única razão, a de que o Tribunal recorrido errara quando decidira que os actos impugnados estavam devidamente fundamentados pois que, na realidade, o não estavam.

A questão que se nos coloca é, pois, unicamente, a de saber se o Tribunal recorrido errou quando entendeu que os actos impugnados não mereciam censura no tocante à sua fundamentação.

Vejamos, pois.

1. É hoje pacífico, na doutrina e na jurisprudência, considerar-se que a Administração tem o dever de fundamentar os seus actos que afectem os direitos ou interesses legítimos dos administrados e que esse dever se traduz na exposição das razões que a levam a praticar o acto e a dar-lhe determinado conteúdo, com a descrição expressa das premissas em que assenta. – vd., n.º 3 do art. 268º da CRP, art. 1º do DL 256-A/77, de 17/6, art. 124º do CPA e art. 21º, n.º 1 do CPT e, entre muitos outros, Ac. do STA de 27/10/82, AD, n.º 256/528 e M. Caetano “Manual”, pg. 477 e E. Oliveira “Direito Administrativo”, pg. 470.

A fundamentação é, como a jurisprudência vem repetindo, um conceito relativo que varia em função do tipo legal de acto e que visa responder às necessidades de esclarecimento do Administrado, procurando-se através dela informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto e permitir-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e porque motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Se assim é pode dizer-se que um acto está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal – o bô-

nus pater familia de que fala o art. 487, n.º 2 do CC – fica devidamente esclarecido acerca das razões que o motivaram (1).

O que quer dizer que a insuficiência, a obscuridade e a contradição da fundamentação equivalem a falta de fundamentação, porque essas insuficiência, obscuridade ou contradição impedem o devido esclarecimento, pelo que também elas conduzem à invalidade do acto e à sua anulabilidade. – vd. art. 1º, n.º3, do DL 256-A/77, de 16/6 e art.ºs 124.º, 125.º, n.º 2, e 135.º do CPA e a citada jurisprudência.

Todavia, a fundamentação - como a mesma jurisprudência vem insistindo - não necessita de ser uma exaustiva descrição de todas as razões que estiveram na base da decisão, bastando que se traduza numa “*sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito*”, ou até numa “*mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituíram neste caso parte integrante do respectivo acto*” – vd. arts. 125º do CPA.

Esclarecido o conceito de fundamentação e assente que o mesmo é relativo e varia em função de cada tipo de acto importa responder à questão de saber se, de facto, as sindicadas fixações da matéria colectável estão, ou não, devidamente fundamentadas.

Todavia, antes de nos debruçarmos sobre esta questão é imperioso conhecer a forma como a tributação era feita em sede de Contribuição Industrial, pois que se trata de matéria relevante para podermos responder a essa interrogação.

2. Nos exercícios em causa a Recorrente estava tributada em Contribuição Industrial pelo sistema do grupo A, o que significa que sobre ela impendia a obrigação de proceder à autoliquidação do respectivo imposto e à sua entrega nos cofres do Estado. – vd. art.ºs 45º, 46º e 84º do CCI. – liquidação que não era definitiva, uma vez que a Administração Fiscal podia corrigi-la e proceder a uma liquidação adicional, se a análise dos elementos por ela juntos, ou quaisquer outros, designadamente os resultantes dos exames à sua escrita, demonstrasse que a mesma continha erros ou omissões e que deles resultavam prejuízos para o Estado. – vd. art.ºs 85º e 114º do mesmo código.

Todavia, nos casos em que fosse impossível controlar a matéria colectável indicada pelo contribuinte ou em que surgissem fundadas dúvidas sobre a correcção ou veracidade dos elementos juntos, aquela matéria seria apurada de acordo com as regras aplicáveis aos contribuintes do grupo B, com as necessárias adaptações. – vd. § único do citado art. 114º do CCI.

O que significava que os elementos trazidos pela Recorrente – ainda que, prima facie, constituíssem a base para a determinação da sua matéria colectável e da consequente liquidação do imposto – não eram os únicos de que a Administração Fiscal se podia servir e que esta, nos apontados casos, podia recorrer a outros elementos e fixar a matéria colectável, se necessário, com recurso a indícios e presunções. – vd. art.º 66.º do CCI.

Todavia, esse recurso às regras do grupo B, isto é, à possibilidade da tributação incidir já não sobre os lucros reais mas sobre os lucros presumidos não significava que a Administração Fiscal pudesse desprezar os elementos confiáveis da escrita do contribuinte, bem como não significava que a sua acção não possa ser objecto de controlo ou sindicância. No entanto, nestas circunstâncias este controlo ou sindicância têm, necessariamente, de ter em conta os factores que obrigaram a Administração a proceder como procedeu.

O que fica dito, como se verá, é importante para saber se a Administração Fiscal cumpriu, na forma devida, o seu dever de fundamentar os actos de fixação da matéria colectável impugnados.

3. Descendo ao caso sub judice verificamos que a escrita da Recorrente foi sujeita a fiscalização nos anos de 1987 e 1988 e que esta permitiu concluir que a sua contabilidade estava muito desorganizada e que nesses anos não tinha procedido à fixação da matéria colectável de acordo com o seu real volume de negócios.

O que determinou que, primeiramente o Sr. Chefe da Repartição de Finanças e, depois, o Presidente da Comissão de Revisão, fixassem a sua matéria colectável com recurso às regras para os contribuintes do Grupo B servindo-se dos elementos recolhidos nas acções de fiscalização a que ela foi submetida.

A Recorrente sustenta que aqueles actos de fixação são ilegais por a sua fundamentação não responder às exigências legais.

Será assim?

Vejamos.

Cumpre, em primeiro lugar, recordar que o conceito de fundamentação varia em função do tipo de acto, pelo que será em função dos actos ora em causa que teremos de apurar se aquela entidade fundamentou com suficiência e clareza a sua decisão.

Como sabemos, aqueles actos - fixação da matéria colectável relativa aos anos de 1987 e 1988 em sede de Contribuição Industrial - não foram feitos de acordo com as regras do Grupo A, onde a Recorrente se encontrava inscrita, mas de acordo com as regras aplicáveis aos contribuintes do Grupo B e isto porque a sua contabilidade não consentia o correcto apuramento do seu volume de negócios. O que significa que a Administração, vendo-se impossibilitada de fixar aquela matéria com os elementos constantes das declarações da Recorrente, foi obrigada a sustentá-la nos elementos constantes dos relatórios das acções de fiscalização a que aquela foi sujeita e numa informação prestada pelos serviços de fiscalização tributária.

E, precisamente por isso, ao proceder desse modo mencionou que a sua decisão tinha tido “*em conta todos os elementos constantes do processo*”.

Importará, pois, analisá-los para se saber se os mesmos são suficientes para que se tivesse decidido como se decidiu, pois que só assim se saberá se aqueles actos estão devidamente fundamentados.

Procedendo a essa análise logo vemos que o conteúdo dos relatórios das referidas acções inspectivas contém múltiplos elementos que demonstram que, de facto, a Recorrente tinha uma contabilidade desorganizada e que a mesma não permitia que se apurasse, com rigor e verdade, o real volume dos seus negócios e, consequentemente, a sua matéria colectável. E, daí, que tenha havido necessidade de recorrer às regras do Grupo B, isto é, a indícios e presunções.

Todavia, como é natural, se as próprias acções inspectivas são, por norma, incapazes de revelar com exactidão e total segurança o real volume de negócios do contribuinte, não se pode exigir que o acto de fixação da matéria colectável delas resultante justifique com rigor matemático o montante fixado. Ou dito de outro modo, se a falta de elementos credíveis na contabilidade do contribuinte justifica o recurso a indícios e presunções e se estes, pela sua própria natureza, não são compatíveis com um elevado grau de certeza, não será razoável que se exija do acto de fixação da matéria colectável uma fundamentação exaustiva e sem

falhas. A não ser assim estaríamos a beneficiar o infractor, na medida em que estaríamos a potenciar a possibilidade de anulação desse acto por faltas que, em grande medida, são do contribuinte.

Daí que, nestas circunstâncias, seja de admitir que a fundamentação possa não ser exemplar e, portanto, possa conter certas falhas e omissões.

Aliás, no caso dos autos essa explicação foi dada e, por isso, não necessita de ser uma exaustiva descrição de todas as razões que estiveram na base da decisão, bastando que se traduza numa “*súcinta exposição dos fundamentos de facto e de direito*” donde resulte porque se decidiu num sentido e não noutro. Nestas circunstâncias, o que importante é que se demonstre que houve necessidade de recorrer a indícios e presunções como única forma possível de fixar a matéria colectável e que explique ao contribuinte o modo como procedeu ao seu cálculo.

Ora, no caso dos autos essa explicação foi dada e, porque assim, a Recorrente pôde apreender dos relatórios da fiscalização o iter cognoscitivo que presidiu à alteração do seu lucro tributável e as razões para que o montante fixado fosse o que vem impugnado, pelo que é justo afirmar-se que o acto impugnado se apresenta com uma fundamentação suficiente e bastante para um acto de fixação desta natureza.

É certo que aquela fundamentação não é modelar, pois que não sendo coincidentes os valores propostos pelos relatórios das acções inspectivas e tendo o valor fixado sido um meio-termo entre esses valores conviria explicar porque razão se decidiu por uma solução intermédia.

Tal não foi feito, mas essa falta não é de molde a invalidar a fixação impugnada, uma vez que esta resultou da reunião dos múltiplos elementos colhidos naquelas inspecções, os quais constam dos relatórios.

E, se assim é, e se esses relatórios são claros, lógicos e congruentes, é indiscutível, como se decidiu nas instâncias, que actos tributários impugnados estão formal e substancialmente fundamentados.

Assim, e pelo exposto, falecem as razões que a impugnante pretendia fazer valer.

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em negar provimento ao recurso confirmando-se, assim, a douta decisão recorrida.

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

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

(¹) Neste sentido veja-se, entre muitos outros, os seguintes Acórdãos da 1.ª Secção deste Tribunal de 19/3/81, (rec. 13.031), de 27/10/82 in AD 256/528, de 25/7/84 (P) in AD 288/1386, de 4/3/87 in AD 319/849, de 15/12/87 (P) in AD 318/813 de 5/4/90 (P) in AD 346/1253, de 21/3/91 (rec. n.º 25.426), de 28/4/94 (rec. n.º 32.352), de 30/4/96, Ap. do DR de 23/10/98, pg. 3074, de 30/1/02, (rec. 44.288) e de 7/3/02 (rec. 48.369).

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Nulidades de sentença. Contradição entre os fundamentos e a decisão.

Sumário:

A nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão — artigo 668.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário —, verifica-se quando aqueles deveriam logicamente conduzir à solução oposta à ali adoptada.

Processo n.º 197/06-30.

Recorrente: Clube de Futebol Estrela da Amadora.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Clube de Futebol Estrela da Amadora vem arguir a nulidade do aresto de fls. 238 e seguintes, “nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil”, alegando, em síntese, que a decisão se encontra em manifesta oposição com os fundamentos já que, aceitando aquela que o valor dos bens se deve aferir ao momento da penhora, “o crédito referido na alínea g) do probatório tem valor predeterminado e consiste nas duas prestações de € 625.000,00 cada, referidas no auto de penhora”, quando “o montante global das dívidas exequendas é de € 643.424,47”, pelo que se justifica o pedido de redução da penhora.

Além de que o acórdão reclamado conclui ao arpejo da alínea e) do probatório, aceitando, não obstante, toda a matéria de facto provada em primeira instância, não se podendo “defender automaticamente a ideia de um indeferimento tácito quando existe uma obrigação legal do órgão de execução fiscal cumprir a respectiva sentença, designadamente, o dever de reapreciar o requerimento então apresentado e indeferido” sendo que, por outro lado, “já em sede de recurso relativamente a outros pedidos do mesmo género foram os pedidos de pagamento em prestações em causa devidamente autorizados com dispensa de qualquer garantia (...)”.

Não houve contra-alegações.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Vejamos, pois:

Reafirma-se, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, o explicado, no aresto ora reclamado, quanto ao enfoque jurídico da questão da “nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão”.

Que também se não verifica, no caso concreto.

Na verdade, entendendo-se concretamente, aliás no seguimento de entendimento semelhante da recorrente, que o valor dos bens se afere à data da penhora, logo se salientou que “o crédito constante da alínea g) do probatório ainda não se encontra vencido”, por modo que o Tribunal não actuou, ao contrário do que a mesma pretende, como se ele já estivesse vencido.

O que, consequentemente, proscreve, de imediato, a pretendida contradição que existiria, todavia, se se tivesse operado a alegada equiparação.

Assim, o mais que se poderia sustentar era um erro de julgamento – que, aliás, também se não verifica – mas que não pode ter guarida em sede da invocada nulidade.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, quanto ao mais alegado com atinência à formação do acto tácito, apenas com a nota explicativa de que não está em causa, nestes autos, qualquer “obrigação legal do órgão de execução fiscal cumprir a respectiva sentença”, nomeadamente em sede da respectiva execução; nem “o deferimento de outros pedidos (...) de pagamento em prestações”, noutros processos executivos, implica, tanto em termos procedimentais como processuais, o deferimento de quaisquer outros, nomeadamente por obediência a qualquer regra – inexistente entre nós – do “precedente obrigatório”.

Termos em que se indefere o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em oito unidades de conta.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — Baeta de Queiroz.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.**Assunto:**

Execução fiscal. Reclamação. Artigo 278.º do CPPT. Acto lesivo. Subida imediata. Prejuízo irreparável.

Sumário:

- I — As decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal só são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância, nos termos do artigo 276.º do CPT, quando afectem direitos e interesses legítimos do executado.*
- II — Nos termos do artigo 278.º do CPPT, o tribunal só conhecerá da reclamação diferidamente, nos termos do n.º 1 do artigo 278.º do CPPT.*
- III — Quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável, nos termos do n.º 3 do citado artigo, a subida da reclamação a tribunal será imediata.*
- IV — Quando não se verifica o referido prejuízo irreparável, não só por que a penhora e a venda dos bens ainda não foram efectivadas e o reclamante não invocou qualquer facto concreto integrador desse prejuízo, a reclamação não pode ter subida imediata, atento o disposto no artigo 278.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT.*

Processo n.º 408/06 -30.

Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.

Recorridos: Fazenda Pública.

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

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

1. CRUZ & COMPANHIA, SA, identificada nos autos, reclamou para o TAF de Viseu da decisão do órgão de execução fiscal competente que ordenou a instauração de uma execução fiscal contra o requerente.

Alegou a nulidade insanável da citação, que a dívida é incerta, ilíquida e inexigível, que há anatocismo e que há multiplicação de execuções com o mesmo objecto.

Pede assim a revogação do despacho que ordenou a instauração da execução.

Defende que se trata de um processo urgente, com subida imediata.

O Mm. Juiz do referido Tribunal entendeu que o momento para conhecer da presente reclamação é apenas após a penhora e venda dos bens, ordenando a remessa dos autos à repartição de finanças para prosseguimento da execução.

Inconformada com esta decisão, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A decisão recorrida faz aplicação da norma contida no art. 278º do CPPT na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos no n. 3.

2) Padecendo esta dimensão normativa encontrada e aplicada de inconstitucionalidade orgânica e material.

3) A sentença recorrida deverá, por isso, vir revogada substituída por o que é de Direito, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

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

Com dispensa dos vistos cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na decisão recorrida:

A. O Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidões de dívida que foram emitidas pelos Serviços de Cobrança da DGCI ordenou a instauração contra a reclamante do processo de execução fiscal n. 2704200501017586.

B. A ora reclamante foi citada em 29/12/2005 para os termos da execução fiscal, conforme documentos de fls. 55 e ss. destes autos (citação que corrigia a citação efectuada em 21/12/2005).

C. Em 9/1/2006 apresentou a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, tendo-lhe sido atribuído o n. de entrada 323.

D. Não foi efectuada a penhora ou a venda dos bens da reclamante.

3. Está em causa a subida imediata ao tribunal da presente reclamação.

Ou seja, e mais concretamente, está em causa o disposto no art. 278º, n. 3, do CPPT.

Dispõe o citado preceito:

“1 - O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizada 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:

“... ”

O recorrente não invocou esse prejuízo irreparável.

E explica porquê, no n. 30 da sua petição inicial.

Escreveu ele:

“A reclamação sub specie iudicio sempre terá de subir imediatamente, independentemente da invocação dos aludidos prejuízos irreparáveis, porque a sua retenção e subida diferida, além de pôr em causa os legítimos direitos, liberdades e garantias da reclamante/recorrente, torná-la-ia inútil - o que se reconduz à denegação da possibilidade de reclamação em contravenção da Constituição e da Lei”.

E indicou nessa petição os preceitos violados, se a interpretação for divergente da sua (art.ºs. 26º, 103º e 268º, n.ºs 3 e 4 da CRP e 103º, 2, da LGT (art. 24º da petição), a que acrescenta o art. 95º, n.ºs 1 e 2, al. j) da LGT (art. 28º da petição).

E reitera este seu entendimento nas alegações de recurso.

Como é compreensível o recurso interposto pela recorrente só logrará êxito se a norma - art. 278º do CPPT - (e quiçá a interpretação dela feita pelo Mm. Juiz a quo) for inconstitucional.

Vejamos então.

Desde logo, refere a recorrente que a norma em causa sofre de inconstitucionalidade orgânica, na medida em a mesma viola a Lei n. 87-B/98, de 31/12, que autorizou o Governo a aprovar o CPPT, já que, nos termos do art. 51º, c) desta Lei, tal aprovação devia fazer-se “no respeito pela compatibilização das suas normas com as da lei geral tributária e regulamentação das disposições da referida lei que desta careçam”.

O que, na sua perspectiva, não aconteceu.

E daí a apontada violação das ditas normas de LGT.

Não tem razão.

O art. 95º da LGT regula o direito de impugnação ou recurso, referindo que “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”, incluindo “os actos praticados na execução fiscal”.

Por sua vez, o art. 103º trata do processo de execução, aí se dizendo que “é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da administração tributária...” - n. 2 do citado artigo.

Ora, o citado art. 278º do CPPT apenas trata da subida da reclamação, o que não contende com as normas citadas.

Mas sendo embora certo que este normativo regula a tramitação do processo, não deixa de ser igualmente verdade que protege o contribuinte quando estiver em causa um prejuízo irreparável (vide n. 3 deste artigo).

E o art. 276º do CPPT (sob a epígrafe “reclamação das decisões do órgão da execução fiscal”) dá corpo àqueles preceitos da LGT.

Nenhuma antinomia, nenhuma contradição, logo nenhuma inconstitucionalidade orgânica.

Nem qualquer inconstitucionalidade material.

Vejamos porquê.

Começando pelo art. 268º da CRP, diremos desde logo que o n. 3 não é ofendido, pois que ninguém disse que não é passível de recurso um acto não fundamentado que afecte direitos ou interesses legalmente protegidos, nem que um acto administrativo não esteja sujeito a notificação.

Também o n. 4 não é afectado, pois, quer a administração tributária, quer o tribunal não recusaram ao interessado a “tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Também patentemente não é afectado o comando constitucional do art. 103º da CRP, por isso que não está aqui em causa a recusa do tribunal apreciar o pagamento de impostos que eventualmente “não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Na verdade, o que aqui está em causa é o momento da apreciação das questões submetidas ao julgamento do Tribunal, o que é coisa diversa.

E que dizer da alegada violação do art. 26º da CRP?

Este normativo reconhece a todos “os direitos... ao bom-nome e reputação, à imagem..., e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação”.

Diferentemente do que refere o recorrente, não vemos como a instauração de uma execução fiscal ponha imediatamente em causa o bom-nome da recorrente, a sua reputação ou imagem.

E o recorrente, já o sabemos, pode reagir contra ela.

Ponto é saber quando pode - e deve - o tribunal conhecer dessa eventual ilegalidade. A resposta é dada pelo art. 278º do CPPT.

E o recorrente - já o vimos - não alega qualquer prejuízo irreparável.

Defende isso sim que a reclamação sempre terá de subir de imediato, sem essa invocação de prejuízo irreparável, por isso que a sua retenção e subida a tornaria inútil.

Que dizer?

A este propósito e em situação em tudo idêntica à dos presentes autos, em que a recorrente era a mesma, escreveu-se no Acórdão desta Secção do STA de 25/2/05, in rec. n. 256/05, que “a questão da lesividade tem sido largamente abordada em acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo, dos quais se respigam alguns excertos:

“Só os actos administrativos que operam, por si, a modificação da situação jurídica concreta dos recorrentes podem ser considerados lesivos” - acórdão 194/02 de 13/10/04;

O artigo 268º n. 4 da CRP assegura aos administrados o direito de impugnar contenciosamente quaisquer actos administrativos que lesem os seus direitos, devendo considerar-se imediatamente lesivos, e por isso imediatamente impugnáveis contenciosamente, todos os actos administrativos que tenham repercussão negativa imediata na esfera jurídica dos destinatários, quando a sua lesividade não puder ser diferida por meios administrativos de impugnação - acórdão 1999/03 de 6/10/04;

“I - A adopção pelo n. 4 do art. 268º da CRP do critério da lesividade do acto administrativo para a determinação da sua recorribilidade não implica que todo o acto lesivo seja imediatamente sindicável e que o interessado esteja dispensado do esgotamento dos procedimentos gratuitos para a abertura da via contenciosa.

II - Só assim não será quando o percurso imposto por lei para a abertura da via contenciosa esteja de tal modo ericado de dificuldades que, na prática, suprima, ou restrinja em medida intolerável, o direito ao recurso contencioso” - acórdão 202/02 de 16/10/02.

Do que se transcreve facilmente se concluirá que, mesmo para efeitos de inconstitucionalidade, não basta que um acto do chefe da repartição de finanças cause algum prejuízo ao interessado para que ele possa desde

logo recorrer à reclamação a que se refere o artigo 276º do CPPT. Se assim fosse esta via excepcional passaria a ser o meio ordinário de recurso. Ora no caso vertente o acto praticado consistiu na citação da interessada para, nos termos e com as formalidades prescritas no artigo 190º do CPPT, deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento relativamente a uma dívida não paga. Por isso a própria citação destina-se a que o executado se possa defender pelo que seria uma grave entorse à lógica considerar que tal citação era um acto lesivo dos direitos ou interesses legítimos da executada. Esta poderia, e para isso foi notificada, defender os seus direitos na oposição à execução. Do que temos vindo a referir teremos de concluir que o acto do chefe da repartição de finanças que mandou citar a recorrente não era susceptível de reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT, não violando tal entendimento a garantia constitucional de tutela jurisdicional efectiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados prevista no artigo 268º n. 4 da CRP”.

A perspectiva acolhida neste aresto merece a nossa inteira concordância.

A pretensão da recorrente não pode assim obter acolhimento.

No sentido ora exposto, pode ver-se ainda o acórdão deste STA de 7/6/06 (rec. n. 423/06).

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um quinto da taxa de justiça devida.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

IRS. Avaliação indirecta. Manifestações de fortuna. Padrões de rendimento.

Sumário:

As expressões «rendimentos declarados» e «declare rendimentos» dos artigos 87.º, alínea d), e 89.º-A, n.º 1, respectivamente, da Lei Geral Tributária, referem-se aos rendimentos ilíquidos, tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração que está obrigado a apresentar, e não aos rendimentos líquidos, após as deduções específicas.

Processo n.º 432/06-30.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorridos: Fernando de Almeida Martins e outra.

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

1.1. O **DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de

22 de Março de 2006 que julgou procedente o recurso interposto por **FERNANDO DE ALMEIDA MARTINS e MARIA DE LOURDES PIRES ALMEIDA**, residentes em Chão da Pedra, Abraveses, Viseu, do seu despacho «que decidiu avaliar o seu rendimento colectável para efeitos de IRS do ano de 2003, pelo método indirecto».

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Entendeu a sentença recorrida que na interpretação das expressões “rendimento declarado” e “declare rendimentos”, constantes dos artigos 87º, alínea d) e 89º-A da LGT, o rendimento declarado pelo trabalhador é o rendimento bruto e, portanto, é este que deve ser considerado. Mais acrescenta, que o rendimento líquido é calculado a partir do rendimento declarado, mas não é o rendimento declarado.

2.

O recorrente discorda deste entendimento, entendendo que as expressões controvertidas apenas podem ser interpretadas como correspondendo a rendimentos líquidos, pelo que a sentença recorrida interpreta erradamente o sentido a dar às invocadas normas, decidindo também erradamente ao conceder provimento ao recurso.

3.

Isto porque as palavras “rendimentos declarados” não são inequívocas, uma vez que após a liquidação do impostos e subtracção das respectivas deduções, quer a expressão “rendimentos brutos”, quer a expressão “rendimentos líquidos”, está apta a ser enquadrada nesta expressão.

4.

Por isso, estabelecida a dúvida a partir do elemento literal deve, na interpretação da norma verificar-se, de acordo com o artº 9º do Código Civil, qual foi a intenção do legislador em consagrar um método de avaliação indirecta a partir do apuramento do rendimento padrão.

5.

Fê-lo, porque o rendimento padrão representa um limite mínimo tido como aceitável para se poder, segundo critérios de razoabilidade, evidenciar determinadas manifestações de fortuna.

6.

Por isso, o rendimento declarado terá de constituir um elemento fiável e que não induza a Administração Fiscal em erro, prejudicando o contribuinte, pelo que terá de partir do rendimento disponível após a subtracção das despesas inerentes à sua obtenção, isto é, as deduções específicas.

7.

Sendo o consumo a expressão máxima da capacidade contributiva do sujeito passivo, deve aferir-se a partir do rendimento disponível, que corresponde ao rendimento bruto depois de efectuadas as deduções específicas.

8.

Capacidade aquela, que ao exprimir uma determinada disponibilidade financeira, não pode incluir em si os valores correspondentes às deduções específicas, aos quais o contribuinte nunca tem acesso e dos quais realmente não pode dispor, evidência esta que o legislador terá tomado em consideração na redacção dos preceitos aqui em causa.

9.

Entendendo esta tese como correcta, tal significa que o rendimento declarado pelos recorrentes traduz uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão assumido pela tabela constante do nº 4 do artº 89º-A da LGT.

10.

Tendo os recorrentes evidenciado sinais exteriores de riqueza, pelo facto do valor da aquisição por si efectuada ser manifestamente desproporcional ao rendimento declarado no ano de 2003, conforme o determinado na tabela do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, deverá manter-se a decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos nos termos do artigo referido, uma vez que ficou devidamente demonstrado que o conceito relevante de rendimentos declarados se reporta ao rendimento global líquido.

Nestes termos (...), deve ser concedido provimento ao presente recurso, pois que o acto recorrido corresponde a uma correcta interpretação e aplicação da lei».

1.2. Os recorridos contra-alegam em defesa do julgado, assim concluindo:

«1.

As expressões “rendimento declarado” e “quando declare rendimentos” constantes dos art.º 87º, alínea b) e 89-A da LGT, foram bem interpretadas pelo Meritíssimo Juiz “a quo” na douda sentença recorrida ao fixar que as mesmas se referem que o rendimento declarado pelo contribuinte, isto é, é o rendimento bruto, devendo ser este o que deve ser considerado e não o rendimento líquido.

2.

Nos termos dessas disposições rendimento declarado significa os rendimentos que o sujeito passivo ou contribuinte tem de manifestar nas suas declarações periódicas de rendimentos.

3.

Pois em obediência ao art.º 9º do C. Civil é esta a interpretação que lhe deve ser dada, tendo em conta o espírito do legislador e que tem na letra da lei o mínimo de correspondência literal.

4.

Qualquer outra interpretação, nomeadamente a do DGI no sentido de que tais expressões se referem a rendimentos líquidos, viola expressamente tais normas e ainda os princípios da legalidade e certeza jurídica.

5.

Sendo inexactas as conclusões n.ºs 3 a 9 da alegações, e deturpada a constante do ponto 10.

6.

Onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir, não podendo o DGI pretender que à custa de dúvidas e incertezas o contribuinte seja prejudicado em prol da Administração Fiscal.

7.

Sendo irrelevantes todas as considerações efectuadas pelo DGI no que toca ao consumo como expressão máxima da capacidade contributiva do sujeito passivo, a qual deverá aferir-se a partir do rendimento disponível, isto é, rendimento líquido, pois que tal dependerá certamente da capacidade do contribuinte em acumular riqueza.

8.

Assim sendo, deverá ter-se em conta os critérios estabelecidos pela Lei, isto é, o rendimento declarado, correspondente aos efectivos rendimentos do contribuinte, nomeadamente dos recorrentes, aqui recorridos.

9.

Bem decidiu o Meritíssimo Juiz “a quo” ao decidir que não se encontram reunidos os pressupostos legais do art.º 89-A n.º 1 da LGT, pelo que não há lugar à avaliação indirecta da matéria colectável.

10.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado inteiramente improcedente, mantendo-se na íntegra a decisão ora recorrida».

1.3. O Mm.º Juiz manteve a sua decisão.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento: «da conjugação dos arts. 2º e 57º do CIRS extrai-se que o rendimento a declarar é o rendimento bruto e não o rendimento líquido».

1.5. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

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

«A)

Em 28/11/2003, os ora Recorrentes adquiriram à sociedade FERNANDO DE ALMEIDA MARTINS & FILHO, LDA., por € 280.000,00, o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Abraveses, sob o artigo 4529, fracção, cfr. escritura pública de fls. 46 a 50 dos presentes autos que aqui se dá por integralmente reproduzida.

B)

Tendo em vista a verificação dos pressupostos relativos às manifestações de Fortuna, referentes ao ano de 1993, a Administração Fiscal procedeu a acção inspectiva à situação dos recorrentes e elaborou o relatório de 9 a 13 do processo administrativo apenso, que aqui se

dá por inteiramente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

(...)

3. OUTRAS SITUAÇÕES

(...)

Obrigações declarativas

O s. p. esteve colectado no Serviço de Finanças de Viseu 2 — 3700, entre 1987/09/02 e 1998/12/31, pela actividade de Construção e Engenharia civil, CAE 45212,

No ano de 1995, mais especificamente em 15 de Janeiro, foi constituída a sociedade Fernando de Almeida Martins & Filhos, Lda., NIPC 503378925, da qual o s.p. é administrador.

Em sede de IRS, verifica-se que tem cumprido com as suas obrigações fiscais, não tendo, até à presente data qualquer declaração de rendimentos em falta.

4. MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO À APLICAÇÃO DE MÉTODOS INDIRECTOS, EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO E CÁLCULOS FINAIS.

4.1- Pressupostos da aplicação dos métodos indirectos

(...)

No ano de 2003, foi adquirido pelo s.p., por € 280.000,00, o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Abraveses, sob o artigo 4529, fracção B, a que corresponde o rendimento padrão de € 56.000,00 (€ 280.000,00 * 20%, (n.º 4 do Artigo 89º-A da LGT)) e, nesse ano o mesma declarou rendimentos de € 24.840,37 Rendimento global - Deduções específicas), ou seja, de montante inferior a 50 % do referido rendimento padrão.

Como tal encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o artigo 89.º-A, se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de € 56.000,00, o qual, de acordo com a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRS será considerado como rendimento da categoria G.

C)

Por ofício de 18/07/2005, o Recorrente foi notificado do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, tendo em vista o exercício do direito de audiência relativamente às manifestações de fortuna, cfr. fls. 31 dos presentes autos.

D)

Na sequência da notificação a que se refere a alínea anterior, o Recorrente, em 02/08/2005, apresentou o requerimento de fls. 33 e 34 dos presentes autos.

E)

No relatório de Inspeção, sobre a apreciação do requerimento a que se refere a alínea anterior, consta o seguinte (fls. 10 do processo administrativo apenso):

“4.2- Notificação – Exercício do direito de audição

O s.p foi notificado – através do ofício 12 744 de 18/07/2005 que, por se mostrar incorrecto foi substituído pelo ofício 13 690 de 10/08/2005-, nos termos do n.º 3 do Artigo 89º-A da LGT, para fazer prova de que os

rendimentos declarados correspondiam à realidade e de que era outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização ao seu capital com recurso ao crédito, mediante apresentação, nomeadamente, de cópia dos extractos bancários que evidenciem a origem e a mobilização dos recursos financeiros utilizados para a aquisição do imóvel.

No âmbito do procedimento e, na eventualidade de tal se mostrar necessário, foi igualmente solicitado ao s.p. que, em declaração escrita, manifestasse, expressamente, se autorizava ou não, a Administração Tributária, nos termos da alínea b) da n.º 2 do artigo 63.º-B, da LGT, a aceder a informação e documentos bancários. Para o efeito juntou-se uma declaração tipo, onde o s.p. deveria indicar as respectivas contas bancárias, bem com as correspondentes Instituições de crédito.

Nos termos e para efeito do disposto na alínea d) da n.º 2 e n.º 5 do Artigo 60.º da Lei Geral Tributária, notificou-se o s.p. do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS.”

F)

Pelo ofício de fls. 35 dos presentes autos, o Recorrente foi novamente notificado do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, tendo em vista o exercício do direito de audiência relativamente às manifestações de fortuna.

G)

Apresentou em 18/08/2005 o requerimento de fls. 37 que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

H)

Em apreciação do antecedente requerimento consta do relatório de inspecção (fls. 11 do processo administrativo apenso):

“4.3- Apreciação do exercício do direito de audiência

O s.p. veio a exercer o direito de audiência em 22/08/2005, com a seguinte fundamentação:

Não concorda que o **rendimento declarado** no ano de 2003 e utilizada pelos Serviços seja obtida pela diferença entre o rendimento global das diferentes categorias e as deduções específicas, uma vez que o conceito não está estabelecido em nenhum normativo. Assim, o s.p. defende que o rendimento declarado por ele no ano em 2003 foi € 31,11956 não superando, assim, em mais de 50%, os 20% do rendimento padrão, o que afasta desde logo a aplicação do artigo 89.º-A.

Alega ainda que no ano de 2003 auferiu rendimentos de capitais, no montante de € 22.500,00 (€15 000,00 o s.p. A e 7.500,00 o s.p. B) e que 50% daquele valor não foi declarado nem englobado por força do Artigo 40.º-A do código do IRS.

Analisado o conteúdo do direito de audiência pode-se concluir o seguinte:

Relativamente ao rendimento declarado pelo s.p. em 2003, o mesmo foi obtido de acordo com a metodologia existente nos Serviços e definição de conceitos enviada pela Direcção de Serviços de Estudos, Planeamento e Coordenação da Prevenção e Inspeção Tributária - Divisão de Estudos, ou seja:

Rendimentos declarados = (Rendimento global das diferentes categorias - deduções específicas).

Como tal, o rendimento declarado em 2003 foi de €24.840,37, obtido da seguinte forma:

Natureza dos rendimentos	s.p. A + B8
Trabalho dependente	€ 15.564,80
Rendimentos prediais	€ 4.304,76
Rendimentos de capitais	€ 11.250,00
Rendimento global	€ 31.119,56
Deduções específicas	€ 6.279,19
Rendimento declarado	24.840,37

Estando assim reunidos os pressupostos para se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de € 56.000,00.

Conforme já referido no ponto 4.2, foi solicitado ao s.p. para fazer prova de que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e de que era outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital com recurso ao crédito mediante apresentação nomeadamente, de cópia de extractos bancários que evidenciem a origem e a mobilização aos recursos financeiros utilizados para a aquisição do imóvel.

O s.p. não apresentou qualquer comprovativo que justificasse a fonte de rendimentos para fazer a aquisição do imóvel no montante de € 280.000,00.

Assim, à semelhança do conteúdo do notificação para o exercício do direito de audiência, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o n.º 4 do referido artigo 89.º-A, se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de € 56.000,00, o qual, de acordo com a alínea d) do n.º 1 da Artigo 9º do código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G - outros incrementos patrimoniais, acréscimos

I)

Sobre o antecedente relatório recaiu o seguinte parecer (fls. 7 do processo administrativo apenso):

“PARECER

Confirmo o informado.

Para cumprimento das instruções emanadas Superiormente, este relatório, acompanhado da respectiva proposta de fixação, deverá ser enviado para o gabinete do Exmo. Senhor Director-Geral.

Viseu, 2005/09/08”

J)

No uso de poderes delegados, o Director de Finanças Adjunto de Viseu, proferiu em 08/09/2005 o seguinte despacho (fls. 7 do processo administrativo apenso):

“Concordo

O contribuinte foi notificado para exercer o direito de audiência do projecto de relatório em 2005-08-05. Verificando-se que tinha havido

lapso no valor do rendimento padrão calculado, foi o projecto de relatório corrigido para o valor de 56 000 € e novamente notificado o sujeito passivo para exercer o direito de audição.

Assim, para efeitos do art 89º-A da LGT remeter o relatório da inspecção ao gabinete do Sr. Subdirector-Geral da Inspeção Tributária pois tem delegação de competência.”

L)

Em 04/01/2006, por despacho do Director-Geral dos Impostos foi fixado aos Recorrentes o rendimento tributável a integrar na categoria G, no montante de € 56.000,00, cfr. fls. 4 do processo administrativo apenso.

M)

O antecedente despacho foi notificado aos Recorrentes por carta registada com aviso de recepção em 20/01/2006, cfr. fls. 1 a 3 do processo administrativo apenso.

N)

O presente recurso foi apresentado em 01/02/2006, cfr. carimbo aposto a fls. 3 dos presentes autos».

3.1. A divergência do recorrente com a decisão judicial impugnada reside, apenas, num único ponto: enquanto que na sentença se decidiu que as referências dos artigos 87º alínea d) e 89º-A nºs. 1 e 3 da Lei Geral Tributária (LGT) a «rendimentos» e «rendimentos declarados» respeitam a rendimentos ilíquidos, o recorrente pretende que se trata, antes, dos rendimentos a que se chega após subtracção, àqueles rendimentos, das deduções específicas.

O artigo 75º, nº 2, alínea d) da LGT faz cessar a presunção de que são verdadeiras e de boa fé «as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei» quando «os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A».

O artigo 87º alínea d) da LGT admite a avaliação indirecta quando «os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A» (é a reprodução dos dizeres da alínea d) do nº 2 do artigo 75º da LGT).

O artigo 89º-A estabelece que «há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no nº 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela».

Já em outras circunstâncias em que também admite o recurso a métodos indirectos a lei não faz qualquer referência à declaração do contribuinte, nem aos rendimentos declarados. É o caso da alínea d) do nº 2 do artigo 75º, reproduzida na alínea c) do artigo 87º. Aqui, o que importa é a «matéria tributável do sujeito passivo», ou seja, o momento a atender é posterior, pois ao rendimento ilíquido declarado subtraíram-se já as deduções específicas e efectuaram-se os abatimentos previstos na lei.

Tudo visto, a interpretação literal e sistemática das normas aponta no sentido de que a lei, quando fala de «declarações dos contribuintes», se está a referir a isso mesmo, ou seja, às declarações por eles apresentadas à Administração Tributária, nos termos da lei; e, quando usa a expressão «declare rendimentos», alude, também, a isso mesmo, isto é, aos rendimentos que em tais declarações constam como tendo sido auferidos pelo declarante.

De resto, o artigo 75º da LGT ocupa-se, precisamente, do valor atribuído àquilo que os contribuintes declaram ao Fisco como tendo sido os rendimentos auferidos no período abrangido pela declaração. Em regra, a declaração goza da presunção de veracidade, em consequência do que a matéria colectável há-de ser apurada em conformidade com o declarado. Mas, em certos casos, dos quais agora nos interessa o de serem declarados rendimentos muito abaixo da capacidade aquisitiva revelada, a presunção deixa de valer, e a matéria colectável pode ser apurada através de métodos indirectos. Ou seja, os rendimentos declarados não são atendidos.

Assim, quando, no artigo 75º nº 1 da LGT se fala das declarações dos contribuintes» para, na alínea c) do nº 2, se referirem os «rendimentos declarados», parece claro a que realidades se refere o legislador: trata-se daquilo que os contribuintes devem indicar e indicam à Administração, nos precisos termos em que a tal estão obrigados, como tendo sido os rendimentos obtidos durante o período temporal a que se reporta a declaração.

E o mesmo se passa com o artigo 89º-A da LGT. O seu número um aponta duas hipóteses:

1ª – a de faltar a declaração de rendimentos;

2ª – a de haver declaração mas os rendimentos declarados não suportarem as aquisições efectuadas em bens dispendiosos que o legislador trata como «manifestações de fortuna».

Em ambos os casos, a realidade referida é a mesma, qual seja, a declaração apresentada pelo contribuinte, ou por ele omitida. E os rendimentos são os que em tal declaração são indicados.

E, como os contribuintes declaram os seus rendimentos ilíquidos, esses são os rendimentos a que aludem as transcritas normas.

Uma coisa é o rendimento tal qual é declarado, outra o atingível através de operações aritméticas efectuadas a partir desse rendimento e de outras indicações também fornecidas pelo contribuinte – mas diferentes do «rendimento declarado» que, repete-se, é o bruto.

Como, aliás (tal qual aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto), resulta das disposições do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: depois de definir, nos seus artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 8º e 9º quais os rendimentos sobre que incide o imposto – e trata-se de rendimentos ilíquidos –, o Código consagra, no artigo 57º, a obrigação de declarar tais rendimentos, assim como «outros elementos informativos relevantes». Designadamente, os que servirão para apurar os rendimentos líquidos.

Se outra fosse a intenção do legislador, dispunha de várias maneiras adequadas para a expressar: rendimento líquido, rendimento declarado depois de abatidas as deduções específicas. Tanto assim que, como se viu, nas apontadas alíneas c) do nº 2 do artigo 75º e c) do artigo 87º, se desprende das expressões sob análise para se reportar à matéria tributável.

Ao optar pelas expressões apontadas, privilegiando, sempre o elemento declarativo, o legislador, que deve presumir-se ter-se exprimido em termos apropriados, refere-se aos rendimentos manifestados pelos contribuintes, ou seja, ao seu rendimento líquido.

3.2. Só assim não seria se dispuséssemos de elementos, além do literal e do sistemático, que nos conduzissem a outro resultado interpretativo.

O recorrente apoia-se, para chegar a resultado diferente, na «intenção do legislador». Diz a este propósito (conclusões 5 a 8), que «o rendimento padrão representa um limite mínimo tido como aceitável para se poder, segundo critérios de razoabilidade, evidenciar determinadas manifestações de fortuna; por isso, o rendimento declarado terá de constituir um elemento fiável e que não induza a Administração Fiscal em erro, prejudicando o contribuinte, pelo que terá de partir do rendimento disponível após a subtracção das despesas inerentes à sua obtenção, isto é, as deduções específicas; sendo o consumo a expressão máxima da capacidade contributiva do sujeito passivo, deve aferir-se a partir do rendimento disponível, que corresponde ao rendimento bruto depois de efectuadas as deduções específicas; capacidade aquela, que ao exprimir uma determinada disponibilidade financeira, não pode incluir em si os valores correspondentes às deduções específicas, aos quais o contribuinte nunca tem acesso e dos quais realmente não pode dispor, evidência esta que o legislador terá tomado em consideração na redacção dos preceitos aqui em causa».

Diga-se, antes de mais, que pouco importa, para bem interpretar a lei, a intenção do legislador, se ele não exprimiu em termos bastantes. Interessa, sobretudo, a intenção expressa do legislador, ou seja, aquela que ele plasmou no texto da lei.

Ora, o argumento retirado da capacidade contributiva não tem aqui o valor que lhe é atribuído pelo recorrente. É que do que aqui se trata não é da capacidade contributiva, mas da capacidade aquisitiva. E uma e outra não se confundem. Basta pensar que as deduções específicas correspondem já a gastos efectuados pelo contribuinte (efectiva ou presuntivamente) para obter os rendimentos. São, nesta perspectiva, reveladores de capacidade aquisitiva; mas, sem os subtrair ao rendimento líquido, não se alcança a capacidade contributiva. E isso porque a capacidade contributiva respeita ao que sobra do rendimento depois de feitas despesas indispensáveis à obtenção do rendimento e à satisfação das exigências de um nível de vida condigno (em relação com a manutenção de uma dada capacidade aquisitiva); por outras palavras, a capacidade contributiva pressupõe que, antes, já se deduziram alguns gastos ao rendimento bruto; a capacidade aquisitiva, diferentemente, corresponde à soma do que é gasto no âmbito das deduções específicas com o rendimento líquido sobranante. Sem esquecer que só tendencialmente as deduções específicas respeitam a despesas efectivamente incorridas.

A etiologia da norma não aponta em sentido oposto ao que vimos definindo. Certamente, a lei quer que a matéria tributável seja atingida por métodos indirectos quando o rendimento declarado não suporte as manifestações de fortuna traduzidas na aquisição de bens de determinadas espécies e de elevado valor. Mas a questão é a de saber qual o padrão de rendimentos que o legislador manda tomar para aferir essa desproporcionalidade: se ele parte do rendimento declarado, se desse

rendimento após operações de subtracção. O padrão é expresso numa relação percentual entre a capacidade aquisitiva revelada pelas compras de bens de elevado valor a que o legislador entende patenteadoras de fortuna e o rendimento declarado. Mas tal tanto é possível escolhendo os rendimentos líquidos em detrimento dos líquidos, como no inverso — do mesmo modo que o sistema não sairia subvertido se outras fossem as percentagens eleitas pelo legislador.

Como se viu, a exegese vai no sentido de considerarmos os rendimentos tais quais o contribuinte os deve declarar, ou seja, líquidos; e não vislumbramos razão para adoptar, perante outros elementos disponíveis, uma interpretação diversa que, seguramente, não encontraria, na letra da lei, melhor expressão.

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

Custas a cargo do recorrente, com 1/8 (um oitavo) de procuradoria.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Sigilo Bancário. Derrogação.

Sumário:

A norma da alínea c) do n.º 2 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, na sua redacção original, que permite à Administração Fiscal o levantamento do sigilo bancário, deve interpretar-se como exigindo «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente nos «casos de utilização de facturas falsas» e, em geral, nas «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», e não como bastando-se com a existência destes últimos factos.

Processo n.º 444/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Ana Paula Barreiros Viegas Agostinho e José Manuel Mestre.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença do Mm.^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso interposto do acto «que determinou o acesso directo da administração tributária de todos os documentos e contas bancárias de que são titulares» os agora recorridos **ANA PAULA BARREIROS VIEGAS AGOSTINHO** e **JOSÉ MANUAL MESTRE**, residentes em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II

A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA. de 13/10/04 - Proc. 950/04) veio alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III

Dado que existem no autos factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados e provados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos no art.º 63.º-B n.º 2 al. c) da LGT.

IV

Violou assim a douda sentença recorrida o disposto na referida norma – art.º 63.º-B n.º 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29/12.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra, que julgue improcedente o recurso interposto pelo A. e plenamente válido o acto impugnado».

1.2. As conclusões dos recorridos são deste teor:

«A)

No caso em apreço não estão reunidos os pressupostos legais para poder ser aplicada a alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT, para a derrogação do sigilo bancário à compradora, ora recorrida.

B)

As expressões conclusivas usadas pela Administração Tributária e notificadas à compradora, ora recorrida, não foram concretamente demonstradas, até por o não poderem ser, visto apenas existirem na imaginação da Administração Tributária.

C)

A compradora declarou toda a verdade, pelo que não existe qualquer facto concretamente identificado gravemente indiciador da falta de veracidade do que declarou.

D)

Na conduta da compradora não existe qualquer indício da prática de crime doloso em matéria tributária.

E)

O ónus da prova de quaisquer dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário pertence à Administração Tributária e esta nada provou.

F)

As notificações feitas à compradora, ora recorrida, contêm apenas expressões conclusivas, não tendo logrado a Administração Tributária fazer qualquer prova concreta das suas alegações, limitando-se a transcrever o que a lei preceitua para esses efeitos e nada mais.

G)

A douda sentença recorrida fez correcta análise dos pressupostos para a derrogação do sigilo bancário, com perfeita apreciação da matéria de facto e de direito e, com perfeito enquadramento e interpretação do disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT e do n.º 2 do art.º 103.º do RGIT, devendo ser mantida.

H)

A douda sentença apresenta-se em completa conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT e no n.º 2 do art.º 103.º do RGIT, pelo que não merece qualquer censura.

I)

Assim, a douda sentença, apresentando-se completamente conforme com a legalidade vigente, ao tempo dos factos, é legal e deve ser confirmada.

Nos termos sobreditos e nos demais de direito (...), deve o presente RECURSO ser julgado improcedente e em consequência ser mantida a douda sentença recorrida (...)».

1.3. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

«Os Recorrentes, em 03-05-2002 como promitentes-compradores, fizeram um contrato de promessa de compra e venda da fracção autónoma destinada a habitação tipo T2 designada pela Letra “D” correspondente ao primeiro andar direito, do prédio urbano situado na Avenida Heróis da Pátria, Lote H, Lejana de Baixo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, constituído em regime de propriedade horizontal, actualmente inscrita sob o art.º 10 037, Fracção “D”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Lda, pelo preço acordado de € 89 783,62.

Naquela data de 03-05-2002 em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda pagaram como sinal e princípio de pagamento a quantia de 9.000.00\$00, a que corresponde € 12.469,95.

Os Recorrentes, no dia 02-05-2003, compareceram no Serviço de Finanças de Faro, tendo declarado pretender pagar a sisa devida por esta aquisição, declarando o preço real e efectivo desta compra no montante

de € 89 837,62 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa nº 508/486, que pagaram na competente Tesouraria.

Os Recorrentes celebraram a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 051-05-2003, no Primeiro Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentaram, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de € 7731,67.

O pagamento do preço de compra deste apartamento está devidamente espelhado na contabilidade da sociedade vendedora.

Os Recorrentes pediram à Caixa Económica Montepio Geral que a financiasse com um empréstimo do montante de € 79807,66 para pagar parte do preço deste apartamento que iam comprar pelo preço de € 89 783,62 para sua habitação permanente.

Esta instituição de crédito aceitou fazer-lhe o empréstimo pedido naquele montante e, assim, ajustaram as condições, quer quanto à taxas de juro, quer quanto ao prazo de pagamento e prestações mensais de capital e juros, com a garantia hipotecária do mesmo apartamento.

Alguns outros adquirentes de fracções do mesmo prédio vieram corrigir os valores declarados para montantes superiores».

3.1. Decidido, administrativamente, o acesso da Administração Tributária à informação bancária atinente aos agora recorridos, estes acorreram ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé para obter a anulação do respectivo despacho, vendo acolhida a sua pretensão por, em súmula, tal decisão não assentar na prática de acto tipificado como crime doloso em matéria tributária e isso ser condição indispensável para o levantamento do sigilo que rodeia tal informação.

É a vez de se insurgir o recorrente Ministério Público, por considerar que esse levantamento não implica, necessariamente, tal prática, antes se bastando com uma conduta gravemente indiciadora da falta de veracidade da declaração do contribuinte, como em seu entender resulta da disposição do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da Lei Geral Tributária. Conduta que, no caso, estaria provada, de modo a legitimar a decisão administrativa impugnada.

O entendimento do recorrente assenta, essencialmente, no artigo 40º da lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alterou o artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o qual passou a estabelecer:

«1. A Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou os documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando existam factos concretos identificados gravemente indicadores da falta de veracidade do declarado».

(...)

9. O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores».

Antes, o nº 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, que lhe fora aditado pelo artigo 13º, nº 2 da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ostentava o seguinte teor:

«A administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto as informações prestadas para justificar o recurso

ao crédito, nas situações de recusa da exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta:

a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;

b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89º-A;

c) Quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado;

d) Quando seja necessário, para fins fiscais, comprovar a aplicação de subsídios públicos de qualquer natureza».

3.2. Para o recorrente, a alteração introduzida em 2004 é elemento bastante para que se interprete aquele nº 2, alínea c), na redacção original, como possibilitando à Administração o acesso à conta bancária do contribuinte em todos os casos em que haja «factos concretos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», não sendo imperioso que, cumulativamente, existam «indícios sérios de crime em matéria tributária».

Note-se, primeiro que tudo, que a interpretação feita pela sentença recorrida acompanha a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo antes da lei nº 55-b/2004, consubstanciada no acórdão de 13 de Outubro de 2004, no processo nº 950/04, depois acompanhado por muitos outros. Esta jurisprudência não se afastou, antes se inspirou, na do acórdão do Tribunal Constitucional de 31 de Maio de 1995 no processo nº 510/91.

Importa ver se os fundamentos adversos, aqui aduzidos pelo recorrente, são de molde a instigar a inflexão de tal jurisprudência.

3.3. Viu-se que o recorrente argumenta com base nos termos literais do artigo 63º-B nº 2 alínea c) da LGT, que não exigiriam a verificação cumulativa das duas situações que prevê, invocando, em apoio dessa sua interpretação, dois considerandos:

1º - a existência «na letra da lei [de] um mínimo de correspondência verbal»;

e
2º - a alteração que o legislador introduziu em 2004, reveladora, segundo ele, de querer «consagrar tal interpretação», face a ter «verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA de 13/10/04 – Proc. 959/04)».

Esta última razão não a temos por convincente.

Desde logo, não se vê motivo para atribuir natureza interpretativa à nova redacção do nº 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária. Nem o legislador, nem sequer o recorrente o afirmam; e não temos notícia de franca controvérsia na comunidade jurídica sobre o sentido a dar ao preceito, na sua redacção original, de molde a merecer a intervenção aclaradora do legislador. A jurisprudência, designadamente, não se pronunciara senão num diminuto número de casos e, nesses, sem controvérsia que justificasse pacificação. Como assim, não podemos ter por

interpretativa a nova norma, já porque o legislador a não afirmou com essa natureza, já porque se não surpreendem razões objectivas para lhe atribuirmos esse cariz.

Ora, se a norma não é interpretativa (e sendo ela temporalmente posterior ao nosso caso, é certo que se lhe não aplica), todo o peso que se lhe pode atribuir é como elemento interpretativo do mesmo preceito, na inicial redacção.

A alteração da lei pode significar, em regra, uma de duas coisas: ou que o legislador constatou que não fora suficientemente inequívoco e quis clarificar; ou que entendeu dever dispor de maneira diferente da que primeiro adoptara.

Neste último caso estaremos, claramente, perante uma norma inovatória, que pode ter sido induzida por razões várias: a experiência havida com a aplicação da original, a alteração das circunstâncias em que ela fora produzida, a modificação das opções políticas.

Naquele primeiro caso, ocorre com frequência que o legislador explicita ao que vem, atribuindo expressamente à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que tem (sempre teve) por conveniente.

Porém, como se viu, não há razões para entender como interpretativa a nova redacção; não se conhecem elementos que permitam afirmar que os legisladores de 2000 (a redacção original do artigo 63º-B em causa é da lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e de 2004 quiseram instituir a mesma disciplina normativa, e que só este último logrou exprimir adequadamente o mesmo pensamento.

E, assim, a norma, na sua nova redacção, há-de ter-se por inovatória.

Ora, para interpretarmos a lei, na redacção de 2000, não nos interessa tanto a vontade do legislador, se ela não conseguiu expressão nos termos verbais, mas essa mesma vontade tal qual foi expressa no texto legal. Ainda que a intenção do legislador tenha sido uma, se ele a não traduziu em palavras bastantes, mesmo que a descobramos por detrás e para além dessas palavras ela não nos importa, já que «o comando legal tem um valor autónomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redactores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevisíveis para os legisladores»; o que «o intérprete deve buscar *não* [é] *aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objectivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris*» – FRANCISCO FERRARA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS, 2ª edição, Coimbra, 1963, pág. 135.

Resumindo: mesmo que através da lei nº 55-B/2004 o legislador tenha manifestado a vontade de conformar as coisas como quer o recorrente, tal não nos leva, sem mais, a atribuir à lei de 2000 o mesmo sentido, antes devemos procurar o pensamento que o legislador exprimiu nesta última lei. Tarefa em que participa o conjunto dos elementos interpretativos ao nosso alcance: além do sentido que instantaneamente emerge do texto legal (elemento gramatical ou literal), importa perscrutar o sistema normativo no seu todo (elemento sistemático), apurar as concretas circunstâncias em que o preceito foi criado (elemento histórico) e procurar a *ratio legis* (elemento teleológico).

3.4. Já o segundo argumento do recorrente é, a nossos olhos, de maior monta.

Na verdade, não só a interpretação que faz tem, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal, como deve conceder-se que nem sequer a tem em menor grau do que a interpretação adoptada por este Tribunal nos acórdãos indicados.

Já antes, no ponto 3.1., se transcreveu a redacção original da norma sob exame, a par da actual.

E por aí logo se vê que, ao nível da letra, a norma inicial propicia duas leituras:

A primeira é a do recorrente: a segunda parte da norma, dela separada por uma vírgula a seguir a «facturas falsas», contem um pressuposto autónomo relativamente ao indicado na primeira parte, não cumulativo com este. Assim, o acesso aos documentos bancários seria possível

1 - quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e,
2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

A segunda leitura é a feita pela jurisprudência deste Tribunal. A apontada vírgula separa dois exemplos, lendo-se a norma como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1 - nos casos de utilização de facturas falsas, e,
2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

As razões que militam a favor deste segundo entendimento estão claramente afirmadas no citado acórdão de 13 de Outubro de 2004, que aqui secundamos, desde logo em cumprimento da orientação dada pelo artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Convocaram-se no citado aresto os já aludidos elementos gramatical, histórico, e racional ou teleológico para chegar àquela interpretação.

3.5. Note-se que a obrigação imposta às instituições bancárias de guardar sigilo relativamente aos factos e elementos cujo conhecimento lhes tenha chegado no exercício das suas funções, e só por causa dele, sob pena de perseguição penal, remonta a um diploma legal de 1967, substituído por outros em 1975, 1978 e 1992.

Aquando daquela primeira intervenção, o legislador limitou-se a proibir a utilização, pelo Banco de Portugal, dos elementos informativos que, para fins estatísticos, as instituições de crédito estavam obrigadas a fornecer-lhe. Só em 1975 a proibição ultrapassou os limites do Banco de Portugal e passou a abranger todas as instituições de crédito e a visar os membros dos seus órgãos directivos e de fiscalização e todos os trabalhadores.

A preocupação do legislador, ao impor o sigilo bancário, não incidiria, nem em 1967 nem, sequer, em 1975, tanto na protecção da vida privada e familiar ou da intimidade dos cidadãos – recorde-se que falamos de intervenções anteriores à actual Constituição –, mas na criação de um clima de confiança nas instituições de crédito que levasse os portugueses a integrarem-se no sistema bancário – inquietação que surge expressa no preâmbulo do diploma de 1978. A lei limitava a sua intervenção ao âmbito das relações entre as instituições bancárias e os clientes, cuidando de evitar que as informações por estes disponibilizadas aos seus bancos saíssem para fora dos limites dessa relação, gerando desconfiança dos clientes.

Ressalvados os casos em que a divulgação de tais factos ou elementos fosse autorizada pelo cliente, e outros, que aqui nos não interessam (porque circunscritos ao âmbito de órgãos de controle e fiscalização da actividade bancária), a lei de 1992 admitia que «os factos e elementos cobertos pelo dever de segredo» pudessem ser revelados «nos termos previstos na lei penal e de processo penal» e «quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo».

Por via de um decreto-lei de 1979, entretanto revogado, permitia-se aos inspectores da Inspecção-Geral de Finanças «proceder ao exame de quaisquer elementos em poder de serviços públicos, empresas públicas ou privadas, ou obter aí o seu fornecimento, quando se mostrem indispensáveis à realização das respectivas tarefas, designadamente se estas respeitarem a inquéritos, sindicâncias ou procedimentos disciplinares».

Esta norma foi, em 31 de Maio de 1995, julgada desconforme com a Constituição pelo Tribunal Constitucional (acórdão também já referido), no entendimento de que o direito ao sigilo bancário «constitui uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição», só podendo ser restringido mediante diploma emanado da Assembleia da República, ou do Governo, mas autorizado por aquela, o que não era o caso do falado diploma, que o Governo publicara por iniciativa sua. Esta orientação jurisprudencial foi, confessadamente, secundada pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2004 a que já se fez referência.

3.6. Mas nem todos aceitam como pacífico que o direito ao sigilo bancário se configure como «uma dimensão do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26º, nº 1, da Constituição».

Para os que divergem deste entendimento, a quebra do sigilo bancário não poderá ofender aquela reserva, mas só a privacidade, esta entendida como uma esfera mais alargada do que aquela, em que se inserem dados patrimoniais e económicos, objecto de protecção constitucional menos intensa (cfr. SALDANHA SANCHES, in *SEGREDO BANCÁRIO, SEGREDO FISCAL: UMA PERSPECTIVA FUNCIONAL*, in *FISCALIDADE*, nº 21, pág. 33 a 42).

Porém, mesmo estes não deixam de conceder que a privacidade beneficia dessa protecção constitucional, apenas com diferença de grau relativamente à intimidade da vida privada e familiar.

Na verdade, a Constituição não define o que é a «intimidade» que garante, nem o conteúdo e alcance do direito à respectiva reserva. Limitava-se a afirmar, no artigo 33º nº 1 da versão original, que «A todos é reconhecido o direito à identidade pessoal, ao bom nome e reputação e à reserva da intimidade da vida privada e familiar»; hoje, no artigo 26º nº 1, que «A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação».

A nosso ver – e sempre acompanhando a jurisprudência referenciada –, os preceitos legais atinentes ao sigilo bancário permitem aperceber a sua dúplice finalidade: protegem-se interesses públicos de ordem económico-financeira relacionados com a actividade bancária e, do

mesmo passo, os interesses privados daqueles que entram em relação com os bancos.

Daí que se entenda que a intervenção do legislador neste domínio não se limita a conformar a relação contratual entre o cliente e o seu banco, indo para além disso, na medida em que tutela direitos de personalidade daquele.

Mas já a evolução histórica do conteúdo dos mesmos preceitos inculca que, se, inicialmente, o legislador quis, sobretudo, criar condições de confiança no sistema bancário, instituindo um princípio de ética profissional, obrigando os bancos a uma conduta de reserva, mais adiante, o legislador procurou ajustar o instituto às exigências da Constituição de 1976, concretizando a tutela dos direitos de personalidade entretanto consagrados pela lei fundamental. Mesmo quando (sobretudo quando) estabeleceu restrições ao direito ao sigilo bancário; e ainda que tal direito se não integre no direito à reserva da intimidade da vida privada, mas tão só no direito à reserva da privacidade.

Se é verdade que o acesso da Administração aos elementos existentes nos bancos está relacionado com as obrigações de colaboração e declaração que oneram os contribuintes, e com a respectiva fiscalização, já nos não parece aceitável defender que esse acesso é mero corolário do dever de declaração; prosseguindo nesta linha de pensamento, dir-se-ia que, tendo o contribuinte a obrigação de revelar à Administração a sua real situação tributária, através da declaração, a Administração, ao aceder à sua conta bancária, não faz mais do que verificar a veracidade do que lhe foi declarado; e, consequentemente, não invade qualquer reserva pessoal, limitando-se a confirmar o que já o contribuinte lhe dera a conhecer; ou a aceder ao que o contribuinte lhe devia ter revelado.

A dimensão que na vida moderna assume a actividade bancária e para-bancária e o alargado uso que se faz dos seus meios permite, pelo acesso aos elementos de que dispõem os bancos, uma larga devassa da vida pessoal, que vai muito para além daquilo que deve ser conhecido por quem tem obrigações de fiscalização do cumprimento do dever de pagar impostos. Basta pensar em que é possível, pela análise dos movimentos e operações bancárias, designadamente, das transferências efectuadas, cheques emitidos, movimentos dos cartões de débito e de crédito, ordens de débito automático, saber as instituições (nomeadamente, políticas e religiosas) a quem o cidadão faz donativos ou paga quotizações; conhecer as suas deslocações, os locais aonde pernoita e aonde toma refeições; as publicações que assina – todo um conjunto de dados que respeitam à intimidade pessoal.

O acesso a estes dados não é justificável em nome dos valores ou interesses colectivos atinentes à tributação; não se relaciona com as obrigações de colaboração e declaração dos contribuintes e com a respectiva fiscalização. Não é, pois, mero corolário do dever de declaração; é uma limitação a um direito e, como tal, só justificadamente se pode admitir.

Em sùmula, se o direito ao sigilo bancário não é imune a restrições, estas só se admitem em nome da prossecução de outros direitos ou interesses de igual ou superior valor; e hão-de respeitar um princípio de proporcionalidade, de modo a evitar o esvaziamento do conteúdo essencial do direito e a assegurar um equilíbrio entre a medida do sacrifício imposto aos direitos e interesses em questão.

3.7. Como se lê no acórdão de 13 de Outubro de 2004,

«(...) a tese da Fazenda Pública [**no caso presente, do Ministério Público**] tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito n.º 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

(...) Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do n.º 2 do art. 63.º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

(...) “Será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexas com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente” (...).

Pelas razões que se viram, é de prosseguir na senda da anterior jurisprudência deste Tribunal.

A interpretação aí preconizada tem bom apoio na letra da lei; na evolução sofrida pelo instituto do sigilo bancário; nas circunstâncias históricas, sociais e económicas em que foi imposto e em que foram estabelecidos os respectivos limites; na consagração constitucional do direito à reserva da intimidade da vida privada; e conjuga-se equilibradamente com as necessidades de controlo e fiscalização por parte da Administração Fiscal, no exercício do seu poder-dever de tributação.

Continuamos, pois, a interpretar a norma em apreço no sentido já apontado, ou seja, como autorizando o levantamento do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente

1- nos casos de utilização de facturas falsas, e,

2 - em geral, nas situações em que existam factos concretos identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Não tendo sido, no caso, invocada a existência de quaisquer «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», não podia ser autorizado o acesso directo à informação bancária respeitante à agora recorrida, tal como entendeu o aresto sob exame.

Improcedem, pois, 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 impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Manifestações de fortuna. Padrões de rendimento.

Sumário:

As expressões «rendimentos declarados» e «declare rendimentos» dos artigos 87.º, alínea d), e 89.º-A, n.º 1, respectivamente, da Lei Geral Tributária, referem-se aos rendimentos ilíquidos, tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração que está obrigado a apresentar, e não aos rendimentos líquidos, após as deduções específicas.

Processo n.º 468/06-30.

Recorrente: Director-Geral dos Impostos.

Recorridos: Nuno Filipe da Silva Costa Nata e Albana Guarani Marques Gomes Carneiro da Costa Nata.

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

1.1. O DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS recorre da sentença de 17 de Fevereiro de 2006 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente o recurso contencioso da sua decisão no sentido de determinar o acesso directo à informação bancária relativa a NUNO FILIPE DA SILVA COSTA NATA e ALBANA GUARANI MARQUES GOMES CARNEIRO DA COSTA NATA, residentes no Porto.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A douda sentença recorrida faz uma interpretação da norma do art.º 89º-A da LGT, ao dar às expressões “rendimentos declarados” e “declare rendimentos” o sentido de rendimentos declarados brutos.

2.

A fixação do sentido daquelas expressões não pode ser determinado sem recurso aos elementos sistemático e teleológico, de acordo com o disposto no art.º 9 do Código Civil.

3.

Designadamente, a sua interpretação carece de recurso ao conceito fiscal de dedução específica, que qualifica os rendimentos considerados pelo legislador como despesas indispensáveis à geração dos rendimentos profissionais ou de indústria tributáveis.

4.

Aquelas despesas são expurgadas do rendimento bruto pela sua natureza de despesas indispensáveis à produção de rendimentos.

5.

O sentido das expressões referidas de rendimentos brutos subverteria o sistema excepcional de recurso à avaliação indirecta.

6.

Só o sentido das mesmas expressões de rendimentos declarados líquidos das deduções específicas respeita o sistema e se conforma com a realidade profissional.

7.

Ao não entender dessa forma, a douda sentença apresenta-se desconforme com o disposto nos artigos 75º n.º 2 al. d), 87º al. d) e 89º-A n.ºs 1 e 4 da LGT.

8.

Sofre, consequentemente, a douda sentença recorrida do vício de violação de lei por errada interpretação das referidas normas jurídicas.

Termos em que (...) deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado procedente, com todas as consequências legais».

1.2. Os agora recorridos pugnam pela conservação do julgado, concludindo assim:

«1.

O recurso está deserto pois o agora recorrente não rebateu, nem sequer ao de leve, um dos argumentos da Sentença (o Fisco não fez prova concreta dos pressupostos da derrogação do sigilo bancário e dos métodos indirectos) — facto que inviabiliza, por si, a posição da Administração fiscal “em abrir o sigilo bancário”

2.

E se por mera hipótese não ficasse automaticamente deserto, a verdade é que a Administração fiscal nada prova em concreto que lhe permita aceder às contas bancárias dos contribuintes em causa.

3.

Além disso, o rendimento padrão só funciona na ligação ao rendimento bruto — e, assim sendo, não pode dar-se a aplicação de métodos indirectos (nem a derrogação do dever de sigilo bancário) porque não se cumpre os pressupostos base na aplicação desses institutos — discrepância, em mais de 50% entre o rendimento padrão e o rendimento declarado.

4.

Se, por mera hipótese académica (invocada apenas em dever de patrocínio), os argumentos até agora expostos não vingassem, a pretensão dos contribuintes seria sempre de deferir pelos demais argumentos invocados na PI [art. 39 e ss.] (e não abordados, por desnecessidade na Sentença [p. 20]), tendo o processo que baixar, para o efeito, novamente à primeira instância.

TERMOS EM QUE SE REQUER A IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO, COM A MANUTENÇÃO

DA DECISÃO DA SENTENÇA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, SEGUINDO O PROCESSO OS SEUS TERMOS, NOMEADAMENTE COM A ANULAÇÃO DA DECISÃO DO DIRECTOR GERAL DOS IMPOSTOS EM CAUSA, COM AS DEVIDAS CONSEQUÊNCIAS».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a sentença recorrida decidiu bem, merecendo ser confirmada.

1.4. O processo vem à conferência sem vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Sobre a matéria de facto, fez a instância o julgamento que segue: Factos provados:

«a)

Os recorrentes são um casal de jovens, ele com 31 anos e ela com 33 anos, ambos colectados para o exercício da actividade de advocacia, com início no ano de 2000 (cfr. fls. 22 a 24 dos autos e 49 a 51 do PA);

b)

A recorrente mulher é herdeira de Joaquim de Sousa Carneiro e de sua avó materna Albana Guarani Sousa (cfr. fls. 29 a 38 dos autos);

c)

Em 2003, os recorrentes venderam a sua casa de morada de família por 155.000,00 €, o qual não gerou qualquer mais valia (cfr. fls. 22 a 24 dos autos);

d)

Em 2003, os recorrentes adquiriram as fracções autónomas designadas pelas letras ‘IZ’, ‘OB’ e ‘OC’, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, inscrito na respectiva matriz predial urbana da freguesia da Foz do Douro, sob o artigo 2955, pelo preço de 345.000,00€ (cfr. informação a fls.22 a 24 dos presentes autos);

e)

Para a compra das referidas fracções autónomas designadas pelas letras ‘IZ’, ‘OB’ e ‘OC’, não recoreram a crédito bancário (cfr. fls. 22 a 24 dos autos);

f)

Em 2003, os recorrentes declararam um rendimento bruto de 48.037,08€ (cfr. fls. 22 a 24 dos autos);

g)

Por carta registada, datada de 18.01.2005, remetida pelos Serviços de Inspeção Tributária — Divisão II — 6300 da Direcção de Finanças do Porto, foi a recorrente notificada “para os efeitos previstos no artigo 89º — A da LGT. Manifestações de fortuna. “(cfr. fls. 30 e 31 do PA anexo aos presentes autos);

h)

Em 31.01.2005, veio a recorrente, por carta registada com AR dirigida aos Serviços de Inspeção Tributária, indicar, como fonte ou origem dos rendimentos que permitiram adquirir o imóvel no valor de € 345.000,00, a venda de um imóvel pelo valor de € 155.000,00 (cfr. fls. 32 e 33 do PA anexo aos presentes autos);

i)

Em 07.03.2005, os Serviços de Inspeção Tributária Divisão II, 6300 da Direcção de Finanças do Porto, mediante o ofício nº 307181 de 05/03/04, notificou a recorrente do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, para efeitos de exercício do direito e audição prévia, bem como, para manifestar expressamente se autorizava ou não a Administração Tributária a aceder a informações e documentos bancários, cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos (cfr. fls. 34 a 36 do PA anexo aos presentes autos);

j)

Em 18.03.2005, a recorrente exerceu o direito de audição, tendo declarado expressamente não autorizar a Administração Tributária a aceder a informações e ou documentos bancários, mediante articulado cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos (cfr. fls. 37 a 40 do PA anexo aos presentes autos);

k)

Em 20.04.2005, os Serviços de Prevenção e Inspeção da Direcção de Finanças do Porto, mediante o ofício nº 313826 de 05/04/20, notificou a recorrente do projecto de decisão de acesso a informação protegida pelo sigilo bancário, bem como, para manifestar expressamente se autorizava ou não a Administração Tributária a aceder a informações e documentos bancários, cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos (cfr. fls. 41 a 45 do PA anexo aos presentes autos);

l)

Em 12.08.2005, os Serviços de Inspeção Tributária — Divisão II, 6300 da Direcção de Finanças do Porto prestaram a Informação constante de fls. 49 a 51 dos presentes autos, cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos;

m)

Em 12.08.2005, foi proferido pelo Exmo. Senhor Director Geral dos Impostos o seguinte Projecto de Decisão: “1. Nos termos e com o fundamentos constantes da presente Informação dos Serviços de Ins-

pecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, bem como com o parecer e despachos concordantes na mesma exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea b) do nº 2 do artigo 63º -B da Lei Geral Tributária, notifique-se Nuno Filipe da Costa Nata, com o NIF 203589459, e Albana Guarani Marques Gomes Carneiro da Costa Nata, com o NIF 200 665 936, dando-lhes cópia integral das peças processuais aqui referidas com vista ao exercício do direito de audição, previsto no nº 3 do citado normativo, informando-os que caso não exerçam o referido direito ou exercendo-o, as informações prestadas, naquele âmbito, forem consideradas insuficientes ou inconclusivas, será autorizado aos inspectores tributários devidamente credenciados, o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias portuguesas relativo às contas de que sejam titulares. 2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças do Porto para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário” (cfr. fls. 71 do Processo Administrativo junto aos autos);

n)

Em 28.09.2005, os Serviços de Inspeção Tributária — Divisão II, 6300 da Direcção de Finanças do Porto, mediante o ofício nº 43672/0505 de 05/09/26, notificou os recorrentes do Projecto de Decisão do Sr. Director Geral dos Impostos para efeitos de exercício do direito e audição prévia, nos termos do nº 3 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária (cfr. fls. 52 a 64 do PA anexo aos presentes autos);

o)

Em 14.11.2005, o Exmo. Senhor Director Geral dos Impostos proferiu a seguinte decisão: “1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da anterior informação da inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto que sustentou o Projecto de Decisão, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos do artigo 63º -B, nº 2, alínea a) da Lei Geral Tributária, com a redacção ao tempo dos factos, considerando que os contribuintes não exerceram o direito de audição, embora devida e legalmente notificados para o efeito, autorizo, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo actual nº 4 do referido normativo, que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todos os documentos e contas bancárias existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, em nome de Nuno Filipe da Costa Nata, com o NIF 203 589 459, e Albana Guarani Marques Gomes Carneiro da Costa Nata, com o NIF 200 665 936. 2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças do Porto para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.” (cfr. fls. 84 do PA anexo aos presentes autos);

p)

Em 30.11.2005, foram os recorrentes notificados, pelo ofício nº 63756/0505, datado de 2005/11/24, da decisão de derrogação do sigilo bancário proferida em 2005.11.14, pelo Exmo. Senhor Director Geral dos Impostos (cfr. fls. 81 a 100 do Processo Administrativo junto aos autos);

q)

Em 07.12.2005, os Recorrentes apresentaram o presente recurso, nos termos do artigo 146º-B, nº4 do C.P.P.T. (cfr. fls. 41 dos presentes autos).

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram os factos vertidos nos artigos 49º, 50º do articulado inicial. As demais asserções da douda petição integram conclusões de facto/direito ou meras considerações pessoais dos recorrentes)».

3.1. Os agora recorridos contestaram judicialmente a decisão do neste momento recorrente determinando o acesso directo à informação bancária que lhes respeita.

Alegaram, em síntese, que não havendo indícios da prática de qualquer ilícito a tributação deve ser feita com base no rendimento padrão, sendo irrelevante o acesso às contas bancárias; que o rendimento padrão se refere ao rendimento bruto, e não líquido, não havendo, no caso, afastamento em mais do que 50% daquele rendimento, pelo que não pode a Administração aplicar métodos indirectos nem aceder livremente às contas bancárias.

A sentença, considerando não estarem reunidos os pressupostos para que à Administração fosse autorizado o acesso directo à informação bancária atinente aos então recorrentes, uma vez que o «rendimento declarado» a que alude o nº 1 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária se refere a rendimento bruto e não àquele a que se chega após as deduções específicas, houve por «prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas» e julgou procedente o recurso, «revogando-se a decisão recorrida».

Ora, o despacho do agora recorrente contenciosamente recorrido apoiara-se, precisamente, em interpretação contrária daquelas expressões da lei, que considerara referidas a rendimentos líquidos e não brutos, ao invés do entendimento acolhido pela sentença aqui em discussão.

Daí que, quando, agora, o recorrente pede a este Tribunal que rejeite a interpretação feita pela sentença e adopte a sua, no concernente aos mesmos dizeres da lei, esteja a criticar a sentença, apontando as razões por que merece ser revogada.

Assim, não têm razão os recorridos, quando pretendem que «o agora recorrente não rebateu, nem sequer ao de leve, um dos argumentos da Sentença (o Fisco não fez prova concreta dos pressupostos da derrogação do sigilo bancário e dos métodos indirectos)».

Na verdade, se este Tribunal acolher o entendimento acarinhado pelo recorrente, a sentença não pode manter-se — e tal é o objectivo do recurso jurisdicional.

Acresce que, ainda que fosse como defendem os recorridos e estivessem por rebater os argumentos da sentença, não ocorreria a deserção do recurso, que é sanção só cominada para a falta de alegações, mas que não atinge a improcedência das razões nelas vertidas, a qual apenas dá lugar ao não provimento do recurso.

3.2. Questão conexas com a que aqui nos é proposta motivou outro processo, em cujo recurso jurisdicional, a que coube o nº 432/06, e no qual serviu de relator o mesmo do presente, foi hoje mesmo proferido acórdão.

É o texto dele que aqui, no essencial, se repete:

A divergência do recorrente com a decisão judicial impugnada reside, apenas, num único ponto: enquanto que na sentença se decidiu que as

referências dos artigos 87º alínea d) e 89º-A nºs. 1 e 3 da Lei Geral Tributária (LGT) a «rendimentos» e «rendimentos declarados» respeitam a rendimentos ilíquidos, o recorrente pretende que se trata, antes, dos rendimentos a que se chega após subtracção, àqueles rendimentos, das deduções específicas.

O artigo 75º, nº 2, alínea d) da LGT faz cessar a presunção de que são verdadeiras e de boa fé «as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei» quando «os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A».

O artigo 63º-B nº 2 alínea b) da LGT admite o levantamento do sigilo bancário «quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A» (é a reprodução quase textual dos dizeres da alínea d) do nº 2 do artigo 75º da LGT).

O artigo 89º-A estabelece que «há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no nº 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela».

Já em outras circunstâncias em que também admite o recurso a métodos indirectos a lei não faz qualquer referência à declaração do contribuinte, nem aos rendimentos declarados. É o caso da alínea d) do nº 2 do artigo 75º, reproduzida na alínea c) do artigo 87º. Aqui, o que importa é a «matéria tributável do sujeito passivo», ou seja, o momento a atender é posterior, pois ao rendimento ilíquido declarado subtraíram-se já as deduções específicas e efectuaram-se os abatimentos previstos na lei.

Tudo visto, a interpretação literal e sistemática das normas aponta no sentido de que a lei, quando fala de «declarações dos contribuintes», se está a referir a isso mesmo, ou seja, às declarações por eles apresentadas à Administração Tributária, nos termos da lei; e, quando usa as expressões «declare rendimentos» e «rendimentos declarados», alude, também, a essa mesma realidade, isto é, aos rendimentos que em tais declarações constam como tendo sido auferidos pelo declarante.

De resto, o artigo 75º da LGT ocupa-se, precisamente, do valor atribuído àquilo que os contribuintes declaram ao Fisco como tendo sido os rendimentos auferidos no período abrangido pela declaração. Em regra, a declaração goza da presunção de veracidade, em consequência do que a matéria colectável há-de ser apurada em conformidade com o declarado. Mas, em certos casos, dos quais agora nos interessa o de serem declarados rendimentos muito abaixo da capacidade aquisitiva revelada, a presunção deixa de valer, e a matéria colectável pode ser apurada através de métodos indirectos. Ou seja, os rendimentos declarados não são atendidos.

Assim, quando, no artigo 75º nº 1 da LGT se fala das declarações dos contribuintes» para, na alínea c) do nº 2 e no artigo 63º-B nº 2 alínea b), se referirem os «rendimentos declarados», parece claro a que realidades se refere o legislador: trata-se daquilo que os contribuintes devem indicar e indicam à Administração, nos precisos termos em que

a tal estão obrigados, como tendo sido os rendimentos obtidos durante o período temporal a que se reporta a declaração.

E o mesmo se passa com o artigo 89º-A da LGT. O seu número um aponta duas hipóteses:

1ª — a de faltar a declaração de rendimentos;

2ª — a de haver declaração mas os rendimentos declarados não suportarem as aquisições efectuadas em bens dispendiosos que o legislador trata como «manifestações de fortuna».

Em ambos os casos, a realidade referida é a mesma, qual seja, a declaração apresentada pelo contribuinte, ou por ele omitida. E os rendimentos são os que em tal declaração são indicados.

E, como os contribuintes declaram os seus rendimentos ilíquidos, esses são os rendimentos a que aludem as transcritas normas.

Uma coisa é o rendimento tal qual é declarado, outra o atingível através de operações aritméticas efectuadas a partir desse rendimento e de outras indicações também fornecidas pelo contribuinte — mas diferentes do «rendimento declarado» que, repete-se, é o bruto.

Como, aliás, resulta das disposições do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: depois de definir, nos seus artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 8º e 9º quais os rendimentos sobre que incide o imposto — e trata-se de rendimentos ilíquidos —, o Código consagra, no artigo 57º, a obrigação de declarar tais rendimentos, assim como «outros elementos informativos relevantes». Designadamente, os que servirão para apurar os rendimentos líquidos.

Se outra fosse a intenção do legislador, dispunha de várias maneiras adequadas para a expressar: rendimento líquido, rendimento declarado depois de abatidas as deduções específicas. Tanto assim que, como se viu, nas apontadas alíneas c) do nº2 do artigo 750 e c) do artigo 87º, se desprende das expressões sob análise para se reportar à matéria tributável.

Ao optar pelas expressões apontadas, privilegiando, sempre o elemento declarativo, o legislador, que deve presumir-se ter-se exprimido em termos apropriados, refere-se aos rendimentos manifestados pelos contribuintes, ou seja, ao seu rendimento ilíquido.

3.2. Só assim não seria se dispuséssemos de elementos, além do literal e do sistemático, que nos conduzissem a outro resultado interpretativo.

O recorrente apoia-se, para chegar a resultado diferente, na intenção que atribui ao legislador.

Diga-se, antes de mais, que pouco importa, para bem interpretar a lei, a intenção do legislador, se ele a não exprimiu em termos bastantes. Interessa, sobretudo, a intenção expressa do legislador, ou seja, aquela que ele plasmou no texto da lei.

Ora, o argumento que pode retirar-se da capacidade contributiva — as deduções específicas correspondem a gastos necessariamente efectuados, por isso não constituindo rendimento disponível — não tem aqui o valor que o recorrente parece atribuir-lhe. É que do que aqui se trata não é da capacidade contributiva, mas da capacidade aquisitiva. E uma e outra não se confundem. Basta pensar que as deduções específicas correspondem já a gastos efectuados pelo contribuinte (efectiva ou presuntivamente) para obter os rendimentos. São, nesta perspectiva, reveladores de capacidade aquisitiva; mas, sem os subtrair ao rendimento ilíquido, não se alcança a capacidade contributiva. E isso porque a capacidade contributiva respeita

ao que sobra do rendimento depois de realizadas despesas indispensáveis à obtenção do rendimento e à satisfação das exigências de um nível de vida condigno (em relação com a manutenção de uma dada capacidade aquisitiva); por outras palavras, a capacidade contributiva pressupõe que, antes, já se deduziram alguns gastos ao rendimento bruto; a capacidade aquisitiva, diferentemente, corresponde à soma do que é gasto no âmbito das deduções específicas com o rendimento líquido sobranante. Sem esquecer que só tendencialmente as deduções específicas respeitam a despesas efectivamente incorridas.

A etiologia da norma não aponta em sentido oposto ao que vimos definindo. Certamente, a lei quer que o sigilo bancário possa ser levantado (e a matéria tributável atingida por métodos indirectos) quando o rendimento declarado não suporte as manifestações de fortuna traduzidas na aquisição de bens de determinadas espécies e de elevado valor. Mas a questão é a de saber qual o padrão de rendimentos que o legislador manda tomar para aferir essa desproporcionalidade: se ele parte do rendimento declarado, se desse rendimento após operações de subtracção. O padrão é expresso numa relação percentual entre a capacidade aquisitiva revelada pelas compras de bens de elevado valor a que o legislador entende patenteadoras de fortuna e o rendimento declarado. Mas, ao contrário do que defende o recorrente, não resulta qualquer subversão do sistema na escolha dos rendimentos ilíquidos em detrimento dos líquidos, ou na inversa — do mesmo modo que o sistema não sairia subvertido se outras fossem as percentagens eleitas pelo legislador.

Como se viu, a exegese vai no sentido de considerarmos os rendimentos tais quais o contribuinte os deve declarar, ou seja, ilíquidos; e não vislumbramos razão para adoptar, perante outros elementos disponíveis, uma interpretação diversa que, seguramente, não encontraria, na letra da lei, melhor expressão.

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 do recorrente, com 1/8 (um oitavo) de procuradoria.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Reclamação. Processo urgente. Artigo 278.º do CPPT. Recurso jurisdicional. Alegações. Artigo 283.º do CPPT. Despacho de mero expediente.

Sumário:

I — A reclamação referida no artigo 278.º do CPPT segue as regras dos processos urgentes.

- II — *Nos termos do artigo 283.º do CPPT, nos recursos destes processos as alegações são apresentadas com o requerimento de interposição de recurso.*
- III — *Tendo o recorrente apresentado apenas o requerimento, sem as alegações, o despacho do juiz que manda que os autos aguardem o decurso do prazo para apresentação de alegações, é um despacho de mero expediente, que não tem que ser notificado às partes.*

Processo n.º 593/06-30.

Recorrentes: Luís Miguel Frota Batista Ferreira Mateus e outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. LUÍS MIGUEL FROTA BAPTISTA FERREIRA MATEUS, ANA MAFALDA FROTA BAPTISTA FERREIRA MATEUS e JOÃO DUARTE FROTA BAPTISTA FERREIRA MATEUS, identificados nos autos, reclamaram, junto do TAF de Sintra, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras, nos termos do qual foi determinado que os reclamantes, arrendatários do imóvel sito na Rua Quinta das Palmeiras, 62, Oeiras, vendido nos autos de execução, procedessem à entrega do mesmo à sociedade adquirente, sob a cominação de serem despejados.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, por sentença de 7 de Março de 2006, julgou a reclamação improcedente.

Inconformados, os reclamantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal.

Entretanto, por despacho de 30/3/2006, o Mm. Juiz julgou deserto recurso, uma vez que “não foi apresentada a motivação do recurso”.

Os recorrentes pediram a anulação do processado, a partir da omissão da notificação do despacho do Mm. Juiz que determinou que os autos aguardassem o decurso do prazo para apresentação das alegações.

Por despacho de 12/4/2006, o Mm. Juiz indeferiu a requerida anulação do processado.

Deste despacho interpuseram os reclamantes recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os ora agravantes a 17-03-2006 apresentaram em juízo, requerimento de interposição de recurso para o STA, manifestando a sua vontade de recorrer.

2. Subsumiram a tramitação processual de recurso ao disposto no artigo 280º do CPPT razão pela qual, não foram apresentadas em 17-03-2006 as respectivas alegações.

3. A 21-03-2006 foi a tramitação processual do recurso submetida ao disposto no artigo 283º do CPPT, tendo sido determinado que os autos aguardassem o decurso do prazo para alegações.

4. Desse despacho não foram notificados os ora Agravantes, pelo que não alegaram e o recurso foi julgado deserto.

5. O douto despacho de fls. 55 não é um despacho de mero expediente segundo a provisão do n. 4 do artigo 156º, porquanto não se destinou simplesmente a prover ao normal andamento do processo.

6. Pelo contrário, a sua prolação definiu os termos do recurso que, ao abrigo do disposto no artigo 283º do CPPT implicaria a apresentação simultânea de alegações e,

7. Atenta a data em que o despacho de fls. 55 foi proferido a sua notificação possibilitava aos ora Recorrentes, a apresentação atempada da respectiva motivação.

8. A Lei impõe a notificação dos despachos às partes sempre que dos mesmos resultem a definição de direitos e deveres processuais para as mesmas.

9. A omissão de notificação aos agravantes do despacho de fls. 55, porque formalidade prescrita pela Lei que influi na decisão da causa, produz nulidade de todo o processado posterior à omissão.

O douto despacho recorrido violou assim o disposto nos artigos 201º n. 1 e 2 do CºPC.

Não houve contra-alegações.

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

Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

2. É a seguinte a matéria de facto necessária para a decisão da causa:

2.1. Em 7 de Março de 2006, o Mm. Juiz proferiu sentença julgando improcedente a reclamação.

2.2. Em 20 de Março de 2006, os reclamantes apresentaram recurso da sentença.

2.3. Em 21 de Março de 2006, a Secretaria abriu conclusão ao Mm. Juiz.

2.4. Na data referida em 2.3., o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho: “Aguardem os autos o decurso do prazo para apresentação de alegações. (cfr. art. 283º do CPPT).”

2.5. Em 30 de Março de 2006, o Mm. Juiz proferiu um despacho, no qual decidiu nomeadamente o seguinte:

“Os Reclamantes foram notificados da sentença proferida nos presentes autos, através de carta registada, expedida em 8 de Março de 2006.

“Através do requerimento de fls. 54, expedido a coberto de registo postal datado de 17 de Março de 2006, vieram interpor recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, não juntando as respectivas alegações.

“Por despacho datado de 21 de Março de 2006, foi determinado que os autos aguardassem o decurso do prazo para apresentação das alegações de recurso, nos termos do artigo 283º do CPPT.

“Nos termos do que dispõe a citada norma, “Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as respectivas alegações no prazo de 10 dias”.

“Decorrido tal prazo, verifica-se que não foi apresentada a motivação do recurso, pelo que julga este tribunal deserto o recurso”.

2.6. Notificados deste despacho, os recorrentes, vieram, ao abrigo do art. 669º

do CPC, onde, fazendo referência ao despacho referido em 2.4., pediram a anulação do processado subsequente a tal despacho, com o pretexto de que tal despacho não lhes fora notificado.

2.7. Na sequência, o Mm. Juiz a quo proferiu o despacho sob recurso.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito:

Estamos patentemente perante um processo urgente.

Foi assim que foi tramitado.

E bem. Já que, nos termos do n. 5 do art. 278º, “a reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes”.

Ora, dispõe o art. 283º do CPPT que “os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias”.

Já vimos que o recorrente não o fez nesse prazo.

Mas entende que o despacho referido em 2.4. do probatório lhe deveria obrigatoriamente ser notificado, sendo que essa não notificação constitui omissão de formalidade prescrita por lei, com violação do disposto no art. 201º do CPC.

Mas não tem qualquer razão.

Na verdade, a lei é peremptória (o recurso é apresentado com as alegações no prazo de 10 dias - art. 283º do CPPT).

E os recorrentes não podem ignorar a lei (o desconhecimento da lei sibi imputet).

O despacho em causa é um despacho meramente ordenador, destinado unicamente à secretaria, que se destina “a prover ao regular andamento do processo”, e “sem interferir no conflito de interesses entre as partes”. Ou seja, estamos patentemente perante um despacho de mero expediente, a que alude o art. 156º, n. 4, do CPC).

O Juiz não tem que alertar as partes para o cumprimento dos prazos processuais.

Não é ao juiz que incumbe avisar as partes para a necessidade de cumprirem a lei.

As partes não podem desconhecer a lei.

Aliás, bastava que por qualquer motivo o Mm. Juiz não pudesse proferir o despacho referido para nem sequer o problema se pôr, sendo aí inevitável - por certo até para os recorrentes - a deserção do recurso. E nesse caso nunca se poderia falar na omissão de uma notificação.

E dizemos isto apenas para reforçar o entendimento que se deve ter do despacho em causa.

A pretensão dos recorrentes não pode obter acolhimento.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 28 de Junho de 2006.

Assunto:

Sigilo bancário. Derrogação. Artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Sumário:

A derrogação do sigilo bancário, nos termos do disposto no artigo 63.º-B, n.º 2, alínea c), da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, só é possível quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária.

Processo n.º 618/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Ana de Jesus Fava e Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente o recurso que Ana de Jesus Fava, melhor identificado nos autos, interpôs do despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso directo da administração tributária a todos os documentos e contas bancárias de que é titular, dela veio interpor o presente recurso jurisdicional, formulando as seguintes conclusões:

I – Atenta a forma como se encontra redigida a al. c) do n.º 2 do artº 63ºB da LGT as duas situações aí previstas não exigem a sua verificação cumulativa para que possa ser derogado o sigilo bancário, podendo este ser quebrado em qualquer um dos casos previstos – no caso de existirem indícios de crime em matéria tributária ou então no caso de existirem factos concretamente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

II – A intenção do legislador foi consagrar tal interpretação – e ela tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – dado que, tendo verificado a existência de jurisprudência em sentido diverso (nomeadamente o Ac. do STA, de 13/10/04- Proc. 950/04) veio a alterar a redacção do preceito através da Lei 55-B/2004 de 31/12, de modo a tornar perfeitamente inequívoca a não cumulação das situações previstas.

III – Dado que existem nos autos factos concretos indiciadores da falta de veracidade do declarado – os quais foram alegados pela administração tributária como claramente resulta da matéria de facto provada – constitui tal situação pressuposto suficiente para a derrogação do sigilo bancário ordenada pela administração tributária, nos termos previstos pelo artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT.

IV – Violou assim a sentença recorrida o disposto na referida norma – artº 63ºB nº 2 al. c) da LGT na redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 28/12.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 190 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que o recurso deve ser julgado improcedente.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

Não foram colhidos vistos, atento o carácter urgente do processo.

2 – No que diz respeito à matéria de facto e uma vez que a mesma não vem posta em causa no presente recurso, remete-se para a fixada na sentença recorrida (cfr. artºs 713º, nº 6 e 726º do CPC).

3 – O objecto do presente recurso consiste na interpretação que deve ser dada ao artº 63º-B, nº 2, al. c) da LGT, na redacção da Lei nº 30-G/00 de 29/12.

Sobre esta questão se pronunciou já esta Secção do STA no acórdão de 13/10/04, rec. nº 950/04 que, não merecendo qualquer censura na sua fundamentação, vamos aqui seguir de perto.

Dispõe o preceito legal que “a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta... quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de utilização de facturas falsas, e, em geral, nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

O Magistrado recorrente, em defesa da sua tese, socorre-se, essencialmente, da interpretação literal da referida norma, que a parece favorecer, muito embora não pareça ser definitivamente determinante, como se verá.

“Na verdade a primeira parte do preceito referido é separada da segunda por uma vírgula sequente à expressão “facturas falsas”, separando a matéria criminal das restantes situações, o que levaria literalmente a considerar aquela segunda parte como independente da primeira: a derrogação do sigilo bancário teria, assim, lugar a) quando existissem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, exemplificando-se, então, através do advérbio “designadamente”, com a utilização de facturas falsas, e b) ainda noutras situações gravemente indiciadoras da falta de veracidade do declarado embora estas não constituíssem crime.

Todavia, mesmo no aspecto de respectiva literalidade, há uma outra explicação para o dito sinal ortográfico, igualmente correcta deste ponto de vista, que é a de utilizar entre vírgulas uma expressão complementar circunstancial, ou seja, “designadamente nos casos de utilização de facturas falsas”.

Como é sabido, a vírgula utiliza-se antes da conjunção copulativa “e” para separar os elementos coordenados da frase pelo que supressão da dita vírgula faria incluir a parte final do preceito, tal como a “utilização de facturas falsas”, na mera exemplificação do “crime doloso em matéria tributária”.

O preceito ler-se-ia então, do modo que segue: a derrogação do sigilo bancário é permitida “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária” designadamente nos casos de utilização de facturas falsas e, em geral, nas demais situações ali previstas.

Teria, pois, sempre de estar em causa um “crime doloso em matéria tributária” – expressão subordinante ou dominante -, exemplificando-se depois – designadamente – com “os casos de utilização de facturas falsas” e, em geral, nas demais situações de existência de graves indícios da falta de veracidade do declarado.

Tal derrogação necessitaria sempre, pois, da verificação da existência de graves indícios da prática de crime doloso – isto no que se refere, como é óbvio, à dita al. c).

Ou seja: não pode ser a mera existência de uma vírgula a ditar, em definitivo, a hermenêutica decisiva do preceito.

Tanto mais que, no ponto, de outras imprecisões sofre a sua redacção.

Na verdade, não se conhecem, em matéria tributária, crimes que não sejam dolosos, i. e., cometidos por negligência, ao contrário do que sucede com as contra-ordenações – cfr. arts. 87º e segts. e 108º e segts. do RGT.

E a expressão “crime” é suficientemente incisiva, no seu significado, para se não ter por equivalente a “infracção” dolosa que abrangeria as contra-ordenações.

Ao utilizar esta expressão a lei quis e bem excluir o ilícito contra-ordenacional.

Tese que, aliás, está de acordo com a ratio, mesmo constitucional, do preceito.

Sendo a derrogação do sigilo bancário, ela própria uma restrição a um direito fundamental – art. 26º, nº 1 da CRP – justificada, como se disse, e nomeadamente, por outro direito fundamental – o de pagar impostos (cfr. Casalta Nabais, cit., sobretudo págs. 183 e segts. – se efectuada administrativamente, como é o caso, constitui uma excepção face à derrogação judicial, só muito excepcionalmente devendo ser aplicada, caso o recurso aos tribunais não seja viável ou praticável em termos aceitáveis, dado até o seu “carácter preventivo e pedagógico”.

Sendo, ainda de acentuar, a sua subordinação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso pelo que as respectivas restrições terão de ser necessárias, adequadas e proporcionais, devendo ter-se por excluída em matéria do mero ilícito de contra-ordenação social, alheio, por princípio, a qualquer conteúdo eticamente censurável.

Cfr. Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, págs. 19 e segts..

Aliás, a tese da Fazenda Pública (leia-se Ministério Público) tornaria inútil o preceituado nas als. a) e b) do dito nº 2, por estarem então abrangidos na al. c) pois em todos os casos se verifica a “falta de veracidade do declarado”: avaliação indirecta, rendimento declarado que não possa razoavelmente permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo.

... a interpretação que a A.F. faz daquele dispositivo legal dispensaria o recurso às outras alíneas em praticamente todas as situações. A fórmula da parte final da alínea c) não seria residual mas abrangente e as demais alíneas não seriam restritivas nem exemplificativas.

O sigilo bancário deixaria de ter expressão perante a A.F.; deixaria de ser a regra e passaria a verdadeira excepção.

Não faria sentido que o legislador tivesse sido particularmente escrupuloso na descrição de situações concretas em que seria excepcionalmente admitida a derrogação do sigilo bancário e deixasse, no meio delas, uma cláusula que a permitisse em todas as demais... em que houvesse indícios de falta de veracidade do declarado. Não faria sentido, designadamente, que o legislador tivesse o cuidado de restringir a derrogação do sigilo bancário aos casos em que estão verificados os pressupostos da avaliação indirecta (na alínea a) para depois a estender à avaliação directa (alínea c).

É, assim, de concluir que a derrogação do sigilo bancário, nos termos da al. c) do nº 2 do art.63º-B da LGT, por acto da Administração Fiscal, só pode ter lugar “quando existam indícios da prática de crime doloso em matéria tributária”, designadamente nos “casos de utilização

de facturas falsas” e, em geral, nas “situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado”.

Como referem Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, LGT Anotada, 2ª edição, em adenda, “...será de restringir o campo de aplicação desta norma aos casos de crime doloso em matéria tributária que possa estar relacionados com a quantificação da matéria colectável.

A parte final desta al. c) ... não pode ser interpretada como permitindo tal acesso também em casos em que existam indícios de crime em matéria não tributária, doloso ou não, ou de contra-ordenação tributária, dolosa ou não, com o fundamento na existência daqueles graves indícios de falta de correspondência entre o declarado e a realidade da matéria colectável do contribuinte, pois esta parte final da al. c) está conexas com a inicial referência a “crime doloso em matéria tributária”, como mostra o advérbio “designadamente”.

Cfr., no mesmo sentido, Casalta Nabais, Fiscalidade, nº 10, pág. 22.”.

No mesmo sentido, podem ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 18/1/06, in rec. nº 2/06; de 19/4/06, in recs. nºs 276/06 e 279/06; de 26/4/06, in recs. nºs 323/06 e 325/06 e de 17/5/06, in rec. nº 420/06.

4 – Por último, sempre acrescentaremos que não colhe o argumento que o Magistrado recorrente pretende retirar da nova redacção que foi dada ao preceito em apreciação pela Lei nº 55-B/04 de 31/12.

Na verdade, se o legislador sentiu a necessidade de individualizar cada uma das duas situações possíveis de derrogação do sigilo bancário (al. a) quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária e al. b) quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado) isso só pode ser, agora, interpretado no sentido de que o pensamento legislativo anterior apontava para a exigência cumulativa das duas referidas situações.

Por outro lado, “há muito que estão em crise as teorias subjectivistas da interpretação jurídica encabeçadas por Heck: o intérprete deve procurar a vontade historicamente real do legislador – mens legislatoris; ponto é que essa vontade encontre no texto legislativo um mínimo suficiente de expressão.

Os critérios de interpretação da lei são, hoje, outros, com recurso aos diversos e respectivos elementos, como acima se deixou referido – cfr. Baptista Machado, obra citada.

E como se crê ter demonstrado, eles conduzem à hermenêutica já exposta.

Depois, o recorrente nem sequer perspectiva as várias e novas questões que a alteração veio trazer à interpretação daquele artigo 63.º-B – e que, porventura – estudo que fica para melhor oportunidade pois que ela não é aplicável aos autos – comprometeria irremediavelmente os seus propósitos.

O que a doutrina já acentuou.

Cfr. Fiscalidade, nº 21, pp. 124/125” (citado Acórdão de 19/4/06, in rec. nº 279/06).

Assim, no caso dos autos, não tendo o Director-Geral dos Impostos logrado demonstrar os pressupostos de facto que lhe permitiam decidir pela derrogação do sigilo bancário, designadamente a prática pelo

recorrido de crime doloso em matéria tributária, a sentença recorrida não merece censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 28 de Junho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.



APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro.

Preço deste número (IVA incluído 5%) € 27,40
