

---

## **APÊNDICE**

### **SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)

Decisões em contencioso tributário geral  
durante o 3.<sup>o</sup> trimestre de 2006

---

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Acção administrativa especial. Artigo 69.º do CIRC. Formação de acto tácito de deferimento. Conceitos indeterminados. Margem de livre apreciação.*

**Sumário:**

- I — *A transmissibilidade dos prejuízos fiscais, prevista no artigo 69.º do CIRC, é um benefício fiscal que carece de reconhecimento e, como tal, está sujeita ao disposto no artigo 11.º-A, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*
- II — *A formação do acto tácito está dependente do preenchimento dos requisitos de deferimento tácito da pretensão: se estes não estiverem reunidos, não pode haver formação do acto tácito.*
- III — *«Razões económicas válidas» e «inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto.*
- IV — *No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve «razões económicas válidas» ou se a fusão «se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração.*
- V — *Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal.*

Processo n.º 142/06-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: Companhia Portuguesa de Seguros de Saúde.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Ministério das Finanças, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul que julgou procedente a acção administrativa especial proposta pela Companhia Portuguesa de Seguros de Saúde, S.A., assim anulando o despacho da mesma autoridade, de 8 de Abril de 2004, que lhe indeferiu pedido de dedução de prejuízos fiscais, nos termos do artigo 69.º do

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) mais declarando “válido e legal o referido acto tácito de deferimento” (da apontada dedução).

Fundamentou-se a decisão em que, tendo-se formado este, o posterior acto expresso de sentido contrário é ilegal por erro nos seus pressupostos, sendo de anular e de declarar legal e válido o anterior acto de deferimento tácito; na verdade, a norma do artigo 69.º do CIRC impõe como requisito para o deferimento da transmissão dos prejuízos fiscais, no caso da entrada de activos, que a operação seja realizada por razões económicas válidas, como é o caso, não se mostrando que as respectivas operações pretendessem apenas obter um benefício puramente fiscal, como a compensação horizontal das perdas ou mera obtenção de vantagens fiscais.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

A) Da interpretação conjugada do n.º 3 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária e do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais resulta que não se formou acto tácito de deferimento;

B) Na situação em causa não se verificam os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas para a concessão de autorização de dedução de prejuízos fiscais por:

- a AA não ter demonstrado que a operação de fusão se realizou por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, com efeitos na estrutura produtiva, resultando de todo o processo o inverso;

- existirem indícios de a operação de fusão ter sido realizada com fins fiscais;

C) O douto acórdão recorrido padece, assim, de erro na apreciação na matéria de facto e é ilegal por violação dos preceitos antes referidos, pelo que não merece ser confirmada.

Termos em que com o douto suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogado o acórdão recorrido.

Por sua vez, concluiu a autora:

Do exposto conclui a Autora não procederem os argumentos apresentados nas alegações de recurso apresentadas pela entidade recorrida, na medida em que, conforme mais uma vez se demonstrou:

- O requerimento apresentado em 3 de Fevereiro de 2003 fora já objecto de deferimento tácito à data em que foi notificado do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 4 de Abril de 2004, que indeferiu aquele requerimento;

- O deferimento tácito traduziu um acto administrativo válido, por se verificarem no caso concreto as razões de que o artigo 69.º do Código do IRC faz depender a autorização da transmissão dos prejuízos fiscais em caso de fusão de sociedades, pelo que não pode tal acto ser revogado, nos termos dos artigos 140.º e 141.º do Código do Procedimento Administrativo.

*Nestes termos, e nos demais de direito, deverá ser mantida a decisão do tribunal a quo, com as demais consequências legais.*

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

Em sede factual, vem apurado que:

Com relevo para a apreciação do mérito da acção, pelos documentos e processo administrativo juntos e articulação das partes, encontra-se provada a seguinte factualidade:

1.- Por requerimento entrado em 04.02.2003 na Direcção Geral dos Impostos e dirigido à Exma. Ministra das Finanças a ora autora veio

peticionar lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados até 08.01.2003, no valor de €4.138.113,05, pela Império Adeslas - Companhia de Seguros de Saúde, SA, aos seus lucros tributáveis, até à data em que se operou e ainda não utilizados - cfr. fls. 114 e ss do processo instrutor;

2.- No âmbito deste procedimento, em 3 de Outubro de 2003, a Impugnante foi notificada do ofício n.º 32724, de 1 de Outubro de 2003, da Direcção de Serviços do IRC, mediante o qual lhe foi solicitada informação sobre “a possível existência de dívidas à Segurança Social, por falta de pagamento de impostos, bem como o respectivo montante, que não [tivessem] sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição ou prestado garantia idónea”, sendo o pedido justificado pela necessidade de “dar cumprimento” ao disposto no artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, cfr. fls. 99 do mesmo processo instrutor e doc. de fls 41 destes autos, que a ora autora juntou como doc. 2;

3.- Em 10 de Outubro de 2003, a Impugnante entregou, junto da Direcção de Serviços do IRC, uma declaração autenticada emitida pela Segurança Social, confirmando a regularidade da sua situação contributiva perante aquela entidade - conforme fls. 93 e 94 e cópia anexada a estes autos como Documento n.º 3.

4.- Na informação n.º 83/2004, uma técnica economista emitiu parecer sobre tal pedido, tendo proposto a não concessão de autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, nos termos do disposto no art.º 69.º do CIRC,...por de acordo com os elementos fornecidos, não se afigurar evidente que a operação se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva... concluindo, assim, que “não se [pode] considerar que a operação foi realizada por motivos económicos válidos com efeitos positivos na estrutura produtiva” (cfr. “Projecto de decisão” constante de fls. 23 a 36 do p.a. e fls. 46 a 48 destes autos).

5.- Parecer em que o Sr. Director de Serviços, o Sr. Subdirector-Geral do IR e o Exmo. Director-Geral apuseram despachos de Concorde, em 30.01.04, 04.02.04 e 12.02.04, respectivamente - cfr. mesmo processo;

6.- Esse projecto de decisão foi notificado à A. através do ofício n.º 005533, de 18.02.04, cuja cópia se junta a fls. 46, para exercer o seu “direito de audição” nos termos do art.º 60.º, n.º 1, al. b) da LGT.

7.- No exercício de tal direito, a ora A. apresentou em 11.03.2004 e a fls. 37 e ss do p.i. o requerimento que se encontra a fls. 49 e ss destes autos e não aceitando a validade da proposta de decisão relativamente aos prejuízos fiscais gerados pela sociedade absorvida no período anterior à aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (2000, na opinião da Impugnante; 2000 e 2001, na opinião da Administração Tributária), e concluindo, que, em qualquer hipótese, o pedido apresentado fora já tacitamente deferido.

8.- Por aquela mesma técnica economista foi emitido uma informação final em 23.03.04, tendo proposto, de novo, o indeferimento da dedução dos prejuízos, assente nos seguintes fundamentos:

#### B1)- QUESTÃO RELATIVA AO DEFERIMENTO TÁCITO

10. Muito embora, no caso concreto, os Serviços só tenham solicitado à requerente a informação sobre a possível existência de dívidas junto da Segurança Social, em Outubro de 2003 (de acordo com as razões já referi-

das anteriormente), na verdade, de acordo com o disposto no artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aditado pelo DL 229/2002, de 31 de Outubro, a concessão deste benefício fiscal está dependente do conhecimento das obrigações no domínio tributário e, no caso concreto, o cumprimento das obrigações perante a Segurança Social só foram conhecidas a 10 de Outubro de 2003.

Os Serviços têm entendido que, tratando-se de um requisito necessário para efeitos da concessão de autorização do regime de transmissibilidade de prejuízos, o prazo do deferimento tácito só deverá começar a contar quando o processo contém, para além dos elementos constantes da Circular n.º6/2002, a informação da Segurança Social relativa à possível existência de dívidas.

11. Assim, a manter-se este entendimento, deve ser aplicado o prazo do deferimento tácito de seis meses, previsto no n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, a contar da data de 10 de Outubro de 2003, pelo que se a decisão não for proferida até 10 de Abril de 2004, ocorre o deferimento tácito.

12. De qualquer modo, ainda que se considere que já ocorreu o deferimento tácito, refira-se que o mesmo consubstancia um acto administrativo, sendo, como qualquer outro acto administrativo, susceptível de ser revogado verificados os respectivos pressupostos. Desde logo, saliente-se que “a formação do acto tácito tem unicamente a ver com o preenchimento dos requisitos de deferimento tácito da pretensão e não com a legalidade do seu ficcionado conteúdo dispositivo” (como se afirma no Ac. do STA de 9.7.1996, Rec. 40 221). Assim, pois, um deferimento tácito é perfeitamente susceptível de ser objecto de revogação por ilegalidade. Necessário é apenas que essa possibilidade seja analisada no âmbito do regime da revogação dos actos administrativos, o que justamente deve ser efectuado considerando que se o órgão competente pretender indeferir a pretensão formulada, depois de formado o deferimento tácito, consubstancia-se um acto que constitui uma revogação de um acto constitutivo anterior, pelo que essa revogação só pode ocorrer com fundamento em ilegalidade e dentro do prazo de um ano previsto na lei para o efeito. (Parecer n.º 32/2002, de 17 de Maio de 2002, do CEF)- (v.d. artigo 141.º do Código do Procedimento Administrativo).

Deste modo, ainda que se considere que já ocorreu o deferimento tácito, julgamos que é possível proceder à respectiva revogação dentro do prazo legal e com fundamento em ilegalidade que, na situação em causa, se prende com a não verificação dos pressupostos, quais sejam, as razões económicas válidas e a inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

#### B2) QUESTÃO RELATIVA À DEMONSTRAÇÃO DAS RAZÕES ECONÓMICAS VÁLIDAS SUBJACENTES À OPERAÇÃO

13. No tocante ao argumento invocado pela recorrente segundo o qual a lei não exige a apresentação de qualquer estudo demonstrativo das vantagens da fusão, de facto, a lei não define quais os elementos necessários ou convenientes para a apreciação destes pedidos. A lei apenas refere que a concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, devendo ser fornecidos para esse efeito todos os elementos necessários ou convenientes ao perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos jurídicos como económicos. Todavia, veio a Circular n.º6/2002, de 2 de

Abril, enumerar os elementos que deverão acompanhar os pedidos de transmissibilidade de prejuízos, podendo os Serviços, sempre que for necessário solicitar informações adicionais.

Dos elementos enumerados fazem parte o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão, pelo que, nestas circunstâncias, esta peça é necessária na apreciação destes pedidos de transmissibilidade de prejuízos.

De qualquer modo, independentemente do cumprimento ou não dos requisitos de natureza formal, o que a lei exige é que sejam demonstradas -ónus que impende sobre a requerente - as vantagens económicas da operação o que, no caso presente, não foi, manifestamente, efectuado.

14. No tocante à forma de demonstração das razões económicas e da estratégia subjacentes à operação, embora a Lei não defina a forma de demonstração, entende-se que consubstanciando o regime de reporte numa medida de afastamento excepcional do regime geral de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis, consagrado no artigo 47º do Código do IRC, o legislador subordina a concessão do benefício à demonstração de determinados pressupostos, como sejam o de a operação subjacente ser realizada por motivos económicos válidos, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

15. De acordo com os elementos fornecidos constata-se que a seguradora Império Adeslas praticamente não desenvolveu qualquer actividade no ramo de seguros desde o ano em que foi constituída até ao exercício em que ocorreu a sua integração com a Companhia Portuguesa de Seguros de Saúde, SA, conforme se confirma pelos relatórios de gestão apresentados, transcrevendo-se as principais conclusões:

- A Império Adeslas foi constituída em 21 de Junho de 1999, para explorar os ramos de seguros de acidentes, doença e assistência;
- Durante o ano de 1999 foram aprofundados os estudos com vista à oferta de novos produtos, não se tendo concretizado o início da actividade da nova empresa em virtude de não ter sido possível estabelecer as condições para o desenvolvimento do negócio nas novas bases, não se tendo registado qualquer actividade no domínio dos seguros, limitando-se a empresa a cumprir o conjunto de obrigações legais da sociedade;
- Durante o ano de 2000 procedeu-se a integração das empresas financeiras do grupo José de Mello no grupo Banco Comercial Português e como consequência dessa integração o grupo BCP passou a ser accionista único. A actividade da Império Adeslas acabou por ser bastante reduzida;
- No exercício de 2001, a actividade da seguradora continuou bastante reduzida, prevendo-se para o exercício de 2002 o início dos procedimentos necessários com vista à fusão na Companhia Portuguesa de Seguros.

16. Por outro lado, os próprios balanços e as demonstrações de resultados apresentados também confirmam que a Império Adeslas não chegou a desenvolver praticamente a sua actividade, tendo apenas gerado elevados custos administrativos e de gestão que originaram o volume de

prejuízos que agora se pretende transmitir, exemplificando-se algumas rubricas dessas peças, em euros:

	1999	2000	2001	2002
<i>Devedores</i>	0	9.208	0	316
<i>Proveitos</i>	0	299(1)	298(1)	298(1)
<i>Rend. Investim.</i>	0	0	12.361	37.893
<i>Outros prov.</i>	1.255	0	4.171.390(2)	26
<i>Custos gestão</i>	1.239	1.998.882	641.825	652.761
<i>Cus. Administ.</i>	0	4.305.793	1.435.264	1.459.736

(1) Prémios brutos

(2) Impacto do ajuste efectuado na amortização integral das imobilizações feito no exercício de 2000 - proveito extraordinário

17. Não restam dúvidas que a fusão poderá conduzir a uma redução dos custos de administração e de gestão e, nessa medida, é susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura de custos do grupo conseguida à custa da eliminação de uma estrutura do grupo.

18. De facto, os efeitos positivos da fusão por incorporação que se tornam mais visíveis são sem dúvida a economia de custos mas, não se afigura ser evidente, na perspectiva da sociedade incorporante o interesse económico da Império Adeslas, tendo em conta que esta entidade não desenvolveu praticamente qualquer actividade no ramo de seguros nem adquiriu uma carteira de clientes durante os exercícios em que se manteve activa. O que, de facto, esta entidade vai transmitir para a sociedade incorporante são os elevados prejuízos. (Refira-se que no exercício de 2001 é registado um proveito extraordinário referente aos ajustamentos contabilísticos da Directriz Contabilística nº 25)

19. Por outro lado, apesar de a requerente entender que não é importante o peso dos elementos patrimoniais da sociedade incorporada no valor do património da sociedade incorporante, por entender que a Lei não exige nenhuma regra e tal entendimento traduziria numa discriminação de tratamento entre fusões iguais e outras fusões, não se poderá concordar com este entendimento, isto porque, a proporção do património dá uma ideia dos efeitos da incorporação, na perspectiva da sociedade incorporante. (No caso em concreto, a proporção equivale a 10%)

20. Nestes termos, somos da opinião que não se poderá dar razão à recorrente, devendo ser indeferido o pedido de dedução de prejuízos aos lucros da sociedade incorporante, no tocante aos prejuízos apurados nos exercícios de 2000 e 2001.

À consideração superior.” - cfr. p.i., fls. 8 a 21.

9.- Sobre esta informação foi proferido pelo Exmo Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais o despacho n.º 902/2004-XV, de 08.04.04, de “Concordo.” - cfr. fls. 8 do mesmo processo;

10.- O despacho supra foi notificado à ora autora por ofício datado de 14.04.04 - cfr. fls. 1 mesmo processo;

Vejam, pois:

São duas as questões a resolver: por um lado, verificar se se formou o acto tácito de deferimento; por outro, saber quais os efeitos produzidos pelo acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

QUANTO À FORMAÇÃO DO ACTO TÁCITO:

Nos termos do artigo 69.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), o requerimento dos interessados para que seja concedida autorização para a transmissibilidade dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas (n.º 1), quando acompanhado dos elementos previstos no n.º 2, considera-se tacitamente deferido se a decisão não for proferida no prazo de 6 meses a contar da sua apresentação (n.º 7).

A transmissibilidade dos prejuízos fiscais é um benefício fiscal já que se trata de uma «medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impede» – cfr. artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE).

Como afirma NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, Julho-Setembro de 1990, p. 98, os benefícios fiscais são “medidas impeditivas da tributação-regra” - a regra no IRC é a tributação do lucro das sociedades comerciais – artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do CIRC -, “de carácter excepcional” - i.e. “contrária[s] aos princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade da tributação” – *ibidem*, p. 99 – e da especialização dos exercícios -, “para tutela de interesses extrafiscais relevantes” “superiores ao da tributação-regra” – ou seja, com fundamento em políticas de desenvolvimento económico e social, no caso as vantagens macro-económicas que resultam dos efeitos produzidos pelo benefício fiscal na estrutura empresarial de uma sociedade comercial que deu prejuízo nos exercícios anteriores. Este autor apresenta, aliás, como exemplo de benefício fiscal o reporte de prejuízos – *ibidem*, p. 111 – (“mais amplos” na formulação do *Manual de Direito Fiscal*, edição de 2000), instituto que é semelhante ao da transmissibilidade dos prejuízos: a transmissibilidade dos prejuízos reporta prejuízos da sociedade fundida na sociedade incorporante.

É a natureza da transmissibilidade dos prejuízos que obriga à sua qualificação como benefício fiscal. Daí que não se possa acolher o argumento da contribuinte, no sentido de que este instituto não é um benefício fiscal, apresentado com base na técnica legislativa utilizada no artigo 86.º, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, norma que nem sequer estava em vigor em 4 de Fevereiro de 2003, quando peticionou que lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida.

Ora, tratando-se de um benefício fiscal, nos elementos previstos naquele n.º 2 do artigo 69.º do CIRC – “todos os (...) necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos” – integra-se o ónus constante do artigo 11.º-A, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais que, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/2002, de 31 de Outubro, em vigor na prática do facto, dispõe: “Os benefícios fiscais dependentes

de reconhecimento não poderão ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento (...) das contribuições relativas ao sistema da segurança social”.

Ou seja, o contribuinte tinha que demonstrar que lhe poderia ser concedido o benefício fiscal, apresentando «todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada»: quer os constantes da Circular n.º 6/2002, de 2 de Abril, da Direcção-Geral de Serviços do IRC, que enumera os elementos que devem acompanhar os pedidos de transmissibilidade de prejuízos, quer o deste artigo 11.º-A, n.º 1, do EBE, que não consta daquela circular por ter entrado em vigor cerca de meio ano após aquela.

A 4 de Fevereiro de 2003, quando peticionou que lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida, a contribuinte iniciou um procedimento administrativo que, nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC, considerar-se-ia tacitamente deferido se, fornecidos os elementos previstos naquele n.º 2, a decisão não fosse proferida no prazo de 6 meses.

Mas este pedido de autorização não foi instruído com «todos os elementos necessários ou convenientes», já que a contribuinte não juntou a certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social, ónus que teria que ser observado para que lhe pudesse ser reconhecido o benefício fiscal, i.e., para que lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida.

Ora, à míngua de um dos pressupostos exigidos, o prazo para a formação do acto tácito não começa a correr já que, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, “a formação do acto tácito tem unicamente a ver com o preenchimento dos requisitos de deferimento tácito da pretensão e não com a legalidade do seu ficcionado conteúdo positivo” - acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Julho de 1996 – recurso n.º 40.221, citado pelo Tribunal *a quo* – fls. 141.

De outro modo, formar-se-ia um acto tácito de deferimento quando, dado o disposto no dito artigo 11.º-A, não poderia ser proferido acto expresso de igual natureza, o que é inaceitável.

Assim, não estando preenchidos os requisitos do deferimento tácito exigidos pela lei a quando do início do procedimento administrativo, em 4 de Fevereiro de 2003, o acto tácito não se poderia formar seis meses depois, a 4 de Agosto do mesmo ano.

E não se diga que, assim, a contribuinte nunca poderia obter uma decisão da administração, nem tácita – pelo exposto – nem expressa – pela inércia desta -, já que este entendimento não pode prevalecer pois tal resultado seria consequência da inexistência do ónus («fornecimento de todos os elementos necessários ou convenientes») que lhe cabia observar.

Nem a tal obsta o disposto no n.º 8 do mesmo artigo 69.º - suspensão do prazo - já que este nem sequer começou a correr, nos termos do referido n.º 7.

Não se formou, pois, acto tácito de deferimento.

Tal só poderia ocorrer em 10 de Abril de 2004, seis meses depois de a contribuinte ter apresentado a certidão de inexistência de dívidas em falta, o que aconteceu a 10 de Outubro de 2003. À formação deste acto tácito de deferimento, obsta a decisão do procedimento por acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 8 de Abril de 2004, dois dias antes do fim do prazo, pelo que nenhum acto tácito se formou.

Quanto aos efeitos produzidos pelo acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais:

Não se tendo formado qualquer acto tácito anteriormente, o acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) é um acto administrativo primário: é o acto que decidiu o procedimento, indeferindo a pretensão da contribuinte de ver autorizada a transmissibilidade dos prejuízos fiscais da sociedade fundida.

Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do CIRC, “a concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos”.

A transmissibilidade dos prejuízos fiscais da sociedade fundida carece, pois, da autorização do Ministro das Finanças – cfr. n.º 1 daquele normativo - que só deferirá o pedido se entender “que a fusão é realizada por razões económicas válidas (...) e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”.

“Razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”, os dois requisitos cumulativos do artigo 69.º, n.º 2, do CIRC, são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto – Cfr. AZEVEDO MOREIRA, *Conceitos indeterminados*, p. 35, citando TESCH.

Ora, o SEAF, após fazer a sua interpretação, concluiu que os requisitos não estavam verificados (cfr. pontos 13, 15, 16, 18 e 20 do probatório).

E, em sede de acção administrativa especial, o tribunal *a quo* decidiu pela verificação dos mesmos pressupostos: “Ora, num juízo de normalidade, tem de aceitar-se como um facto notório, que a existência, no Grupo Seguros e Pensões, de duas companhias de seguros para exercer actividade no âmbito dos seguros de saúde (...) prejudicava o objectivo de optimização daquela variável e das consequências dela decorrentes (...). Assim, (...), à partida, é razão económica válida a eliminação de estruturas duplicadas e de obrigações cujo cumprimento é exigido em duplicado” – fls. 153; “E o ‘redimensionamento empresarial’ que faz parte da estratégia na qual a fusão se insere, relevante para efeitos do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, consiste precisamente numa operação em que [todas] as sociedades intervenientes (...) desempenham um papel.” – fls. 155.

Como escreve FREITAS DO AMARAL, “o que importa é saber se a interpretação de conceitos indeterminados é uma actividade vinculada ou discricionária e, por conseguinte, sindicável, ou não, pelos tribunais” – *Curso de Direito Administrativo* - vol. II, p. 107.

Para este Autor, os conceitos indeterminados “não têm todos a mesma feição, e (...) alguns deles são, claramente, um instrumento de que a lei se serve para atribuir discricionariedade à Administração”.

Assim, por um lado, temos os conceitos descritivos ou conceitos-classificatórios, como “período nocturno”, “funcionário público” ou “casamento”, conceitos indeterminados “cuja concretização envolve apenas operações de interpretação da lei e de subsunção”. Nestes casos é “viável ao tribunal refazer posteriormente a decisão administrativa, ainda que apenas para anular no caso de não se identificar com aquela que o tribunal tomara se dispusesse de competência para praticar ou ordenar a prática do acto”.

Por outro, “temos a situação daqueles conceitos indeterminados cuja concretização apela já para ‘preenchimentos valorativos’ por parte do órgão administrativo aplicador do direito”. FREITAS DO AMARAL distingue aqui duas hipóteses: os casos em que em que é exigido ao órgão administrativo uma valoração objectiva (ex: saber se os combates de boxe em recintos ao ar livre são compatíveis com os “bons costumes”) e os casos “em que claramente o legislador remete para a Administração ‘a competência de fazer um juízo baseado na sua experiência e nas suas convicções, que não é determinado, mas apenas enquadrado por critérios jurídicos” – “a Administração tem de, considerando as circunstâncias de interesse público, descobrir, segundo o seu critério, a solução mais adequada”.

No primeiro caso é admissível a fiscalização judicial, no segundo já não.

Cfr. *ibidem*, pp. 108-111.

Ou seja, nos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica.

Para se determinar a que tipo se reconduzem os conceitos indeterminados em análise, há que interpretar a lei.

Por regra, “os proveitos e os custos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios” - artigo 18.º do CIRC.

Contudo, em alguns casos é possível a dedução de prejuízos fiscais apurados em determinado exercício - artigo 47.º - aos lucros tributáveis de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

E, nas circunstâncias do predito artigo 69.º, é mesmo possível transmitir estes prejuízos fiscais.

Ali, o legislador pretendeu contribuir para a saúde financeira do sujeito passivo, abatendo à matéria colectável os prejuízos obtidos há menos de seis exercícios, de maneira a permitir a consolidação da empresa (fenómeno micro-económico);

E aqui, a intenção do legislador foi a mesma: para potenciar a manutenção da estrutura produtiva de uma empresa que, nos últimos exercícios, obteve prejuízos, permite a transmissibilidade dos seus prejuízos fiscais em caso de fusão, desde que verificados os pressupostos respectivos.

Estes pressupostos – que a fusão tenha ocorrido por razões económicas válidas e se insira numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva – visam garantir que este regime excepcional de transmissibilidade de prejuízos fiscais só seja possível quando os interesses sacrificados sejam proporcionais aos salvaguardados, isto é, que a perda de receita fiscal, resultante da subtracção dos prejuízos da empresa fundida ao lucro tributável da sociedade incorporante, seja equivalente aos ganhos obtidos com a fusão (que se aferem pelas razões

económicas e pela estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial).

Ponto é, portanto, que se trate de ganhos macro-económicos pois ao sacrifício de um interesse público tem que corresponder a salvaguarda de outro interesse público, que não meramente particular (micro-económico).

Ora, este ganho macro-económico é aferido pelo preenchimento daqueles conceitos indeterminados que, como afirma ENGISCH, citado por Freitas do Amaral (ibidem, p. 113), “autorizam o órgão aplicador do Direito a considerar como vinculante e “justa” a valoração por ela tida como justa. Nestes termos, cientemente se conformam com uma pluralidade de sentidos. Eles esperam uma tomada de posição individual, confiando em que seguir honestamente uma linha de orientação pessoal [do Ministro das Finanças] é de molde a assegurar melhores decisões do que o tactear inseguro na procura de pontos de vista “objectivos””.

Tanto a questão de saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração, que poderá originar soluções diferentes, consoante o interesse que a Administração privilegie: uma fusão pode fundar-se numa razão económica válida para um interesse público de vitalidade da economia nacional, mas tal pode já não ocorrer em face dum interesse público de vitalidade de uma economia sectorial.

Como escreve FREITAS DO AMARAL: “Porque não se lhe pede um trabalho de subsunção, uma tarefa declarativa de coincidência com um esquema dado, mas se exige uma tensão criadora do direito no caso concreto, deve naturalmente entender-se que esta actividade que, por desejo do legislador, sofre um influxo autónomo da vontade do agente administrativo, deve escapar ao controlo do juiz, embora este tenha o dever de verificar se a solução encontrada obedeceu às exigências externas postas pela ordem jurídica”.

CASALTA NABAIS – cfr. *Direito Fiscal*, 3.ª edição, pp. 143-144 -, considera, até, que, no caso do dito artigo 69.º do CIRC, se verifica a “concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal (...) através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias” por razões de “praticabilidade das soluções legais”, com as respectivas consequências a nível de impugnação contenciosa, nos preditos termos.

O acto do SEAF fundamentou-se na inexistência dos requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pela sociedade fundida e o seu juízo discricionário não pode ser fiscalizado pelos tribunais, salvo, no ponto, erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal – que não vêm alegados nem se vislumbram.

Termos em que se acorda dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar improcedente a acção administrativa especial.

Custas pela recorrente, na instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se a procuradoria em 1/6.

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

Acórdão de 5 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Emolumentos registrais. Revisão oficiosa. Extemporaneidade. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Meio processual adequado.*

**Sumário:**

I — *O meio processual adequado para reagir contra o acto administrativo que não aprecia o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de emolumentos registrais, por o considerar intempestivo, não é a impugnação judicial, mas o recurso contencioso.*

II — *Tendo o interessado deduzido impugnação judicial, quando já estava esgotado o prazo para recorrer contenciosamente, não é possível a convalidação para a forma processual adequada, impondo-se a anulação de todo o processo.*

Processo n.º 163/06.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: LAMEGUIMO — Gestão e Administração de Bens, S. A.  
Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação de acto de liquidação de emolumentos registrais deduzida por **LAMEGUIMO – GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS, S. A.**, com sede em Rina, Lamego.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A sociedade “**Lameguimo — Gestão e Administração de Bens, S. A.**”, em 4 de Agosto de 2003, deduziu impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa recebido no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, em 8 de Novembro de 2002.

2ª

Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes à inscrição de um aumento de capital no Ficheiro Central de Pessoas Colectivas, foram liquidados pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, em 9 de Novembro de 1998, e resultam da aplicação do n.º 4 do artigo 3.º da respectiva Tabela de Emolumentos, aprovada pela Portaria 366/89, de 22 de Maio, com a redução prevista no artigo 52.º da Lei 127-B/97, de 20 de Dezembro.

3ª

Por despacho de 29 de Abril de 2003, do Exmo. Director-Geral dos Registos e do Notariado, aquele pedido de revisão oficiosa foi rejeitado por extemporaneidade na sua apresentação.

4<sup>a</sup>

A douta sentença recorrida julgou o pedido procedente por entender aplicável à situação sub iudice o artigo 78.º da L.G.T. e por considerar que o acto de liquidação em causa viola o direito comunitário, determinando a restituição da importância paga acrescida dos juros indemnizatórios desde o acto de liquidação.

5<sup>a</sup>

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”.

6<sup>a</sup>

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.

7<sup>a</sup>

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.

8<sup>a</sup>

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.

9<sup>a</sup>

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*”.

10<sup>a</sup>

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), relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, decidiu que:**

11<sup>a</sup>

**“O princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito**

**comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto.”**

12<sup>a</sup>

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.

13<sup>a</sup>

O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.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*”.

14<sup>a</sup>

Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n.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).

15<sup>a</sup>

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

16<sup>a</sup>

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.

17<sup>a</sup>

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

18<sup>a</sup>

De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativa-



tivo, 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 rectificadados, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto*”.

19ª

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.

20ª

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 [...]**”.

21ª

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*”.

22ª

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 cansada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

23ª

Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

24ª

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*”.

25ª

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.

26ª

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.

27ª

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.

28ª

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”.

29ª

Conclui-se, assim que, o artigo 78.º, n.º 1, 2 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.

30ª

**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 da liquidação de emolumentos anulada (9 de Novembro de 1998) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.**

31ª

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). Incorre, assim, a sentença, também nesta parte, em erro de julgamento.

**Nestes termos e nos demais de direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a doura decisão recorrida (...)**».

1.2. Contra-alega a recorrida, que assim conclui:

«I

A ora Recorrida pretendeu, pela via da revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos em questão, a restituição do que lhe foi indevidamente liquidado.

II

O art. 78º da Lei Geral Tributária prevê a possibilidade de o acto tributário de liquidação ser revisto, por iniciativa do contribuinte ou da administração tributária, em caso de erro imputável aos serviços na liquidação.

III

Existindo um erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais contrárias ao direito comunitário, e sendo essa liquidação efectuada pelos serviços competentes, é à Administração tributária que é imputável esse erro sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do sujeito passivo (neste sentido, vide Acórdão do STA de 12.12.2001, proferido no Recurso 26.233)

IV

O art. 78.º da LGT admite a revisão dos actos tributários a favor do contribuinte, dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços.

V

Embora o n.º 1 do citado art. 78º refira a possibilidade de revisão como sendo da “iniciativa da Administração tributária”, conclui-se, do seu n.º 6, que a mesma pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte quando se refere o “pedido do contribuinte” para a realização da “revisão oficiosa” (vide o Acórdão de 12.12.2001 citado).

VI

Esta posição é confirmada, também, pela parte final da al. a) do n.º 4 do art. 86º do C.P.P.T., quando se refere expressamente à apresentação de “pedido de revisão oficiosa” (neste sentido, vide Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado”, Vislis Editores 2000, pág. 352).

VII

Logo, “(...) nada impede que os interessados requeiram à Administração tributária a revisão os actos tributários, uma vez que tudo o que pode ser feito officiosamente pode ser feito a pedido dos interessados” (do mesmo autor, pág. 283).

VIII

Improcede, assim, a conclusão 15 das douras alegações da Fazenda Pública, na medida em que não se pode considerar consolidado ou “estabilizado” na ordem jurídica um acto suscetível de ser revisto, ainda que a pedido do sujeito passivo.

IX

O STA já se pronunciou inúmeras vezes sobre a aplicabilidade do art. 78º da LGT e no Acórdão de 30.01.2002, proferido no processo n.º 26.231, a propósito da liquidação de emolumentos do RNPC, defendeu a aplicabilidade do art. 78º da LGT a situações idênticas à que se discute nos presentes autos.

X

Verificando-se, no presente caso, uma clara violação do direito comunitário no acto de liquidação dos emolumentos do RNPC, tinha a ora Recorrida a legitimidade e o direito de requerer a restituição do tributo que lhe foi indevidamente cobrado, por erro imputável aos serviços da D.G.R.N.

XI

A ora Recorrida deduziu a impugnação judicial por entender que o procedimento previsto e regulamentado no art. 128º, n.º 2 citado no despacho de indeferimento nada tinha a ver com a possibilidade e/ou faculdade de um particular requerer a revisão de um acto de liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços e, conseqüentemente, de lhe ser restituído o montante que, indevidamente, foi liquidado em excesso.

XII

A imputabilidade prevista no n.º 1 do art. 78º da LGT é totalmente independente da demonstração de culpa de qualquer dos funcionários — a Administração Tributária está constitucionalmente obrigada a actuar em conformidade com a lei (art. 266º da C.R.P.), pelo que, qualquer ilegalidade que não resulte da actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços (*vide* Ac. do STA de 12.12.2001, já citado).

XIII

O acto de liquidação em causa efectuado à ora Recorrida, ao abrigo do art. 3º da respectiva Tabela do RNPC, viola normas de direito comunitário e, nessa medida, existe um erro na aplicação do direito interno, imputável aos serviços que efectuaram essa liquidação.

XIV

Sendo a Recorrida totalmente alheia ao acto de liquidação em causa, deveria o mesmo ter sido revisto e, em consequência, restituído à impugnante o montante que pagou indevidamente.

XV

A DGRN devia ter apreciado o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação, tanto mais que, à data da decisão de indeferimento, com os fundamentos acima descritos, já existia inúmera jurisprudência

deste Tribunal no sentido da admissibilidade do pedido de revisão a casos idênticos aos dos presentes autos (Acórdãos de 12.12.2001, Proc. nº 26233 e de 30.01.2002, Proc. nº 26231).

## XVI

Além dos Acórdãos acima citados, o STA já se pronunciou precisamente sobre esta questão, agora novamente suscitada pela Fazenda Pública, em pelo menos mais três Acórdãos — a saber, de 27.10.2004, proferido no Proc. 0627/04, de 22.06.2005, proferido no Proc. 322/05 e de 13.07.2005, proferido no Proc. 0560/05 -, os quais, inclusive, são expressamente citados nas duntas alegações da Fazenda Pública, embora, naturalmente, referindo-se a outra matéria.

## XVII

Em todos os citados Acórdãos, o STA **entende que a Revisão Oficiosa conduz à abertura da via contenciosa.**

## XVIII

Assim, improcedem totalmente os fundamentos invocados pela Fazenda Pública, quanto ao meio processual adequado para a tutela dos interesses da ora Recorrida.

## XIX

A dunta sentença recorrida fez uma adequada aplicação do direito aos factos em discussão nos autos.

## XX

Pelo exposto, o presente recurso não pode deixar de ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a dunta sentença recorrida, com todas as consequências legais.

**Nestes termos (...), julgando totalmente improcedente o presente recurso de conformidade com as precedentes CONCLUSÕES, será feita uma verdadeira e sã JUSTIÇA».**

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento por motivos diversos dos invocados: o meio processual próprio é o recurso contencioso, e não há possibilidade de convalidação, por terem decorrido mais do que 2 meses entre a notificação do despacho proferido na revisão e a apresentação da petição em juízo.

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

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

## «A)

No 3º Cartório Notarial do Porto, foi celebrada uma escritura de aumento de capital e alteração parcial de contrato social em 16/04/1998, pela sociedade “LAMEGUIMO – GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS, S.A.”, conforme certidão de fls. 36 a 45 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

## B)

Por este acto a impugnante efectuou o pagamento emolumentar de 601.500\$00 em 09/11/1998, cfr. documento de fls. 46 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

## C)

Tal montante foi apurado através da aplicação dos nº 1 e 3 do artigo 3º da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro e art. 52º da Lei nº 127- B/97, de 20 de Dezembro, cfr. doc. de fls.46.

## D)

Em 08/11/2002 a ora impugnante requereu a revisão oficiosa da liquidação.

## E)

Em 05/05/2003 foi notificada do despacho de rejeição do pedido de revisão por extemporaneidade na interposição.

## F)

A presente impugnação deu entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu em 04/08/2003, conforme carimbo apostado a fls. 1».

3.1. Examinando a petição inicial, de 4 de Agosto de 1903, que originou o presente processo, vê-se que a sua autora, ora recorrida, disse vir «deduzir impugnação judicial do acto de liquidação dos emolumentos (...)».

Historiou que pagara a quantia resultante de tal acto em 9 de Novembro de 1998 e que, não se conformando com ele, pediu a sua revisão oficiosa em 8 de Novembro de 2002, por via postal, vendo a sua pretensão indeferida por despacho de 29 de Abril de 2003.

De acordo com a factualidade que a sentença recorrida fixou, tal indeferimento fundou-se na extemporaneidade do pedido, e a reacção contenciosa da agora recorrida teve lugar, recorda-se, em 4 de Agosto de 2003.

3.2. A primeira questão que se nos coloca, suscitada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, é a da forma processual que deve seguir o processo iniciado com a petição a que acabamos de nos referir, atentos o pedido e a causa de pedir nela contidos.

De um lado, temos a escolha da recorrida: a impugnação judicial do acto de liquidação, ao abrigo do disposto na alínea d) do nº 1 do artigo 97º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que se ocupa da «impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação».

Do outro, a do Exmº. Agente do Ministério Público, que entende essa forma processual inadequada, elegendo, antes, a do «recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (...) regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos», como se lê no nº 2 do mesmo artigo.

Retomamos aqui o que escrevemos no processo nº 305/03, em 20 de Maio de 2003, em que serviu de relator o mesmo de agora:

«É tradicional entre nós a nomenclatura “impugnação judicial” para designar o meio processual próprio para atacar contenciosamente os

actos tributários de liquidação. Por outro lado, é, também, tradicional denominar “recurso contencioso” o processo mediante o qual se reage contra os actos administrativos, em geral (sejam eles em matéria tributária ou noutra).

Etimologicamente, os dois termos equivalem-se, tanto valendo dizer que se recorre de um acto, como que se impugna esse acto. Porém, processualmente, a cada um deles corresponde uma forma que não tem inteira coincidência.

O artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT) reconhece “o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo (...) segundo as formas de processo prescritas na lei”. O CPPT, por seu turno, como já se viu, esclarece que são impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”, e recorriáveis os “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

Ainda aqui se respeitou a tradição.

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 do recurso, é nele indirectamente apreciada pelo tribunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação.

Já se o acto administrativo não comporta a apreciação do de liquidação, não há razão para seguir a forma do processo de impugnação judicial, melhor cabendo a do recurso contencioso.

Assim, e em regra, o acto que indefere o pedido de revisão de um acto tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação judicial, pois esse acto aprecia a legalidade da liquidação, não a reconhecendo, e esta questão vai ser submetida ao tribunal, no processo de impugnação.

Mas se o mesmo acto não aprecia a legalidade da liquidação, recusando fazê-lo, então, o tribunal só vai ver se a autoridade administrativa, ao decidir desse modo, o fez, ou não, conforme a lei. E como esta tarefa do tribunal deixa intocada a liquidação, a forma processual é o recurso contencioso. Só se o juiz concluir que houve ilegalidade é que a mesma autoridade vai, então, e em princípio, ter de apreciar a legalidade da liquidação. Desta vez, se indeferir o pedido de revisão, não reconhecendo ilegalidade no acto de liquidação, e o requerente se não conformar, então o tribunal chamado a apreciar o acto de indeferimento, porque vai pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação, deve seguir o processo de impugnação judicial».

Este entendimento não está isolado na jurisprudência do Tribunal; entre outros que o seguem, veja-se o aresto tirado no processo nº 1261/03 em 26 de Novembro de 2003.

E não há razão para o abandonar.

É certo que, como diz a recorrida, pronunciando-se sobre o parecer do Ministério Público, ela coloca em causa, na sua petição, a legalidade do acto de liquidação. Mas não só: pretende que «improcede (...) toda a argumentação que fundamenta o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da ora impugnante», porque era seu direito requerer a revisão oficiosa «dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços».

Ou seja, a recorrida, então impugnante, atacou, de um mesmo passo, dois actos: o de liquidação e o que indeferiu o seu pedido de revisão oficiosa, apontando as ilegalidades de que sofre cada um deles.

E, se fosse o caso de a revisão ter sido indeferida por não ser reconhecida a ilegalidade pela contribuinte assacada à liquidação, tudo estaria certo: o tribunal sindicaria, e não podia deixar de sindicá-lo, os dois actos, pois o vício do segundo consistiria, então, em não ter reconhecido o vício do primeiro, o que vale por dizer que a ilegalidade deste acarretaria a daquele.

Mas a revisão não foi desatendida com fundamento na falta de mérito dos seus fundamentos; não foi apreciada por ser intempestiva.

Como assim, se o despacho que desatendeu o pedido de revisão for ilegal, essa ilegalidade nada tem a ver com a liquidação. Ou seja, o juiz, neste caso, não conhece senão do acto que indeferiu a pretensão da recorrida e, se o anular, devolve à Administração a apreciação, em sede de revisão, da legalidade da liquidação.

Portanto, o meio processual idóneo para tal apreciação é, como se disse, o recurso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, e não a impugnação judicial.

Ora, tendo a recorrida sido notificada do despacho que não reviu o acto de liquidação em 5 de Maio de 2003 e reagido em 4 de Agosto de 2003, conforme fixado pela sentença recorrida, estava excedido o prazo de 2 meses conferido pelo artigo 28º nº 1 alínea a) da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, achando-se caducado o seu direito a atacar judicialmente o acto através do meio processual adequado.

E, não sendo esse meio a impugnação judicial escolhida, é nulo todo o processo, face à impossibilidade de aproveitamento da petição inicial para prosseguimento sob a forma processual apropriada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, pelos fundamentos expostos, conceder provimento ao recurso, anulando todo o processo e absolvendo da instância a Fazenda Pública.

Custas a cargo da recorrente, na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se a procuradoria, aqui, em 50% (cinquenta por cento).

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

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Despacho do relator. Recurso per saltum. Incompetência em razão da hierarquia. Reclamação para a conferência.*

### Sumário:

*É de confirmar o despacho do relator reclamado para a conferência, julgando incompetente o Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, para apreciar um recurso per saltum de decisão da 1.ª instância, se o recorrente invoca, nas conclusões das alegações de recurso, vários factos que nessa instância não foram dados por provados nem por não provados.*

Processo n.º 201/06-30.  
 Recorrente: Licínia de Jesus Ferreira dos Santos.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **LICÍNIA DE JESUS FERREIRA DOS SANTOS**, residente na Tocha, Cantanhede, tendo recorrido da sentença do Mm.<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou improcedente a impugnação judicial de liquidações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativos ao ano de 1996, viu declarada a incompetência deste Tribunal para apreciar do recurso, mediante despacho do relator.

Reclama desse despacho para a conferência.

1.2. A final das alegações que produziu no recurso jurisdicional a ora reclamante formulara as seguintes conclusões:

«Primeira:

Foi omitido o mandado para notificação da Impugnante para alegações, finda a produção da prova, a que se reporta o artigo 120º do Código de Processo Tributário e proferindo a decisão de mérito, sem que se mostrasse ver a sua observância, peça processual com relevada importância, para a boa decisão da causa, o que tem como legal consequência a nulidade processual de todos os trâmites processuais a seguir à diligência da produção da prova, mostrando-se assim violados o citado artigo 120º do Código de Procedimento e processo Tributário e ofendido o princípio da legalidade, consagrado no artigo 266º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa,

Sem Embargo de,

Segunda:

Ao considerar e julgar improcedente o vício da falta de fundamentação, por ter sido preterida pela Ex.ma Acção Fiscal a avaliação directa dos proveitos económicos, relativos ao ano de 1996, quando o relatório se mostrava carecido de razões de facto para o recurso à avaliação indirecta, a que o Meritíssimo Juiz “a quo” aderiu e deu como bom, mostra-se violado o disposto no artigo 75º, nº 1 da Lei Geral Tributária;

Terceira:

Ainda que se mostrasse legítimo o recurso à avaliação indirecta, só aplicável por via subsidiária, a Acção de Fiscalização não respeitou os princípios da proporcionalidade e da verdade e justiça materiais, constitucionalmente consagrados, não observando os critérios estabelecidos no artigo 90º da Lei Geral Tributária, bem como o disposto no artigo 83º, nº 2 do mesmo Diploma Legal, assim se mostrando violadas tais disposições legais, que na douda sentença não foram censurados;

Quarta:

A situação de debilidade e fragilidade económico financeira da Recorrente, reflexo dos fracos proventos e rendimentos encontra-se bem espelhada na existência de ónus sobre a sua casa de habitação, conforme se mostra demonstrado no documento junto pela Ex.mº Representante da Fazenda Nacional, sendo-lhe imputados valores que em muito excedem a verdade material fiscal e que o Meritíssimo Juiz *a quo*, investido do poder

inquisitório, bem podia e devia conhecer, violando, por essa via, o disposto no artigo 13º do Código de Procedimento e Processo Tributário».

1.3. A Fazenda Pública não produzira contra-alegações.

1.4. O Ex.mº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal foi de parecer que ocorria a incompetência do Tribunal para apreciar o recurso, que se não funda, exclusivamente, em matéria de direito, perante o que vem invocado na quarta conclusão formulada pela recorrente.

1.5. Esta, notificada daquele parecer, defende que o facto por si alegado é notório, insusceptível de prova, retratado em documento autêntico, pelo que o recurso não inclui matéria de facto. À cautela, requer a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí prossiga.

1.6. Proferiu, então, o relator, o despacho de que se transcreve o segmento relevante:

“Diz o Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral Adjunto que a recorrente evidencia, na quarta conclusão retirada das suas alegações, que “não se basta com o probatório estabelecido pelo Mm.<sup>o</sup> Juiz “a quo” na sentença recorrida”.

Lê-se nessa conclusão que “A situação de debilidade e fragilidade económico financeira da Recorrente, reflexo dos fracos proventos e rendimentos encontra-se bem espelhada na existência de ónus sobre a sua casa de habitação, conforme se mostra demonstrado no documento junto pela Ex.mo Representante da Fazenda Nacional, sendo-lhe imputados valores que em muito excedem a verdade material fiscal e que o Meritíssimo Juiz “a quo”, investido do poder inquisitório, bem podia e devia conhecer (...)”.

Ou seja, aponta-se ao Juiz autor da sentença que, apesar de dispor de poder inquisitório e de um documento disso revelador, todavia não conheceu de determinada realidade factual, atinente à sua situação económico-financeira.

Numa palavra, o juiz não conheceu de factos que estavam ao seu alcance. O que vale por dizer que o julgamento da matéria de facto não foi tão longe quanto devia ter ido, sofrendo de insuficiência.

Como assim, parece indubitável que a recorrente, como afirma o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, se não basta com os factos que a sentença fixou, reclamando que outros mais se estabeleçam.

E não vale dizer que se trata de factos notórios. Desde logo, a situação económico-financeira de alguém não constitui facto notório. Por outro lado, saber se o documento junto, independentemente da sua força probatória, é revelador dessa situação, e em que medida, implica um juízo sobre matéria de facto que, pelas razões sobreditas, está fora do alcance deste Tribunal.

Procede, conseqüentemente, a questão suscitada no parecer do Ex.mo Procurador-Geral adjunto deste Tribunal.

Termos em que se julga o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em €100 (cem EUR) e procuradoria em 1/6”.

Este o despacho reclamado.

2. Os factos que da instância vêm provados são os seguintes:

«3.1. FACTOS PROVADOS

3.1.1.

Os Serviços de Inspeção Tributária da D.D.F. de Coimbra procederam a exame à escrita da Impugnante, em resultado do qual foi elaborado em

2000.07.28 o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 35 a fls. 45 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, consta o seguinte:

**“Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos**

**A. Motivos:**

- Não ser viável determinar a matéria tributável através de avaliação directa — número 1 do artigo 85.º da L.G.T.;

- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável— alínea b) do artigo 87.º da L.G.T.;

- A avaliação vai ser feita com base em indícios ou elementos que a administração tributária dispõe e os que foram utilizados na avaliação directa.

**B. Exposição dos factos:**

- Margens brutas evidenciadas nos elementos declarados — 18,6%, aquém das normalmente praticadas no sector no que respeita à generalidade dos bens e produtos comercializados no café e restaurante.

- Ter-se feito uma amostragem às margens de comercialização praticadas no café e restaurante, em 2000.03.20, de que resultou a margem bruta média sobre o custo de 97,5% (excluindo tabaco), a que corresponde a percentagem respectiva de 79,8% e 127,4%.

**V. Critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos**

**A. Critérios e pressupostos:**

**A1 – Critérios:**

- Elementos detectados através da escrita, relativamente ao modo como exerceu a actividade ao longo do exercício levou-nos a utilizar os seguintes critérios para determinação e cálculo dos valores corrigidos:

**1 — Tabaco:**

- Não se procedeu a qualquer verificação no que se refere ao movimento do tabaco — compra/venda.

**2 — Restaurante:**

- A contribuinte desconhecia os preços praticados e não facultou qualquer preço relativo ao exercício de 1996.

- Para colmatar esta situação consultou-se o seu processo individual donde se retiraram alguns elementos, provenientes da informação de fiscalização, da reclamação e da comissão de revisão, do exercício de 1995, designadamente o preço — Anexo 6.

- Os montantes apurados neste sector estão descritos no Anexo 4 e partiram do custo das existências vendidas quantificadas.

- Foi considerado 30% do valor do consumo das existências vendidas de peixe e carne para acompanhantes, correspondente a 2.611.114\$00 (30% de 8.703.712\$00).

- O valor total de consumos de existências vendidas não quantificadas foi de 11.677.300\$00.

- Foi considerado para cada quilo de peixe ou carne entre duas e três doses por quilo. Exemplo:

Pato — 2 doses, bife — 2,5 doses e bacalhau — 3 doses, o que corresponde a 500 gr e 333 gr. Estes elementos foram considerados tendo em conta o bom serviço que diz prestar aos seus clientes.

- Os pratos ditos diários normalmente servidos com preços mais acessíveis, não incluem, de um modo geral, elementos e ingredientes

de qualidade e custos elevados, permitindo a obtenção das mesmas margens.

- O volume de negócios foi determinado a partir das quantidades consumidas, do número de doses por quilo e do preço reportado ao ano/exercício de 1996.

**3— Café snack bar:**

- A percentagem de lucro bruto sobre o custo foi determinada em função da tabela de preços existente no estabelecimento e praticada no acto da visita e os respectivos custos à mesma data, cujos preços foram assumidos pela contribuinte, dado não possuir e desconhecer os elementos praticados e utilizados com referência ao exercício de 1996.

- A mesma foi obtida a partir da amostragem efectuada aos bens mais comercializados e de maior peso, cujo consumo foi quantificado — Anexo 2.

- A determinação da matéria tributável por métodos indirectos tem em conta, pois, as margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços, conforme artigo 90.º da LGT. (...);

**3.1.2.**

A Impugnante foi notificada do relatório de fiscalização através do ofício n.º 6735, de 2000.08.29, recepcionado em 2000.08.31;

**3.1.3.**

A Impugnante reclamou da fixação da matéria colectável em sede de I.R.S. e de I.V.A. nos termos que constam do doc, de fls. 16 a fls. 23 e cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido.

**3.1.4.**

Os peritos reuniram pela primeira vez em 2001.05.16, cfr. acta n.º 004/LGT de que se junta cópia a fls. 30 dos autos, tendo sido marcada nova reunião para 2001.06.04 a fim de o sujeito passivo apresentar documentos supervenientes;

**3.1.5.**

Os peritos reuniram pela segunda vez em 2001.06.04, cfr. acta n.º 004-A/LGT de que se junta cópia de fls. 31 a fls. 34 dos autos, não se tendo logrado o acordo e tendo ambos os peritos apresentado os respectivos laudos;

**3.1.6.**

O Sr. Director de Finanças lavrou então o despacho n.º 5/2001 de que se junta cópia de fls. 48 a fls. 49 dos autos, tendo decidido manter os valores inicialmente fixados e fixar um agravamento de 3% nas colectas reclamadas.

**3.1.7.**

Foram posteriormente efectuadas as liquidações adicionais cfr. quadro infra:

Imposto	Período	Nº Liquidação	Nº Doc. Cobrança	Valor
I.V.A.	1996	01143415	011320114341508	17.272,54
J.C. de I.V.A.	9612T	01143414	011520114341409	1.954,87
J.C. de I.V.A.	9609T	01143413	011920114341309	2.304,29
J.C. de I.V.A.	9606T	01143412	011920114341209	2.446,93
J.C. de I.V.A.	9603T	01143411	011620114341109	2.592,72
I.R.S.	1996	5343325482	-	66.783,09

no montante total de €93.354,44, sendo as liquidações de I.V.A. e J.C. com data limite de pagamento em 2001.10.31 e a liquidação de I.R.S. com data limite de pagamento em 2001.10.01;

3.1.8.

A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Cantanhede em 2001.12.28;

### 3.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Todos os restantes, nomeando-se com relevo os seguintes:

3.2.1.

Não se provou que muitas das compras efectuadas não se destinaram a matérias-primas para transformação (confeccção de refeições) mas a venda no Mini-Mercado, sito no Parque de Campismo da Praia da Tocha;

3.2.2.

Não constituem verdadeiro facto, mas conclusões a extrair de factos não alegados, as referências às margens de lucro obtidas».

3. Afirma a recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso, que «A [sua] situação de debilidade e fragilidade económico financeira [...], reflexo dos fracos proventos e rendimentos encontra-se bem espelhada na existência de ónus sobre a sua casa de habitação, conforme se mostra demonstrado no documento junto pela Ex.mo Representante da Fazenda Nacional, sendo-lhe imputados valores que em muito excedem a verdade material fiscal e que o Meritíssimo Juiz “a quo”, investido do poder inquisitório, bem podia e devia conhecer (...).».

Pretende, deste modo, que

- é débil e frágil a sua situação económico financeira;
- goza de fracos proventos e rendimentos;
- a sua casa de habitação está onerada;
- e são-lhe exigidos pelo Fisco «valores que em muito excedem a verdade material fiscal».

Trata-se de factos não foram dados por provados pela sentença recorrida, como se conclui cotejando-os com o elenco da factual que a sentença estabeleceu.

Como assim, a recorrente quer que sejam considerados, na decisão do presente recurso, factos que não estão ainda fixados, e que este Tribunal, agindo com meros poderes de revista, não pode estabelecer.

De resto, a recorrente imputa, claramente, ao Mm<sup>o</sup>. Juiz *a quo*, insuficiência de julgamento sobre a matéria de facto, ao apontar que, «apesar de dispor de poder inquisitório e de um documento disso revelador, todavia não conheceu de determinada realidade factual, atinente à sua situação económico-financeira».

Por tudo isto, é verdade que, como afirmou o relator no despacho reclamado, aderindo ao parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, a recorrente não se «basta com os factos que a sentença fixou, reclamando que outros mais se estabeleçam».

E, assim, o fundamento do recurso não é exclusivamente, de direito, antes vindo proposto ao tribunal que o aprecie que considere factos sobre que se não pronunciou a sentença impugnada.

É, pois, de secundar o reclamado despacho do relator.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em desatender a reclamação, mantendo o despacho do relator que julgou o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser o Tribunal Central

Administrativo Norte, para onde o processo será oportunamente remetido, de acordo com o que antecipadamente pediu a recorrente.

Esta suportará as custas do incidente, com €99 (noventa e nove EUR) de taxa de justiça.

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

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Agrupamento complementar de empresa. Regime de transparência fiscal. Mais valia. IRC.*

### Sumário:

*A mais-valia obtida por um agrupamento complementar de empresas com a alienação de um imóvel, na parte que coube a sociedade membro desse agrupamento, integra a matéria colectável desta, em sede de IRC.*

*Tendo a sociedade membro do agrupamento complementar de empresas reinvestido aquela parte recebida em bens do seu activo imobilizado corpóreo, beneficia da isenção conferida pelo n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRC.*

Processo n.º 240/06-30.

Recorrente: Lambelho & Filho, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **LAMBELHO & FILHO, LDA.**, com sede no Fundão, recorre da sentença de 28 de Novembro de 1985 do Mm<sup>o</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

porque respondendo a ora recorrente pelos impostos liquidados sobre os rendimentos do ‘GRUPOBEIRAS’, que não advenham de qualquer actividade acessória exercida por este, como é o caso, tem direito aos correspondentes benefícios fiscais;

b)

não havia lugar à tributação das ‘MAIS VALIAS’ geradas com a alienação parcial do terreno destinado a sede do referido ACE, no ano de 1992, uma vez que foram reinvestidas, pela ora recorrente, no ano de 1993.

c)

Impõe-se, consequentemente, a anulação do acto tributário que lhe fixou IRC no montante atrás referido por violação da lei que isenta de IRC as 'MAIS VALIAS' reinvestidas no ano imediato àquele em que foram geradas — art. 44.º, n.ºs 1 e 4 do Código do IRC.

Nestes termos (...) deverá conceder-se provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida e anulando-se o acto tributário ora em causa, com todas as legais consequências».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz proferiu despacho mantendo a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, devendo a sentença «ser revogada e substituída por acórdão que declare a procedência da impugnação judicial e proceda à anulação do acto tributário na medida resultante da correcção do lucro tributável», pois «o regime de transparência fiscal funda-se em razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros».

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

2. Vem fixada a matéria de facto seguinte:

«1.

O Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) denominado “*Grupobeiras — Empresas Agrupadas de Materiais de Construção das Beiras, ACE*” adquiriu um terreno situado na Ponte de Eiras, freguesia de Eiras, concelho de Coimbra, com vista à instalação da respectiva sede;

2.

No ano de 1992, realizou, com a venda de parte do referido terreno, mais valias no montante de 25.573.016\$00 (fls. 47);

3.

O valor de realização foi proporcionalmente imputado aos respectivos membros (fls. 47 e depoimento da testemunha Luís José Coelho, TOC do ACE, a fls.48);

4.

Mercê da sua participação de 12,5% naquele ACE, foram efectuadas correcções à matéria tributável da impugnante na importância de 3.196.627\$00 (fls. 37 e 47),

5.

De que resultou, deduzido o prejuízo fiscal declarado de 441.000\$00, o lucro tributável corrigido de 2.755.627\$00 (Mapa de Apuramento, mod. DC-22, a fls. 31);

6.

As correcções levadas a efeito originaram a liquidação adicional de IRC n.º 8310007342, de 06/03/1997, na importância de 1.682.884\$00, correspondendo 690.858\$00 a juros compensatórios (documento de cobrança de fls. 26);

7.

O prazo de pagamento voluntário decorreu até 02/06/1997 (aquele documento de cobrança e informação de fls. 42);

8.

A impugnação deu entrada na Repartição de Finanças do Fundão em 02/09/1997 (fls. 2);

9.

O valor das mais valias imputadas à impugnante foi por ela reinvestido, no exercício de 1993, em imobilizado corpóreo, designadamente, equipamento informático, obras de remodelação, nomeadamente, expositores, iluminação e tectos falsos (depoimentos das testemunhas João Chasqueira Infante e Joaquim do Nascimento Costa, constantes de fls. 48 v. e 49 e declaração de IRC referente ao ano de 1993, a fls. 59)».

3.1. A Administração Fiscal procedeu à correcção da matéria colectável da recorrente para efeitos de IRC relativo ao exercício do ano de 1992.

Isto porque a recorrente, que era membro de um agrupamento complementar de empresas (ACE), recebeu dele a fracção que lhe cabia do produto da venda de parte de um imóvel, auferindo uma mais-valia.

Mas a recorrente, porque reinvestiu o que recebeu, entende não haver lugar à tributação da mais-valia obtida.

A sentença recorrida não acolheu a tese da recorrente por considerar, em súmula, que a mais-valia foi realizada pelo ACE e não por ela, enquanto que quem procedeu ao reinvestimento não foi o ACE, mas a própria recorrente.

Esta continua a defender o que já na petição inicial propugnava.

Granjeou, neste Tribunal, o apoio do Ministério Público.

3.2. As disposições legais que intervêm no presente caso são as dos artigos 5º, 17º, 21º e 44º do Código do IRC (CIRC), que a seguir se transcrevem, na redacção aplicável:

#### Artigo 5.º

##### Transparência fiscal

1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva



em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 - A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

a) Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS;

b) Sociedade de simples administração de bens a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos;

c) Grupo familiar o constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.

#### Artigo 17.º

##### Determinação do lucro tributável

1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do exercício.

3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deverá:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

#### Artigo 21.º

##### Variações patrimoniais positivas

Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;

b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;

c) Os incrementos patrimoniais sujeitos a imposto sobre as sucessões e doações.

#### Artigo 44.º

##### Reinvestimento dos valores de realização

1 - É excluída da tributação, na parte que tenha influenciado a base tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

2 - No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, é excluída da tributação a parte proporcional da diferença referida no número anterior que lhe corresponder.

3 - Não é susceptível de beneficiar do regime previsto nos números anteriores o investimento em que tiver sido utilizada a provisão referida no artigo 36.º

4 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, os contribuintes mencionam a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração de rendimentos do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

5 - Não sendo concretizado o reinvestimento, ao valor do IRC liquidado relativamente ao segundo exercício posterior ao da realização adicionar-se-á o IRC que deixou de ser liquidado por virtude da exclusão, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

3.3. «O regime de transparência fiscal (...) caracteriza-se pela circunstância da lei ver – daí a designação de “transparência” – os rendimentos da sociedade como rendimentos próprios dos seus sócios». A personalidade jurídica tributária da sociedade sujeita ao regime fiscal é desconsiderada, não incidindo o imposto, directamente, sobre o seu rendimento: «sujeito passivo real é o sócio na sede em que a matéria colectável dela advinda for considerada. Aqui tudo se passa em termos correspondentes aos que aconteceriam se se considerasse que a actividade em causa era exercida pelos sócios (...) como sendo uma actividade isolada ou autónoma (...) para efeitos apenas da determinação do seu rendimento colectável, mas seguindo-se nesta as regras a que estão sujeitas as sociedades (...)». «Para efeitos de tributação ou de incidência do imposto, a matéria colectável da sociedade é vista legalmente, pura e simplesmente, como rendimento do sócio» – acórdão de 3 de Outubro de 2001 proferido no processo n.º 26353.

Conforme se extrai do n.º 2 do transcrito artigo 5º e, aliás, é reconhecido na sentença, os rendimentos dos ACEs são imputados aos seus sócios, integrando-se no seu rendimento tributável.

Como assim, o rendimento que a recorrente recebeu do ACE de que era membro é uma receita sua, que se integra no seu rendimento colectável, e que merece tratamento igual ao de outro qualquer proveito que obtenha.

A mais-valia obtida pelo ACE, ao vender parte do imóvel de que era proprietária, é, consequentemente, na parte em que dela beneficiou, uma mais valia conseguida pela recorrente, a qual, como aponta o Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, contribui para a formação do seu lucro tributável – vd. o artigo 17º transcrito.

E, por isso, tendo sido reinvestida em bens do seu activo imobilizado corpóreo, como vem provado, está excluída da tributação – artigo 44º do CIRC.

3.4. A posição adversa, consubstanciada na correcção introduzida pela Administração, não está ancorada em razões atendíveis: desconhece-se qual a norma jurídica em que assentou tal actuação, uma vez que a Administração nem juntou a fundamentação do acto, nem prestou qualquer informação esclarecedora no processo, nem se pronunciou sobre a pretensão expressa na petição inicial, nem alegou junto da 1ª instância, nem o fez perante este Tribunal, no presente recurso jurisdicional.

Por outro lado, a sentença recorrida baseou-se em serem distintas as personalidades jurídicas e tributárias do ACE e dos seus membros, e em a mais-valia ter sido realizada pelo ACE e não ter sido por ela reinvestida. Mas não atendeu a que a lei desconsidera o ACE como sujeito passivo de imposto, e que, nos termos das apontadas normas legais, os rendimentos obtidos por ele são imputáveis aos seus membros, pelo que a utilização que por estes lhes é dada constitui a realidade a atender para efeitos da sua inclusão ou exclusão da tributação.

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 procedente a impugnação judicial e anulando o acto de liquidação em crise.

Sem custas.

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

## Acórdão de 05 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Natureza do prazo para a sua dedução. Junção de documento. Artigo 706.º do CPC. Apresentação a juízo dos actos processuais. Artigo 150.º do CPC.*

### Sumário:

- I — *O prazo para deduzir impugnação judicial é substantivo.*
- II — *Assim, tal prazo conta-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.*
- III — *Com as alegações de recurso para o STA podem juntar-se apenas documentos supervenientes.*
- IV — *Mas as partes podem juntar documentos às alegações no caso de a junção apenas se tornar necessária em virtude do julgamento proferido em 1.ª instância.*
- V — *Remetida a petição de impugnação pelo seguro do correio, vale como data da prática do acto processual a da efectivação do registo fiscal.*

VI — *Alegando o recorrente que remeteu a impugnação pelo seguro do correio no último dia do prazo (sendo, neste caso, a impugnação tempestiva), é de ordenar a ampliação da matéria de facto para averiguar este aspecto.*

VII — *Em tal caso, é de considerar como elemento adjuvante o documento comprovativo do registo, apresentado pelo recorrente nas suas alegações.*

Processo n.º 352/0630.

Recorrente: António José de Sousa Magalhães.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. ANTÓNIO JOSÉ DE SOUSA MAGALHÃES, identificado nos autos, impugnou

judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a 2ª avaliação efectuada a um imóvel.

O Mm. Juiz do TAF do Porto considerou caducado o direito do impugnante a deduzir impugnação judicial, por extemporaneidade, pelo que julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 1 do art. 134º do CPPT fixa um prazo de 90 dias para a impugnação judicial de actos de fixação de valores patrimoniais.

2. Este prazo conta-se nos termos do art. 279º do CCivil e do art. 20 do CPPT.

3. A notificação do acto susceptível de impugnação ocorreu em 16/06/03.

4. O prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial iniciou-se em 17/06/03, e cumprir-se-ia em 14/09/03.

5. Tendo em conta o disposto no n. 1 do art. 144º, porque se trata de um prazo judicial e processual, suspende-se durante as férias judiciais.

6. Nos termos da al. e) do art. 279º CCivil, quando o prazo termina em férias, transfere-se para o primeiro dia útil, ou seja, o dia da reabertura dos tribunais.

7. A petição inicial de impugnação deu entrada em juízo em 15/09/2003, nos termos do disposto na alínea b) do n. 1 do art. 150º do CPC.

8. Ainda que o prazo tivesse terminado em 14/09/03, sempre seria de admitir a sua prática no dia seguinte ao respectivo terminus, nos termos do art. 145º do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo tributário, por remissão do art. 2º do CPPT.

9. A sentença recorrida violou todas as disposições legais referidas nestas alegações e respectivas conclusões.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A. O impugnante foi notificado do resultado da 2ª Avaliação / Art. 279º C.C. Predial, em 16/06/03, tal como consta de fls. 3, 4 e 5 dos autos.

B. A presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Vila do Conde em 16/09/03, tal como consta de fls. 2 dos autos.

3. Há duas questões a resolver: a primeira tem a ver com a natureza do prazo para deduzir impugnação, ou seja, saber se o prazo é substantivo ou judicial. A segunda tem a ver com a interpretação do art. 150º, 1, b) do CPC.

Vejam os então.

3.1. A primeira questão a resolver é esta:

O prazo para deduzir impugnação é um prazo substantivo ou judicial?

Se for um prazo substantivo conta-se ele nos termos do art. 279º do C. Civil.

Mas se for um prazo judicial há-de contar-se nos termos do art. 144º do C.P.Civil.

E, no caso concreto, esta questão é de primordial importância.

Na verdade, se se tratar de um prazo judicial (prazo processual), a impugnação foi deduzida tempestivamente.

Mas, se se tratar de um prazo substantivo, ela será eventualmente extemporânea.

Vejam os.

Recuemos ao CPCI.

Dispunha o art. 89º do CPCI:

“A impugnação judicial deduzida com algum dos fundamentos previstos no artigo 5º será apresentada na repartição de finanças no prazo de 90 dias contados:

“... ”

b) Do dia imediato ao da respectiva cobrança quando feita eventualmente...”.

Mas a lei nada dizia sobre o modo de contagem dos prazos.

Antes da entrada em vigor da L.P.T.A. a jurisprudência dominante inclinava-se para a tese de que o prazo de impugnação judicial assumia o carácter de prazo judicial ou processual, aplicando-se-lhe assim o disposto no n. 3 do art. 144º do C.P. Civil.

Entendimento que não era prejudicado pelo art. 51º do RSTA.

Porém, com a entrada em vigor da L.P.T.A., a situação alterou-se.

Dispunha o art. 28º da citada Lei (DL n. 267/85, de 16/7):

“1- Os recursos contenciosos de actos anuláveis são interpostos nos seguintes prazos...”.

“2- Os prazos estabelecidos no número anterior contam-se nos termos do art. 279º do Código Civil...”.

Tem pois que entender-se que o prazo, a partir de então, tem necessariamente natureza substantiva e não adjectiva.

Até porque se deve entender que a natureza jurídica da impugnação judicial é de um verdadeiro recurso contencioso de anulação, “que tem por objecto, em princípio, o acto tributário e que visa, em primeira linha, a declaração da sua ilegalidade com base no vício expressamente alegado pelo impugnante”

(C.P.C.I. de Alfredo de Sousa e José Paixão, Comentado e Anotado, 2ª Edição, 1986, em anotação ao art. 89º, citando Alberto Xavier e Cardoso da Costa).

Situação consagrada depois no CPT.

Dispunha o art. 49º do referido Código:

“1. Os prazos... contam-se de acordo com as regras do art. 279º do Código Civil.

“Aos prazos para dedução de impugnação judicial... aplica-se o disposto no n.º 1...”.

E o art. 20º, n. 1, do CPPT é uma norma de conteúdo idêntico:

“Os prazos... de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279º do Código Civil”.

Haveremos pois de concluir que o prazo em causa é um prazo substantivo e não adjectivo.

Assim, tal prazo conta-se de harmonia com as regras do art. 279º do Código Civil.

Isto posto, parece ser de concluir, numa primeira abordagem da questão, que, na hipótese dos autos, a impugnação é intempestiva.

Na verdade, tendo em conta o probatório e as disposições legais citadas, o prazo terminou em férias (14 de Setembro de 2003), transferindo-se assim para o 1º dia após férias (15 de Setembro de 2003).

Ora, como a petição de impugnação terá eventualmente sido apresentada em 16 de Setembro de 2003, dir-se-ia que a mesma foi apresentada extemporaneamente.

E, se assim for - ou seja, se a impugnação foi apresentada depois do prazo - tendo em conta que o prazo de impugnação judicial é peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, é óbvio que o seu decurso faz extinguir o direito de impugnação.

Não tem aqui aplicação, como pretende o recorrente, o disposto nos arts. 144º e 145º do CPC.

Poder-se-ia pensar pois que a impugnação é efectivamente intempestiva.

Mas a isto objecta o recorrente com o art. 150º, 1, b) do CPC, defendendo que, também por aqui, a impugnação é tempestiva.

É esta uma questão relevante, que importa apreciar, e que constitui a segunda questão a apreciar.

3.2. O art. 150º, 1, b) do CPC.

Sob a epígrafe “apresentação a juízo dos actos processuais”, dispõe o n. 1 do art. 150º do CPC:

“Os actos processuais que devam ser praticados por escrito pelas partes são apresentados a juízo por uma das seguintes formas:

“... ”

“b) Remessa pelo correio, sob registo, valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do registo postal”.

É esta uma disposição aplicável à hipótese dos autos, ou seja, à apresentação da petição de impugnação.

Vale isto por dizer que, se a petição de impugnação foi enviada, como alega o recorrente, através do correio, sob registo, em 15/9/2003, é ela tempestiva.

E tal alegação resulta da conclusão 7ª - “a petição inicial de impugnação deu entrada em juízo em 15/09/2003, nos termos do disposto na alínea b) do n. 1 do art. 150º do CPC” - conjugada com o excerto seguinte das alegações de recurso: “a petição inicial de impugnação deu entrada em juízo em 15/9/2003, conforme cópia do registo que se junta sob o documento n. 1, e tendo em conta o disposto na alínea b) do n. 1 do art. 150º do CPC”.

Como resulta do alegado, o documento comprovativo de que a petição foi enviada pelo registo do correio apenas foi junto com as alegações de recurso.

Ora, dispõe o art. 523º, n. 2, do CPC que “se não forem apresentados com o articulado respectivo, os documentos podem ser apresentados até ao encerramento em 1ª instância...”. E o n. 1 do art. 524 do CPC refere que “depois do encerramento da discussão só são admitidos, no caso de recurso, os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento”.

Finalmente, o art. 727º do CPC estatui que “com as alegações podem juntar-se documentos supervenientes...”.

Poder-se-ia pois pensar que tal documento não podia ser considerado, por manifestamente extemporâneo.

Mas não é assim.

Na verdade, tendo a petição de impugnação sido apresentada, ao que se crê, no local competente, é óbvio que saber qual a data da sua apresentação constitui uma indagação oficiosa, que o tribunal pode e deve fazer.

É caso então de chamar à colação o disposto na parte final de n. 1 do art. 706º do CPC (“as partes podem juntar documentos às alegações... no caso de a junção apenas se tornar necessária em virtude do julgamento proferido em 1ª instância”).

Sendo embora certo que o recorrente podia ter juntado tal documento (comprobativo da remessa da petição pelo seguro do correio) na 1ª instância, não é menos verdade que será ele mais um elemento adjuvante à apreciação da (in)tempetividade da impugnação, uma vez que o recorrente foi surpreendido por tal decisão de intempetividade.

E, é bom dizê-lo, face ao disposto na alínea b) do n. 1 do art. 150º do CPC, que, se a alegação do recorrente proceder neste ponto, então a impugnação é tempestiva, não podendo improceder com esse fundamento.

Impõe-se assim a remessa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto com a finalidade ora referida, o que encontra fundamento legal no art. 729º, 3, do CPC.

Daí que definido que está o direito aplicável, se ordena novo julgamento da causa, como decorre do art. 730º, 1, do CPC.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância, para ampliação da matéria de facto, nos termos e com os efeitos atrás descritos.

Sem custas.

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

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Prescrição. Conhecimento oficioso.*

### Sumário:

*Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia nem em erro de julgamento a sentença de tribunal de 1.ª instância que, numa impugnação judicial de acto de liquidação, não aprecia a prescrição da dívida emergente desse acto, se tal questão lhe não foi colocada nem o processo contém elementos bastantes para concluir pela prescrição.*

Processo n.º 381/06-30

Recorrente: RODASA — Comércio de Veículos, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **RODASA – COMÉRCIO DE VEÍCULOS, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul que confirmou a decisão da 1ª instância julgando improcedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1991.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A prescrição é de conhecimento oficioso.

B)

O Tribunal no âmbito dos seus poderes inquisitórios, tem o poder de ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade, para uma efectiva protecção dos direitos e interesses dos particulares.

C)

Sendo a prescrição de conhecimento oficioso, deveria, o Tribunal ter diligenciado no sentido de obter todos os elementos que considerasse úteis à boa decisão da causa, o que não aconteceu.

D)

Isto é, deveria o Tribunal, ter oficiado, à respectiva Repartição de Finanças, para que esta informasse o Venerando Tribunal de todos os factos úteis à boa decisão da causa

E)

Os factos tributários imputados à ora recorrente já prescreveram, dado que, já decorreram mais de 15 anos, desde o momento em que ocorreram.

F)

A referida prescrição resulta do disposto no artº 34º do CPT.

G)

Apesar de ter havido interrupção/suspensão da prescrição, o processo esteve parado mais de 1 ano, daí que, comece a correr o tempo, para a prescrição, a partir dessa data, somando-se, ainda, o tempo que decorreu desde o início até à data da suspensão.

H)

Encontrando-se esgotado o prazo de 10 anos, previsto no artº 34º do Código de Processo Tributário.

I)

Assim, o douto acórdão em recurso, violou, entre outros, o princípio da legalidade, da investigação ou do inquisitório, e bem assim o da segurança e certeza jurídicas e ainda as disposições contidas no art. 34º do CPT.

NESTES TERMOS, E NOS MELHORES DE DIREITO (...) DEVERÁ SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, EM CONSEQUÊNCIA, REVOGADO O ACÓRDÃO RECORRIDO, DEVENDO A FINAL SER JULGADA PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO OPORTUNAMENTE DEDUZIDA PELA ORA RECORRENTE (...).

1.2. Nas contra-alegações, a Fazenda Pública defende a confirmação do julgado, concluindo deste modo:

«1)

Se a recorrente já pagou não é invocável a prescrição;

2)

Se não pagou e o pagamento lhe vier a ser exigido poderá invocar a inexecuibilidade da dívida em sede de execução fiscal

3)

Nestes autos apenas está em causa a apreciação da legalidade da liquidação o que é próprio de um processo de impugnação, e, quanto a isso, não foi acolhida a argumentação da impugnante;

4)

A impugnante não recorreu da decisão quanto ao objecto da impugnação — legalidade da liquidação — passando a invocar apenas a prescrição da dívida

5)

Admitindo, em tese, que o tribunal poderia, em processo de impugnação, ter conhecido da prescrição, enquanto causa de inutilidade da lide execução tal não foi possível, neste caso, por não existirem no processo os elementos necessários;

6)

Como esses elementos poderão ser objecto de conhecimento no processo adequado para tal — execução fiscal — se estiver a correr contra a recorrente, em nada fica prejudicado o respectivo direito de defesa

Nestes termos o recurso deve ser considerado improcedente confirmando-se o douto Acórdão recorrido».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento por, no caso, a prescrição só ter sido invocada «quando a lide impugnatória já estava concluída na 1ª instância».

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

2. Vem provada a seguinte factualidade:

«A)

Os serviços de Fiscalização Tributária de Aveiro, em análise à declaração mod. 22 entregue pela ora impugnante em 29/5/1992 (vd. fls. 17 e ss. dos presentes autos) efectuaram diversas correcções técnicas ao lucro tributável declarado do ano de 1991 passando a 20.770.479\$00 (vd. fls. 14 e ss. dos autos), uma vez que a ora impugnante transferiu da conta Vendas para a conta Adiantamentos as importâncias de 13.200 e 7.680 contos, correspondentes aos documentos 963 e 1087 do diário de clientes, relativos à venda de 16 automóveis.

B)

A ora impugnante foi notificada, através da nota de cobrança 8310017706, datada de 10/9/1996, para efectuar o pagamento do montante ora impugnando de 13.131.427\$00 (€65.499,28), relativo a liquidação adicional de IRC do ano de 1991 (vd. fls. 12 dos presentes autos). Deste montante global, 5.973.359\$00 (€29.794,99) dizem respeito a juros compensatórios.

C)

A ora impugnante não apresentou reclamação graciosa (vd. fls. 65 dos autos).

D)

A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 18/6/1997».

3.1. Estamos no âmbito de um processo de impugnação judicial de acto de liquidação de IRC atacado pela impugnante com base nos vários fundamentos que sintetizou no prólogo da respectiva petição inicial.

Esses fundamentos foram julgados infundados pela sentença recorrida, salvo no que respeita aos juros compensatórios liquidados e, em consequência, a impugnação judicial foi declarada improcedente, com a apontada ressalva.

Nas conclusões das alegações de recurso para o TCA, as quais servem para expor os motivos por que a decisão judicial recorrida não deve manter-se – cfr. o artigo 690º do Código de Processo Civil –, a recorrente apenas num ponto criticou a sentença, afirmando que a dívida resultante do acto de liquidação está prescrita, pelo que ocorreu omissão de pronúncia, já que o Tribunal se não debruçou sobre essa prescrição, apesar de ser de conhecimento officioso.

O TCA entendeu que não havia a invocada omissão de pronúncia, posto que a questão da prescrição não fora suscitada e o Tribunal não tinha o dever de officio de dela conhecer na impugnação judicial; além de que, acrescentou, não havia no processo elementos bastantes para concluir pela prescrição. Por isso negou provimento ao recurso interposto da decisão da 1ª instância.

3.2. Como assim, ao recorrer para o TCA, a recorrente não fez senão suscitar uma questão que nem até aqui levantara nem a sentença apreendeu: a prescrição da dívida nascida do acto de liquidação impugnado.

Na medida em que a sentença não conheceu de tal questão, e que não estava obrigada a apreciá-la – ela não é, no processo de impugnação, de conhecimento officioso, posto que não é causa possível do êxito da acção –,

a sentença não incorreu nem em nulidade por omissão de pronúncia nem em erro de julgamento.

Por isso, as alegações e respectivas conclusões produzidas perante o TCA deixavam incólume a dita sentença, sendo incapazes de conduzir ao provimento do recurso jurisdicional.

Servem estes recursos, como muito se tem repetido, para impugnar as decisões judiciais, e não para coisa diversa. Aquilo que nelas não foi decidido nem tinha que o ser são questões novas, cuja invocação no recurso é inconsequente.

3.3. É certo que a jurisprudência vem afirmando, repetidamente, a possibilidade de os tribunais atenderem à prescrição, mesmo em sede de impugnação judicial do acto tributário. Isto porque, ocorrendo a prescrição da obrigação tributária, o imposto liquidado não pode ser exigido ao contribuinte. E, sendo assim, este não tem interesse em questionar o acto de liquidação, já que nenhuma consequência prejudicial dele lhe pode (em regra) advir. Constatada a prescrição, deve a instância impugnatória extinguir-se, por falta de utilidade, sem apreciação do mérito da impugnação.

Porém, isto não quer dizer que o impugnante que não requereu, no tribunal que apreciou a impugnação em primeiro grau, a extinção da instância por tal inutilidade, e que recebeu desse tribunal decisão desfavorável ao seu intento impugnatório, possa recorrer a um tribunal superior para perante ele levantar a questão e conseguir a extinção da instância.

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.

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.

Acrescenta-se que, no caso, a alegada prescrição não é patente, não estando comprovado, como não está, que a dívida emergente da liquidação continue por pagar, e que o prazo tenha decorrido seguidamente.

Daí que, como bem se disse no acórdão do TCA, não fosse «possível concluir, ainda que a título incidental e como mero pressuposto a uma eventual declaração de inutilidade superveniente da presente lide, que

se tenha operado a prescrição da obrigação de pagamento da dívida de imposto e juros compensatórios apurados pelo acto de liquidação controvertido nos autos».

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

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em 50 % (cinquenta por cento) a procuradoria.

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

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Recurso judicial. Improcedência. Alteração do objecto do processo.*

### Sumário:

*Improcede necessariamente o recurso se o recorrente, concordando com o decidido indeferimento liminar, pretende incorrectamente alterar o objecto do processo, expresso no petitório, de modo a sustentar o uso (in)correcto do meio processual utilizado — impugnação judicial em vez de oposição à execução ou mesmo reclamação nos termos do artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.*

Processo n.º 440/06-30.

Recorrente: Manuel Luís Poupinha Ferreira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manuel Luís Poupinha Ferreira vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, que lhe indeferiu liminarmente a impugnação judicial que deduzira contra o despacho do Chefe da Repartição de Finanças que, contra si, mandou reverter a execução originariamente instaurada contra a sociedade “Alumia, Aluguer de máquinas, Lda.”.

Fundamentou-se a decisão em que “o meio processual adequado para se discutir a legalidade do acto de reversão é a oposição à execução e não o processo de impugnação judicial”, entendimento que “constitui jurisprudência firmada nos tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal”, que cita, pelo que ocorre erro na forma do processo, não sendo possível a respectiva convolação por haver já decorrido o prazo de oposição à execução.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão na execução fiscal (art.º 23 n.º 1 da LGT), para a qual, os responsáveis subsidiários são citados nos termos do art.º 9 n.º 3 do CPPT.

II - A reversão é precedida de declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. (art.º 23 n.º 4 da LGT).

III - A alínea c) do art.º 99 do CPPT prevê que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida.

IV - O ora recorrente pretende reagir contra a intimação de um acto decisório (citação), aferida de um pressuposto legalmente exigido: a sua fundamentação. (art.º 23 n.º 4 da LGT)

V - Não pretende reagir contra o acto decisório da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, em si.

VI - O ora recorrente pretende ter conhecimento dos fundamentos de facto e de direito da decisão tomada, a fim de poder aceitar a sua legalidade ou dela reagir.

VII - O recorrente pretende reagir contra o vício formal de que padece a citação do acto da reversão, tendo pedido a sua repetição/anulação, e não quanto ao acto em si mesmo.

VIII - Pelo que, foi correcta a posição do ora recorrente, utilizando, para defesa dos seus interesses, a via impugnativa.

Termos em que, nos melhores de Direito e com o suprimento de V.Exas., deve o presente Recurso ser provido e, conseqüentemente, ser revogada a sentença a quo, vindo a ser retomada a tramitação processual adequada.

Assim, farão V.Exas Justiça!

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que “a oposição à execução é o meio processual adequado de reacção contra a ilegalidade do despacho de reversão, por falta dos respectivos pressupostos processuais (artigos 151.º, n.º 1, e 204.º, n.º 1, al. b) *in fine* do CPPT)”, entendimento que deve igualmente partilhar-se mesmo no caso de vícios formais, por mais adequado à tutela efectiva dos interesses dos revertidos, ficando “inequivocamente excluída a impugnação judicial”, dado “o elenco legal de actos passíveis de constituírem o seu objecto”, como é jurisprudência pacífica, que cita, obstando à convalidação a intempestividade da petição inicial.

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

Vejamos, pois:

Delimitando o âmbito do recurso deve dizer-se, desde já, que o recorrente não põe em causa o julgado, na medida em que, aí, se entendeu – como é, aliás, jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo e a decisão recorrida acentua – que o despacho de reversão deve ser sindicado através da oposição à execução fiscal e não em impugnação judicial; nem que se não mostra possível a convalidação, à míngua do requisito da tempestividade.

O que o recorrente afirma é que “não pretende reagir contra o acto decisório da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, em si” mas sim “contra o vício formal de que padece a citação do acto de reversão, tendo pedido a sua repetição/anulação, e não quanto ao acto em si mesmo”, para o que “pretende ter conhecimento dos fundamentos de facto e de direito da decisão tomada, a fim de

poder aceitar a sua legalidade ou dela reagir”, “pelo que foi correcta a posição da ora recorrente, utilizando, para defesa dos seus interesses, a via impugnativa”.

Cfr. nomeadamente ditas conclusões V a VIII.

E, todavia, tal posição é absolutamente desmentida pelo petitório, tangendo o recorrente, até, as raízes da má fé processual – artigo 456.º do Código de Processo Civil -, uso manifestamente reprovável dos meios processuais – se não substancial – dedução de pretensão ou oposição, cujo fundamento não deveria ignorar, isto não obstante litigar com apoio judiciário.

Na verdade, o que a recorrente põe em causa é a (falta de) fundamentação (indicação) dos pressupostos e extensão da reversão, referindo expressamente que:

- “a reversão deve ser precedida da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação” – artigo 17.º;

- “a administração tributária, porém, não sufragou este procedimento, quando decidiu a reversão à margem referenciada” – artigo 18.º;

- “não indicou as razões de facto ou de direito que fundassem essa decisão” – artigo 19.º - tais como a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário – artigo 20.º - “e os factos que consubstanciaram essa inexistência ou insuficiência” – artigo 21.º -, “tais como a legitimidade do impugnante para lhe ser reconhecida a qualidade de devedor subsidiário” – artigo 22.º.

Mais referindo, *apertis verbis*, que “aqui se impugna o acto decisório da reversão” – artigo 24.º -, concluindo pela respectiva anulação, “com base na sua ilegalidade”.

Exuberantemente, pois, o recorrente põe em causa o acto de reversão, que não a citação do processo executivo.

De qualquer modo, sempre se dirá que esta é sindicável, não através de impugnação judicial, mas, antes, de reclamação para os Tribunais Administrativos e Fiscais, nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT, “no prazo de 10 dias após a notificação da decisão” devendo, desde logo, indicar expressamente os fundamentos e conclusões, por modo que, a ser assim – que não é, como se demonstrou – nem sequer seria possível qualquer convalidação.

Termos em que, sem necessidade de maiores explanações, se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho liminar recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/5 mas sem prejuízo do benefício do apoio judiciário.

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

Acórdão de 05 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Oposição à execução. Despacho de reversão. Impugnação. Convalidação. Intempestividade.*

**Sumário:**

- I — A forma de atacar o despacho de reversão é através do processo de oposição à execução.*
- II — Tendo o recorrente utilizado o processo de impugnação, só é possível a convalidação se a petição tiver sido apresentada no prazo da oposição.*
- III — Tendo sido apresentada para além de tal prazo, a petição inicial deve ser rejeitada liminarmente.*

Processo n.º 441/06-30.

Recorrente: Manuel Luís Poupinha Ferreira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. MANUEL LUÍS POUPINHA FERREIRA, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do TAF de Castelo Branco, o acto de reversão, efectuado, pelo Chefe da Repartição de Finanças de Fronteira, contra o impugnante, enquanto responsável subsidiário da primitiva executada, Pia, Comércio Agro Pecuário e Industrial, Ld.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a petição inicial.

Considerou haver erro na forma do processo, pois cabia não impugnação mas oposição. Mas não era, no seu entender possível a convalidação, pois a oposição era intempestiva.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão na execução fiscal (art. 23 n. 1 da LGT), para a qual, os responsáveis subsidiários são citados nos termos do art. 9 n. 3 do CPPT.

II. A reversão é precedida de declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. (art. 23 n. 4 da LGT).

III. A alínea c) do art. 99 do CPPT prevê que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida.

IV. O ora recorrente pretende reagir contra a intimação de um acto decisório (citação), aferida de um pressuposto legalmente exigido: a sua fundamentação. (art. 23 n. 4 da LGT).

V. Não pretende reagir contra o acto decisório da reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, em si.

VI. O ora recorrente pretende ter conhecimento dos fundamentos de facto e de direito da decisão tomada, a fim de poder aceitar a sua legalidade ou dela reagir.

VII. O recorrente pretende reagir contra o vício formal de que padece a citação do acto da reversão, tendo pedido a sua repetição/anulação, e não quanto ao acto em si mesmo.

VIII. Pelo que, foi correcta a posição da ora recorrente, utilizando, para defesa dos seus interesses, a via impugnativa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Estamos perante um despacho liminar de indeferimento.

Isto porque, segundo o Mm. Juiz, o recorrente apenas põe em causa a legalidade do despacho de reversão por vícios de forma, designadamente falta de fundamentação. Sucede que o meio processual para se discutir a legalidade do acto de reversão é a oposição. Ora, não sendo possível a convalidação, por a oposição ser intempestiva, daí a rejeição liminar da petição inicial.

Que dizer?

O recorrente fundamenta a sua pretensão no facto da AT não fundamentar de facto e de direito a sua decisão de reversão.

E, nas suas alegações de recurso, considera que o processo próprio para atacar este vício, é o da impugnação, com fundamento na alínea c) do art. 99º do CPPT.

Ora, é verdade que a preterição de formalidades legais e do dever de fundamentação realmente são fundamentos de impugnação - art. 99º do CPPT. Mas veremos depois a amplitude desta norma.

Olhando para a petição inicial, logo vemos que o recorrente centra a sua pretensão na não fundamentação do despacho de reversão.

Veremos depois que este é um fundamento de oposição à execução com enquadramento na alínea i) do n. 1 do art. 204º do CPPT.

Oposição a apresentar no prazo de 30 dias após a citação pessoal - art. 203º, 1, a) do CPPT.

É óbvio que o facto de ter sido apresentada uma petição de impugnação não impede a sua convalidação, caso haja erro na forma de processo - art. 98º, 4, do CPPT.

Ponto é que seja tempestiva.

Como é sabido, a caducidade do direito de acção é de conhecimento officioso.

Ora, se chegarmos à conclusão que a petição foi apresentada fora do prazo, não é possível essa convalidação, devendo a petição inicial ser rejeitada liminarmente.

Como fixou o Mm. Juiz a quo, a citação ocorreu através de carta de registada com aviso de recepção, sendo a carta recebida pelo recorrente em 22/11/2004, tendo o pedido de apoio judiciário, compreendendo a nomeação de patrono sido feito em 19/1/2005 (a petição inicial foi apresentada em 15/10/2005).

Tendo em conta o disposto no art. 33º da Lei n. 34/2004, de 29/7 (“a acção considera-se proposta na data em que for apresentado o pedido de nomeação de patrono”) é patente a intempestividade da oposição.

Mas o recorrente não concorda, pois, na sua opinião, o que está em causa é, não a execução fiscal, mas sim a (i)legalidade de um acto isolado da Administração Fiscal, no caso, o despacho de reversão, com fundamento no art. 23º, 1 e 4 da LGT.

É que - segundo ele - o despacho de reversão padece de uma total ausência de fundamentação, ao contrário do que impõe a lei.

Mas não tem qualquer razão.

As ilegalidades a que se reporta o art. 99º do CPPT - onde ele busca o fundamento da sua impugnação - não são as ilegalidades cometidas no processo de execução.

São isso sim as ilegalidades do acto de liquidação ou de um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo, ou,



sendo actos de outro tipo, quando a lei utiliza o termo impugnação para referenciar o meio processual a utilizar <sup>(1)</sup>.

E com isto estamos a explicitar a amplitude da norma ínsita no art. 9º do CPPT.

Ora, patentemente que não está em causa um acto de liquidação ou de um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto desse tipo, sendo que a lei não consagra o termo impugnação para referenciar um processo do tipo que vimos analisando.

Quer isto dizer que o recorrente só podia utilizar o processo de impugnação, beneficiando do prazo previsto para a sua dedução, se questionasse o acto de liquidação ou um acto administrativo que comportasse a apreciação de um acto desse tipo.

Mas não é isso o que está em causa.

O recorrente aceita (ou pelo menos não discute) que o acto de liquidação não sofre de qualquer vício.

O que ele questiona é que a dívida exequenda dele derivada lhe possa ser assacada. Com os fundamentos que já vimos.

Logo concluímos pois que por aqui o recorrente não pode obter êxito na sua pretensão.

O que se poderia questionar é se o despacho de reversão não podia (devia) ser autonomamente objecto de uma reclamação, com previsão no art. 276º do CPPT.

Isto porque estamos perante uma decisão proferida por uma autoridade da administração tributária no processo executivo fiscal.

Parece-nos, porém, que a melhor solução é aquela que entende ser o processo de oposição à execução o meio adequado para o executado revertido agir contra tal despacho.

Seja quando os fundamentos aduzidos são taxativamente fundamentos de oposição à execução, seja porque, mesmo naqueles casos em que o acto de reversão está inquinado de vícios de ordem formal (incompetência, falta de fundamentação ou de prévia audição do arguido, ou ilegitimidade do exequente), constituirão ainda fundamento de oposição à execução, com enquadramento na alínea i) do n. 1 do art. 204º do CPPT <sup>(2)</sup>.

O que o recorrente não pode é defender-se, como acima já deixamos expresso, através do processo de impugnação, beneficiando do prazo nele inscrito.

Refira-se agora, num parêntesis final, que o processo de reclamação é ainda mais gravoso em termos de prazos processuais, pois a reclamação deve ser apresentada no prazo de 10 dias, após a notificação da decisão - art.277º do CPPT.

Nem vale falar em violação ao direito de acesso do recorrente aos tribunais e aos seus direitos de defesa, com implicações de ordem constitucional.

Na verdade, já vimos que o recorrente dispunha de um mecanismo previsto na lei, que dava corpo à sua pretensão, que é o processo de oposição à execução.

Mesmo para quem entendesse que não era esse o modo de reagir, mesmo assim, tal meio não era o do processo de impugnação, mas sim o processo de reclamação.

Ou seja, o meio processual adequado para o recorrente fazer valer o seu direito nunca era o processo de impugnação judicial.

Como vimos acima, a oposição à execução é intempestiva.

Não é pois possível ordenar a convalidação.

Assim sendo, a decisão recorrida não merece reparo.

No sentido ora exposto pode ver-se, a título exemplificativo, o acórdão deste STA de 15/2/2006 (Rec. n. 1255/05).

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto da taxa de justiça devida.

Lisboa, 5 de Julho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Jorge de Sousa, CPPP, comentado e anotado, 4ª Edição, pág.440

<sup>(2)</sup> Autor e Obra citados, pág.1044

## Acórdão de 5 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Fundo Social Europeu. Oposição à execução. Reposição de quantias. Prescrição. Prazo.*

### Sumário:

*O prazo de prescrição das dívidas referentes a quantias recebidas indevidamente do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitantes às acções de formação profissional, é o geral ordinário de vinte anos, nos termos do artigo 309.º do CC e não o de cinco anos, previsto no artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.*

Processo n.º 462/06-30.

Recorrente: Santos & Gonçalves.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. SANTOS & GONÇALVES, com sede na Zona Industrial, Viana do Castelo, opôs-se, junto do então Tribunal Tributário de Viana do Castelo, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Alegou prescrição da dívida exequenda, sua caducidade e ainda ilegalidade da dívida.

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

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença violou o disposto no art. 34º n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Tributário, uma vez que o Mm. Senhor Juiz deveria ter entendido que as participações têm natureza tributária, sendo-lhes aplicável o respectivo prazo de prescrição, ao invés de ter entendido

que a prescrição das ditas verbas se enquadra no domínio da lei civil, e que o prazo de prescrição é de vinte anos;

2. O Mm. Senhor Juiz, deveria pois ter se pronunciado no sentido de que as dívidas exequendas se encontram prescritas;

3. Razão pela qual, e salvo o devido respeito, o Mm. Senhor Juiz deveria ter declarado extintas por prescrição as dívidas exequendas;

4. Com que em suma violou a Douta decisão em apreço o art. 34º n.ºs. 1 e 2 do Código de Processo Tributário.

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. Contra a ora oponente foi instaurada a execução fiscal n.º 2348-99/102034.0, por dívidas ao DAFSE - Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu, respeitante aos dossiers 890237 P3 e 890251 P1, no valor de Esc. 2.597.197\$00.

2. A referida execução teve por base a certidão emitida em 23 de Agosto de 1999, pelo Director Geral do Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu (DAFSE).

3. A oponente foi citada em 18 de Setembro de 2000.

4. Na referida certidão consta que a dívida em causa respeita a verbas recebidas indevidamente do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitantes às acções de formação profissional desenvolvidas no âmbito dos dossiers identificados em 1).

5. Por ofício datado de 30 de Março de 1999 registado e com aviso de recepção foi a ora oponente notificada para proceder à restituição da importância de Esc. 2.323.059\$00 no prazo de 30 dias relativamente ao Dossier 890251 P1.

6. Por ofício datado de 16 de Setembro de 1998, foi a ora oponente notificada por registo com aviso de recepção para proceder à restituição da importância de Esc. 274.138\$00, no âmbito do Dossier 890237P3.

7. A ora oponente por carta registada com aviso de recepção e datada de 17 de Agosto de 1995, foi notificada das informações constantes destes de autos de fIs.20/33, dando-lhe conhecimento das importâncias a restituir e o prazo para a entrega das mesmas.

8. A presente oposição foi apresentada em 18 de Outubro de 2000.

3. Está em causa apenas a eventual prescrição da dívida exequenda.

Defende a recorrente que as participações recebidas têm natureza tributária. E, assim sendo, a dívida está prescrita.

Outra e diversa é a perspectiva assumida pela Mm. Juiz, que sustenta que a prescrição das verbas se enquadra no domínio do Código Civil.

Que dizer?

Avançamos desde já a solução: a razão está claramente do lado do tribunal recorrido.

Na verdade, e diferentemente do que pensa a recorrente, manifesta-se que as dívidas em causa não têm natureza tributária.

Assim, não é aplicável o disposto no art. 34º, n.ºs. 1 e 2, do CPT, que fixa em 10 anos o prazo prescricional (salvo se outro mais curto estiver fixado na lei).

Mas tal não é bastante para considerar que o prazo prescricional é de 20 anos.

Avançemos então.

O art. 40º, n. 1, do DL n. 155/92, de 28/7, que estabelece o regime da administração financeira do Estado estatui que “a obrigatoriedade

de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento”.

Aquele diploma faz referência à Lei n. 8/90, de 20/2 - Lei de Bases da Contabilidade Pública - que no seu art. 2º, faz apelo “à autonomia administrativa nos actos de gestão corrente” que define como sendo “todos aqueles que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições”, excluindo de tal âmbito “os actos que envolvam opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos e, designadamente, que se traduzam na aprovação dos planos e programas de actividades e respectivos relatórios de execução ou na autorização para a realização de despesas cujo montante ou natureza ultrapassem a normal execução dos planos e programas aprovados” - n. 3 do citado artigo.

O DL 155/92 (art. 1º) contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a lei n. 8/90, de 20/2.

E o preâmbulo daquele primeiro diploma legal faz apelo, procurando concretizá-la, a “uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do orçamento por programas”.

Ora, o débito em causa não tem aquela natureza de despesa de gestão corrente.

Na verdade, como resulta do probatório, trata-se de participações recebidas pela oponente, do FSE e do Estado Português, em que se torna difícil separar a origem dos fundos - como se refere no Ac. do TC de 24/10/00, Proc. 7/00 -, ainda que seja o Estado Português o responsável pela devolução, às autoridades comunitárias, dos valores por aquela primeira entidade adiantadas - art. 6º do Regulamento CEE n. 2950/83, do Conselho, de 17/10.

E a dívida reclamada no processo executivo corresponde a quantias recebidas indevidamente do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitantes às acções de formação profissional desenvolvidas no âmbito dos dossiers identificados.

E as participações financeiras do FSE e do Estado Português, para tais acções, constituem, não despesas de gestão corrente ou de administração mas, antes, “despesas de capital”, como tal inscritas no Orçamento da Segurança Social, conforme mapas anexos ao respectivo Orçamento anual do Estado.

Não tem aqui pois aplicação o disposto no citado art. 40º, 1, do DL n. 155/92 (que fixa o prazo de prescrição em 5 anos) mas antes o disposto no art. 309º do CC (em que o prazo de prescrição - prazo ordinário - é de 20 anos).

No sentido exposto podem ver-se os acórdãos deste STA, citados pelo EPGA (de 6/11/02 - rec. n. 727/02 - e de 25/6/03 - rec. 325/03, que o ora relator subscreveu, e que aqui seguimos de perto).

Ora, assim sendo, e considerando que as quantias em causa foram recebidas pela recorrente em 1989, como decorre expressamente da sentença sob censura, é evidente que não ocorreu a alegada prescrição.

A pretensão da recorrente está assim condenada ao insucesso.

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

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

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

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Recurso de revista. Poderes de cognição da matéria de facto pelo STA. Recurso aos métodos indiciários. Dúvida fundada.*

**Sumário:**

- I — *O STA, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, tem poderes limitados para conhecer da matéria de facto.*
- II — *Com efeito, o n.º 2 do artigo 722.º do CPC só permite que, naqueles processos, este Supremo Tribunal conheça de matéria de facto em duas circunstâncias claramente tipificadas; por um lado, quando o Tribunal recorrido tiver dado como provado um facto sem que se tivesse produzido a prova que a lei exigia para a sua demonstração, por outro, quando tiver desrespeitado as normas que regulem a força probatória dos diversos meios de prova.*
- III — *A determinação do lucro tributável com recurso a métodos indiciários tem uma feição excepcional, só aceitável quando o apuramento da matéria colectável não possa ter por base a contabilidade do sujeito passivo.*
- IV — *Todavia, havendo recurso a esses meios e fundando-se o mesmo na solidez dos elementos recolhidos pela administração fiscal a impugnação da necessidade daquela utilização passa pela demonstração de que os referidos elementos não têm sustentação real e que a contabilidade do sujeito passivo não sofre dos vícios que lhe apontam ou, pelo menos, de que existe dúvida fundada acerca da veracidade de tais meios.*

Processo n.º 122/06-30.

Recorrente: Tiago Lopes Batista & Filhos, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

Tiago Lopes Baptista & Filhos, L.ª, impugnou, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, a **liquidação adicional de IVA referente aos anos de 1987 e 1988** alegando a sua ilegalidade decorrente, por um lado, da **falta de fundamentação** e, por outro, de **vício de violação de lei**.

Tal impugnação foi **julgada improcedente** naquele Tribunal, **decisão que o TCA confirmou**.

Inconformada, **a impugnante recorreu** para este Supremo Tribunal **rematando as suas alegações do seguinte modo:**

1. A tributação por métodos indirectos deve tão-só ter lugar em face de circunstâncias manifestamente excepcionais, previstas pelo legislador, havendo de ser determinada pela impossibilidade de quantificar de forma directa e exacta a matéria tributável sujeita a imposto. De facto, sendo uma solução normativa de ultima ratio, ela está reservada para

aqueles casos onde o incumprimento das obrigações dos contribuintes impossibilita, de todo, o conhecimento do real valor dos rendimentos sujeitos à tributação.

2. AAF tem, por isso, de indicar em concreto as razões determinantes do seu convencimento na legalidade da aplicação dos métodos indiciários, demonstrando ter desenvolvido uma actividade inquisitiva a jusante da detecção das incorrecções que fosse adequada a comprovar o juízo de impossibilidade de comprovar a matéria colectável da empresa, não importando só que a administração se diga convencida, mas também que diga porque é que se deixou convencer.

3. Para isso não basta a mera existência de erros ou omissões para que sejam automaticamente aplicados os métodos indiciários uma vez que a aplicação de métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções da contabilidade só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável e esse juízo de impossibilidade não pode ser feito automaticamente a partir da constatação das irregularidades, mas apenas e só como consequência de um esforço inquisitivo donde resulte inabalavelmente essa material impossibilidade, aí se encontrando, justamente, o “porquê” legalmente justificador do convencimento administrativo.

4. Ou seja, para que a AF possa aplicar métodos indiciários não basta uma declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo, mas é também necessário que esse juízo se equivalha ao resultado de uma ponderação fáctico-jurídica, substancial ou materialmente, correcta.

5. A prova dos pressupostos do recurso aos métodos indirectos não pode decorrer naturalmente dos “factos” e juízos conclusivos lavrados no relatório de inspecção tributária, não podendo o Tribunal dá-los por verificados se eles não são posteriormente objecto de comprovação em juízo. A interpretação das regras do cumprimento do ónus da prova – art.º 342.º do CC em relação aos art.ºs 51.º e 52.º do CIRC e 82.º e 84.º do CIVA - no sentido de permitir dar como provado um facto apenas pela menção no relatório da inspecção tributária é inconstitucional por violação do disposto no artigo 2.º da CRP.

6. Do probatório do Acórdão recorrido nada consta quanto à verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indiciária, *maxime* no que toca à verificação fundamentada da impossibilidade da avaliação directa.

7. De qualquer modo, os erros relatados, como se assume em relatório pericial tido em conta na decisão recorrida – mas incorrectamente lido ou compreendido -, não obstam à quantificação da matéria tributável. Inexistindo fundamento para a aplicação dos métodos indirectos.

8. Em caso de utilização dos métodos indiciários, para que as extrapolações que os mesmos venham a conduzir se mostrem adequadas é necessário que se suportem na utilização de elementos obtidos segundo as regras da experiência, norteados por critérios de razoabilidade, pelo que, jamais se pode ter como suficiente do ponto de vista lógico-jurídico-racional de uma ilação ou de um modo de avaliação indirecta da matéria colectável factos assentes em simples e infundadas afirmações genéricas.

9. Cabendo ao Tribunal sindicar a actuação administrativa, cumpria-lhe ter aferido da total irrazoabilidade dos critérios de actuação da AF, desde os pressupostos até à quantificação por métodos indirectos.

10. Ora, o acórdão não justifica por que motivo deva, no caso, considerar-se adequado e razoável o critério de “adequar os anos de 1987 e 1988 próximos dos rácios de 1986”. O acórdão também não comenta como é razoável, adequado e justificado, no caso, proceder só à alteração dos proveitos, como se assenta que assim aconteceu. E também não mostra o acórdão que seja razoável, adequado e justificado, no caso, o procedimento de actuar retirando às vendas e ao custo das existências vendidas, as vendas às empresas de celulose, calculando depois os rácios Margem/Custo existências e Margem/Vendas”. Aliás, o acórdão não se importa nada com saber qual a ordem de grandeza desses falados rácios, nem por que modo resulta dos mesmos (indeterminados) rácios um volume de negócios cujo valor o acórdão também não quer saber. De resto, o acórdão não assenta o modo ou o critério de que serviu a Administração Fiscal para chegar do falado (mas não fixado) “volume de negócios” aos valores bem determinados de “vendas em falta”, ou valores tributáveis, constantes do probatório, de 6.000.000\$00, e de 8.000.000\$00, respectivamente, para os anos de 1987 e 1988”.

11. Cabia, ao menos ao Tribunal, ter aferido correcção do modo como foram obtidas essas margens de lucro líquido, aí se incluindo os critérios de selecção dos valores usados para base da obtenção das médias (...) tudo com vista a poder concluir-se se a margem média encontrada pode ser havida como adequada para, em face de tais critérios não jurídicos - mas juridicamente assumidos -, evidenciar um valor materialmente adequado”

12. É impertinente chamar à colação as regras de repartição do ónus da prova para avaliar a legalidade da actuação do Fisco, porquanto essas regras apenas têm de ser convocadas quando, depois da actividade judicial de avaliação das provas e da fixação da matéria de facto se chega a uma situação em que se não dá por apurado algum dos factos que interessam para a decisão da causa e esse problema não se põe relativamente à actuação do fisco nos termos em que a mesma se infere do probatório e dos documentos que o suportam, tanto mais que os critérios que o Fisco mobilizou no presente caso concreto são completamente insondáveis.

13. Com isto o Tribunal avalizou uma actividade administrativa ilegal, baseada em rácios desconhecidos, aplicados fora do tempo e em critérios de selecção não justificados e desajustados da realidade da Recorrente.

14. A quantificação operada ao basear-se unicamente na alteração dos proveitos, retirando às vendas e ao custo das existências vendidas, as vendas às empresas de celulose, 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, além de genérica, arbitrária e irrazoável, carece de apoio legal e da devida justificação quanto à origem dessas margens e aos critérios de selecção que as originaram. A alteração do rendimento tributável nunca poderia apenas ser baseada em tal injustificado critério.

15. No caso de aplicação de métodos indiciários, também os custos devem ser relevados e quantificados presuntivamente de forma adequada e congruente ao rendimento apurado, não se podendo justificar, com fundamento em dificuldades de quantificação, que apenas se alterem os proveitos. A prevalecer o entendimento da Administração Fiscal nesta matéria estar-se-á a fazer uma interpretação dos artigos 51.º e 52.º e 82.º e 84.º do CIVA que é inconstitucional por violação do princípio da

tributação do rendimento real e líquido e do princípio da capacidade contributiva.

16. Para efeitos do artigo 121.º do CPT não deve exigir-se à Recorrente a prova apodéctica dos factos que põem em dúvida fundada a existência do facto tributário na medida em que o mesmo é “construído” com base em juízos conclusivos da AF feitos a partir de rácios de insusceptível sindicabilidade.

**O Representante da Fazenda Pública contra alegou para formular as seguintes conclusões:**

a) A sociedade sujeita 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, tendo sido calculados os correspondentes dados referentes a transacções sujeitas a IVA;

b) A tributação por métodos indiciários efectuada pela Administração encontra-se justificada pela situação tributária da recorrente nos exercícios de 1987 e 1988, relativamente a IVA (e contribuição industrial);

c) A recorrente não contestou a decisão de tributação de acordo com as regras do grupo B da contribuição industrial mas reclamou do acto de fixação da matéria colectável (quer de contribuição industrial quer de IVA) para a Comissão de Revisão;

d) Não se tendo alcançado qualquer acordo, o Director de Finanças decidiu nos termos do art. 87º do CPT, tendo a liquidação de IVA objecto deste recurso sido impugnada;

e) Quer o tribunal de 1.ª instância quer o TCAS, consideraram legal o recurso a métodos indiciários e que a recorrente não logrou infirmar a fixação pela AF dos factos sujeitos a tributação;

f) Quer os pressupostos da fixação da matéria por métodos indiciários quer a (in)existência de dúvida fundada constituem matéria de facto, insusceptível de reapreciação pelo STA, enquanto tribunal de revista.

O Ex.mo Procurador Geral Adjunto emitiu **parecer no sentido do não provimento do recurso** por considerar que a Recorrente tinha fundamentado a sua discordância quanto ao decidido “*exclusivamente na crítica à forma e ao modo como se estabeleceu o probatório do Acórdão recorrido, isto é, como se fez o julgamento da matéria de facto*”, crítica essa que, *in casu*, não era admissível por este Supremo Tribunal funcionar como Tribunal de revista.

Colhidos os vistos **cumpre decidir.**

FUNDAMENTAÇÃO

**I. MATÉRIA DE FACTO**

A decisão recorrida julgou **provados os seguintes factos:**

a) Nos exercícios de 1987 e 1988, a impugnante encontrava-se colectada em contribuição industrial - Grupo A, na Repartição de Finanças de Penela, pelo exercício da actividade de serração de madeiras, sendo sujeito passivo de IVA no regime normal de periodicidade mensal;

b) Na sequência de exame à sua escrita, efectuada pelos Serviços de Fiscalização, foi elaborado, em 10.01.91, o relatório junto por fotocópia a fls. 69/87;

c) Onde se concluiu que a contabilidade da impugnante não traduzia a realidade da empresa;

d) Não permitindo um controlo claro e inequívoco lucro tributável nos exercícios de 1987 e 1988;

e) Quer em sede de contribuição Industrial, quer em sede de IVA;

**f)** Designadamente pelos desajustamentos das principais rubricas da contabilidade;

**g)** Incoerência de rácios indiciadores de subavaliação de vendas e sobreavaliação de matérias primas;

**h)** Existência de saldos de caixa credores, entre outros;

**i)** Constatou-se ter sido proposta a tributação impugnante, segundo as regras aplicáveis aos contribuintes do Grupo B, em obediência ao disposto no invocado § único do art. 114.º do CCI;

**j)** Bem como as correcções que, em sede de contribuição industrial e sede de IVA, se entendiam convenientes para adequar os elementos contabilísticos à realidade prática e objectiva da empresa;

**k)** Tendo “presumido” vendas em falta nos montantes de 6.000.000\$00 e 8.000.000\$00, nos exercícios de 1987 e 1988, respectivamente e, consequentemente, IVA em falta nos montantes de 960.000\$00 e de 1.355.340\$00, respectivamente (cfr. os P. V e VI do referido relatório, aqui considerado reproduzido, e os documentos juntos com o mesmo de fls. 88/120);

**l)** Em 31.01.91, foi proferido pelo Sr. Director de Finanças, despacho de concordância com a proposta tributação do contribuinte, nos exercícios de 1987 e 1988, segundo o sistema do Grupo B, nos termos do § único do art. 114.º do CCI e de liquidação de IVA em falta, nos termos do art. 82.º do CIVA (cfr. fls. 69);

**m)** Por isso, e com base no referido relatório de exame à escrita, veio a ser apurado o IVA aqui impugnado, nos termos do art. 82.º CIVA, conforme mapas de apuramento modelo 382, juntos, por fotocópia, a fls. 67 e 68 e onde o referido imposto vem discriminado por meses;

**n)** Notificada da referida liquidação de IVA, nos termos e para os efeitos do art. 27.º do CIVA, a impugnante apresentou reclamação, ao abrigo do art. 84.º e seg.s do CPT, em 26.09.91. (cfr. doc.s. fls. 125/138 que aqui se consideram reproduzidos);

**o)** Sobre a referida reclamação, foi prestada, em 25.10.91, informação pelos serviços de fiscalização tributária, onde, além do mais, se conclui que o apuramento do volume de negócios de novo efectuado pelos Serviços, com base exclusivamente em valores de contabilidade, é ainda superior ao anteriormente estimado, pelo que propõem o indeferimento total da reclamação. (cfr. doc.s fls. 139/145, que aqui se dão por integralmente reproduzidos);

**p)** Em 25.11.91, reuniu a Comissão Distrital de Revisão, para aplicação da referida reclamação, não tendo os vogais chegado a acordo, conforme respectivos laudos (cfr. doc. fls. 100/103);

**q)** Por isso, por despacho de 02.12.91, proferido ao abrigo do n.º 3 do art. 87.º do CPT, o Sr. Director Distrital de Finanças, fixou o IVA aqui impugnado;

**r)** Com a seguinte fundamentação: «*Ficou demonstrado no relatório de exame à escrita lavrado em 10 de Janeiro de 1991, que a contabilidade do contribuinte não traduz a realidade da empresa pelo que foi proposta a liquidação do imposto em falta, nos montantes de Esc. 960.000\$00 para o ano de 1987 e 1.355.340\$00, para o ano de 1988, com base nos volumes de negócios que foram presumidos em falta, das importâncias respectivamente de 6.000.000\$00 e de 8.000.000\$00, para cada um dos referidos anos e conforme se encontra demonstrado no referido relatório.*»

**s)** Na sua reclamação, embora o contribuinte não traga nada de novo ao processo, contesta o imposto liquidado considerando que as anomalias

contabilísticas verificadas não afectavam o controle contabilístico do imposto já liquidado;

**t)** Por sua vez o vogal do contribuinte, no seu laudo, contesta quer as margens de lucro bruto para o cálculo do volume de negócios, quer os rácios nacionais para o sector, propondo se aceite os elementos contabilísticos declarados pelo contribuinte.

**u)** O vogal da Fazenda Nacional propõe o indeferimento da reclamação com os fundamentos constantes do seu laudo;

**v)** Para apreciar a reclamação, foi prestada pelos Serviços de Fiscalização Tributária deste distrito uma nova informação, em 25/10/91, que esteve à disposição dos vogais de ambas as partes a qual foi devidamente analisada e ponderada e que, por outros critérios de análise, mais em conexão com a actividade desenvolvida pelo reclamante, chegaram à conclusão que o imposto em falta seria superior ao efectivamente liquidado, uma vez que estimaram o volume de negócios em falta de 8.777.790\$00 em 1987 13.881.194\$00, em 1988, conforme consta do referido relatório;

**w)** Assim e tendo em conta os elementos constantes do processo, designadamente o relatório de fiscalização efectuado em 25 de Outubro de 1991, fixo o imposto sobre o valor acrescentado em falta no montante de 960.000\$000 (novecentos e sessenta mil escudos) para o ano de 1987 e de 1.335.340\$00 (um milhão trezentos e cinquenta e cinco mil trezentos e quarenta escudos) para o ano de 1988. (cfr. fls. 108 e 109).

**x)** A impugnante foi notificada em 17.12.91, da decisão referida em h) e para pagar o IVA liquidado e aqui impugnado em 15 dias, nos termos do art. 27.º do CIVA. (cfr. fls.110)

**y)** A impugnante requereu em 26.12.91, certidão dos fundamentos, de facto e de direito, que estiveram na base da fixação do IVA notificado, a qual lhe foi entregue em 02.01.92. (cfr. doc. pg. 101 e v.º e 102);

**z)** O IVA impugnado não foi pago eventualmente, pelo que se procedeu ao débito ao Tesoureiro da F.P. para sua cobrança virtual, pelos conhecimentos n.º 11 a 22, em 14.04.92, tendo a cobrança à boca do cofre terminado 14.04.92, considerando-se devidos juros de mora desde 15.04.92 (cfr. p. 114º v.º e inf. fls. 181º VO);

**aa)** A presente impugnação foi deduzida 20.05.92 (cfr. fls. 2).

**bb)** Por sua vez, a testemunha Abílio Fernandes, contabilista da empresa impugnante, limitou-se, agora, a revelar ao tribunal, o destaque de dois pormenores que, subjectivamente, reputa de “insólitos”;

**cc)** Nos seguintes termos: por um lado, a circunstância de a firma em questão ter sido condenada, por entre outros factos, a pagar uma coima, a pretexto de ter entregue ao Estado dinheiro a mais, respeitante a contribuição industrial;

**dd)** Por outro lado, a circunstância de os técnicos fiscalizadores apreciarem que só havia maneira dos suprimentos estarem “apoiados” através de fotocópia de cheque;

**ee)** Expressou a sua convicção de que a fiscalização à empresa não passou de pretexto para fiscalizar individualmente o sócio Tiago;

**ff)** Que, de resto acabou, segundo diz, individualmente milhares de contos às Finanças;

**gg)** As Finanças escolheram dois, de entre cinco dos anos que podiam fiscalizar;

**hh)** Apreciando, ainda, que na contabilidade referente a proveitos e despesas, não havia nenhuma decorrentes da circunstância de a entrada

de suprimentos, em seu entender só ter relevância não económica, não influenciando os resultados; a fiscalização à para fiscalizar por pagar da empresa, alterações entrada de financeira e não económica, não influenciando os resultados.

**ii)** Havia na empresa impugnante inventários, como sempre houve;  
**jj)** Era prática, então corrente, que a impugnante comprava pinhais a agricultores;

**kk)** Sendo que tais agricultores não passavam recibos próprios porque também os não tinham;

**ll)** A serração, por sua vez, face a tal realidade, tinha um livro de recibos que, após ser preenchido, era assinado pelo agricultor de circunstância;

**mm)** As compras de pinhal eram e ainda são calculadas com o arvoredo de pé;

**nn)** Naquele tempo, não havia, por regra, balanças nas serrações;

**oo)** Por seu turno, a testemunha António Manuel Rodrigues, empregado fabril, revelou trabalhar na empresa impugnante há cerca de 20 anos como cortador de madeira;

**pp)** Nada sabendo da contabilidade da empresa, pois os negócios de pinhal da impugnante não eram consigo;

**qq)** Sabe no entanto que o pinhal era e é comprado a olho, em pé;

**rr)** E que o pinhal, por regra, não é pesado.

**ss)** No exercício de 1988, foi emitido o cheque s/UBP em 31.7.1988, no montante de 900.000\$00, só cobrado ao banco em 18.1.1989, saído pelo Caixa com o n.º 7 de Julho de 1988, e desconhecendo-se a favor de quem foi emitido - cfr. mesmo relatório a fls. 77;

**tt)** No exercício de 1988, aquando da compra do camião da marca “Volvo”, a que se reporta a factura n.º 8.956-V, a contabilidade revela o pagamento de 7.000 contos, por Caixa, em dinheiro, quando o pagamento foi efectuado por cheque s/CGD, conforme recibo da vendedora Auto-Sueco, L.da, com o n.º 42919 - cfr. mesmo rel. a fls 77 e docs. de fls 96, 97 e 98;

**uu)** Quanto aos custos, as compras de arvoredo, quase sempre efectuadas a particulares, o respectivo documento de aquisição não é emitido pelos vendedores, mas sim, em regra, pelo sócio e gerente da impugnante Tiago Lopes Baptista, que também não são claramente identificados esses vendedores, bem como não são identificadas as quantidades de madeira e/ou árvores vendidas - cfr. mesmo relatório e doc.s de fls. 90 e segs;

**vv)** Desses invocados vendedores de arvoredo/madeira, alguns deles não eram conhecidos nos locais indicados - cfr. mesmos docs.;

**ww)** Também o transporte do arvoredo para as instalações fabris nunca era acompanhada das guias de transporte quando transportadas nos tractores, o que tornava impossível controlar o arvoredo adquirido e consequentemente o volume de negócios - cfr. mesmos docs.;

**xx)** Ao nível das existências em geral não era indicada a unidade de medida utilizada nas suas diversas componentes cfr. mesmo relatório;

**yy)** O critério seguido pela AT para calcular o volume de negócios foi o de “...proceder só à alteração dos proveitos, retirando às vendas e ao custo das existências vendidas, as vendas às empresas de celulose, 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...” cfr. mesmo relatório.

## II. O DIREITO.

O antecedente relato informa-nos que a Recorrente, que se encontrava colectada em contribuição industrial - Grupo A pelo exercício da actividade de serração de madeiras e era sujeito passivo de IVA no regime normal de periodicidade mensal, foi objecto de uma acção de fiscalização e que desta resultou a conclusão de que a mesma, exercícios de 1987 e 1988, tinha uma contabilidade que não traduzia a realidade do seu giro comercial e que, por isso, não permitia o controlo preciso e claro do seu lucro tributável.

Daí que tivesse sido proposto que a sua tributação, em sede de contribuição industrial, se fizesse segundo as regras aplicáveis aos contribuintes do Grupo B e que, no tocante ao IVA, essa tributação se fizesse com recurso ao disposto no art.º 82.º do respectivo Código, o que, tendo sido aceite, determinou a liquidação ora em causa.

Inconformada com esse acto tributário a Recorrente impugnou-o no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, mas sem êxito já que **essa impugnação foi julgada improcedente.**

### Decisão que o TCA confirmou.

É contra este julgamento que a Recorrente **se insurge pelas razões sumariadas nas conclusões deste recurso jurisdicional.**

O Ex.mo Procurador Geral Adjunto entende, contudo, que tais conclusões se limitam a atacar o julgamento feito nas instâncias relativo à matéria de facto e que funcionando, *in casu*, este Supremo como Tribunal de revista **tais críticas não poderiam ser conhecidas.** E, porque assim, propôs o não provimento deste recurso jurisdicional.

Importa começar por analisar esta questão prévia.

1. É sabido que **este Supremo Tribunal, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, só conhece de matéria de direito** (art. 21, n.º 4 do ETAF), isto é, funciona como Tribunal de revista e que, sendo assim, nestes casos, os recursos que lhe são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva, que pode consistir tanto no erro de aplicação ou de aplicação, como no erro de determinação da norma aplicável” – vd. n.º 2 do art. 721.º do CPC.

Deste modo, e porque **o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto do recurso de revista** o Recorrente, se discordar da factualidade que vem fixada, só logrará obter provimento se demonstrar que no sindicado julgamento ocorreu “*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.*” – n.º 2 do art.º 722.º do CPC. Mas mesmo quanto a estas duas excepções o Prof. A. Reis ensina que elas “*não constituem desvios da regra geral de que não é lícito ao Supremo conhecer de matéria de facto. Se bem atentarmos na natureza do erro cometido pela Relação nos casos apontados, havemos de reconhecer que se trata rigorosamente de erro de direito e não de erro de facto. Há erro na fixação dos factos da causa, mas o erro traduz-se na violação de determinada norma jurídica. É, portanto, erro de direito.*” – CPC Anotado, vol. VI, pg. 30.

O que vale por dizer que **neste tipo de recursos o Supremo só pode conhecer da matéria de facto** em duas circunstâncias muito concretas; **a primeira**, quando o Tribunal recorrido considerou provado um facto sem que existisse a espécie de prova que a lei considerou necessária

para esse efeito; e, a **segunda**, quando o mesmo não respeitou a força probatória que a lei atribuiu a determinado tipo de prova.

Deste modo, havendo divergência quanto à fixação da matéria de facto ou quanto às conclusões que dela se retiraram – que, de acordo com o entendimento doutrinal e jurisprudencial generalizado, constitui matéria factual quando desligadas de qualquer interpretação jurídica - **este Supremo Tribunal só se poderá debruçar sobre esse julgamento quando o recurso vier fundamentado na prática de um dos apontados tipos de erro ou quando concluir haver necessidade de ampliar a decisão de facto** - n.º 3 do art. 729º do CPC.

Mas, note-se, que, mesmo neste caso, é entendimento generalizado que *“os poderes do Tribunal de revista restringem-se ao exame da legalidade formal do respectivo uso, mas sem entrar na apreciação directa do valor das provas, pois só assim decide uma questão de direito.”* – Ac. deste STA de 5/2/97 (rec. 21.136), de 21/1/98 (rec. 21.679), de 25/2/98 (rec. 21.829) e de 11/3/98 e Ac.s do STJ de 26/1/94, de 27/10/94 e de 14/12/94 in Colectânea, Ano II, tomo 1º, pg. 59 e tomo 3º, pg. 105 e 173 e Antunes Varela, RLJ, 122/220.

**2. Analisando o caso dos autos** verificamos que o que a Recorrente questiona neste recurso jurisdicional é, essencialmente, o indevido uso que a Administração fez do recurso aos métodos indirectos, sustentando que se não verificavam os pressupostos que consentiam esse modo de apuramento da matéria colectável.

Sendo assim, ao contrário do que defende o Ex.mo Procurador Geral Adjunto, o que vem sindicado não é a impugnação do julgamento da matéria de facto feito na instância recorrida mas a legalidade do recurso aos referidos métodos como forma de apuramento da matéria colectável.

Tanto basta para, sem necessidade de mais desenvolvidas considerações, se conclua que **falece razão àquele Ilustre Magistrado no tocante à invocada questão prévia.**

Vejamos, pois, a questão de saber se o Acórdão recorrido agravou a Recorrente quando considerou que a Administração Fiscal não violara a lei ao socorrer-se dos métodos indirectos como forma de cálculo da sua matéria colectável.

**3. A Recorrente**, nas cinco primeiras conclusões, limita-se a **tecer considerações genéricas** sobre as circunstâncias que autorizam a Administração Fiscal a recorrer aos métodos indiciários como forma de cálculo do imposto devido, afirmando que estes só se justificam quando for impossível quantificar, de forma directa e exacta, a matéria tributável sujeita a imposto e, porque assim, deve exigir-se que a AF fundamentadamente o recurso a esse método e que essa fundamentação seja substancialmente correcta. Não serão, pois, de aceitar juízos conclusivos sem a comprovação efectiva dos pressupostos em que assentam.

Todavia, **tais considerações não afrontam o que se decidiu no Acórdão recorrido** pois que também neste, acertadamente, se sustentou que *“a determinação do lucro tributável com recurso a métodos indiciários tem uma feição excepcional, que apenas a lei autoriza para aqueles casos em que não seja possível tal apuramento tendo por base a contabilidade do sujeito passivo”* e que, ocorrendo essa excepcionalidade, a Administração Fiscal pode basear-se em todos os elementos de que disponha para proceder àquele apuramento, *“nos termos do art.º 52.º do CIRC, designadamente em quaisquer elementos existentes na contabilidade do sujeito passivo, quer relativos a esse exercício quer a qualquer outro para os extrapolar e valorar para o exercício em causa.”*

E, porque assim, e porque **tais considerações não contradizem nem põem em causa o decidido** no Aresto recorrido **é forçoso concluir que as mesmas são incapazes de determinar a revogação dessa decisão.**

**3. 1. Nas conclusões 6.ª e 7.ª censura-se o Acórdão por se considerar que ele não analisou os pressupostos que permitiram o recurso à avaliação indiciária** afirmando-se que os erros relatados nos exames a que a Recorrente foi sujeita não obstavam à quantificação directa da matéria tributável e que as extrapolações feitas dos elementos recolhidos nesses exames não foram adequadas nem se mostraram norteadas por critérios de razoabilidade.

Todavia, sem razão.

Com efeito, o que se afirma no Aresto recorrido é que a *“... matéria constante nas al.ªs d) a h) e ss) a xx) ... apurada pela fiscalização tributária, constante do exame à escrita da impugnante e não contrariada por qualquer outra prova, nenhuma, aliás, tendo sido produzida com virtualidade de a infirmar ....”* obriga a que se conclua que a Recorrente não logrou demonstrar a inexactidão dos índices apontados no relatório pericial e que deste resulta a *“..... impossibilidade de apurar e controlar clara e inequivocamente o lucro tributável e, em sede de IVA, de permitir apurar claramente o imposto”*, ou seja que *“tal contabilidade não tem o mérito de espelhar o resultado efectivo e concreto da realidade económico financeira dos respectivos exercícios da contribuinte ....”* E que *“face a tais anomalias, com as apontadas omissões e insuficiências dessa contabilidade para esses exercícios de 1987 e de 1988 não restava outro caminho à Administração Fiscal do que lançar mão de tais presunções ou estimativas para apurar e calcular o imposto em falta ....”*

Deste modo, contrariamente ao que se sustenta nas referidas conclusões, o Acórdão pronunciou-se sobre os pressupostos que permitiam o uso da avaliação indiciária e sobre os alegados erros dos relatórios periciais, **concluindo que tais pressupostos se verificavam e que deles resultava a necessidade do recurso a tais métodos e, além disso, que não foi produzida qualquer tipo de prova capaz de suscitar dúvida séria e fundada sobre os elementos de facto em que os mesmos se fundaram.** Ou seja, demonstrou-se que não só havia fundamento para o recurso aos referidos meios indirectos de apuramento da matéria colectável como também que os invocados erros dos relatórios periciais não foram demonstrados.

**Julgamento que não foi abalado pela crítica que neste recurso se lhe dirige** e que, por isso, **não nos merece qualquer censura.**

Aliás não vem demonstrado que as extrapolações retiradas dos relatórios periciais fossem desadequadas ou que fossem irrazoáveis.

Acresce que, a ser entendido que a censura dirigida ao Acórdão recorrido se referia já não à forma de apreciação e valoração desses elementos de facto mas à incapacidade probatória destes ou ao facto do Tribunal não ter retirado desses elementos as conclusões de facto que havia que retirar, então **essa censura não podia ser conhecida pois que se traduzia numa crítica ao julgamento da matéria de facto.** E essa crítica, tal como acima se expôs, não é legalmente admissível neste recurso.

**3. 2.** O que ficou dito anterior ponto 3.1 vale também para o que se afirma nas conclusões 8.ª e 9.ª, pois que nestas a Recorrente sustenta que, em caso de utilização dos métodos indiciários, as conclusões que se retiram dos factos devem ser obtidas segundo as regras da experiência,

norteadas por critérios de razoabilidade, e devem ser suportadas em factualidade firme, cabendo ao Tribunal sindicar a actividade administrativa quando esta se afasta destas regras.

Também aqui se não percebe se essas conclusões se referem à matéria factual ou às ilações jurídicas que desta se podiam retirar pois o discurso utilizado não foi suficientemente claro.

Todavia, admitindo que o que se questionou foram as referidas ilações jurídicas dir-se-á que, por um lado, **o Acórdão recorrido não vem contrariado pelo discurso alegatório no tocante aos princípios gerais nele afirmados** e, por outro, **o mesmo pronunciou-se sobre a razoabilidade e a adequabilidade dos critérios seguidos pela AF em termos correctos**, pelo que o recurso improcede.

Ou seja, também nesta parte, este recurso jurisdicional **não se apresenta como uma crítica susceptível de fundamentar a revogabilidade do Aresto sob censura.**

3.3 Nas conclusões 10.<sup>a</sup>, 11.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup>, 15.<sup>a</sup> e 16.<sup>a</sup> a Recorrente critica o Acórdão por este não indicar as razões que o levaram a considerar como razoável tomar o ano de 1986 como paradigma da avaliação indiciária dos anos de 1987 e 1988, nem se importar “*com saber qual a ordem de grandeza desses falados rácios, nem porque modo resulta dos mesmos (indeterminados) rácios um volume de negócios cujo valor o Acórdão também não quer saber*”, sendo certo que lhe cabia averiguar esses factos “*tudo com vista a poder concluir-se se a margem média encontrada pode ser vista como adequada ...*”.

Mas **também aqui se tem por desacertadas tais críticas.**

Com efeito, e desde logo, o Tribunal recorrido afirmou, e muito bem, que se a Recorrente entendia que o exercício de 1986 tinha sido muito diferente dos de 1987 e 1988 e que, por isso, eram incomparáveis competia-lhe fazer prova disso mesmo já que ninguém melhor que ela saberia “*como terão os factos ocorridos nesses períodos que, por serem factos pessoais, melhor do que ninguém poderia ter vindo trazer aos autos as provas concretas relativas a tais factos.*”

Por outro lado, é sabido que, salvo ocorrências anormais, para efeitos de análise do comportamento de uma empresa a comparação de um exercício deve fazer-se com os que lhe estão mais próximos pois, por um lado, os condicionalismos económicos de um e de outro, por princípio, serão semelhantes e, por outro, o comportamento dos agentes económicos envolvidos não deverá apresentar grandes diferenças. E, porque assim, não merece censura o caminho seguido pela Administração Fiscal.

Aliás, é a **lei que obriga a que, na determinação da matéria tributável por recurso aos métodos indirectos, se deva ter em conta “a matéria tributável do ano mais próximo ou anos mais próximos que se encontre determinada pela Administração Tributária.”** – n.º 1 al. g) do art.º 90.º da LGT – pelo que, por maioria de razão, ter-se-á de aceitar que a AF recorra como termo de comparação aos anos mais próximos, ainda que a respectiva matéria tributável tenha sido determinada pelo contribuinte.

Nesta conformidade, a terem ocorrido as circunstâncias anormais que inviabilizavam ou, pelo menos, dificultavam a comparação dos anos de 1987 e 1988 com o ano de 1986, **caberia à Recorrente demonstrar a ocorrência destas circunstâncias e o erro que se cometeu ao escolher esse termo de comparação.** Ora, aquela nada fez, colocando-se na postura de quem considera que basta contrariar, ainda que de forma

vaga e inconsequente, o comportamento da Administração Fiscal e o que acerca dele se afirmou no Acórdão recorrido para que se possam derrubar as conclusões que determinaram a liquidação sindicada.

Ora, não é assim já que lhe cumpria demonstrar o acerto das suas afirmações.

Aliás nesta - como noutras - matéria a Recorrente parte de uma curiosa teoria: a de que a Administração Fiscal tem obrigação legal de demonstrar com rigor matemático todas as insuficiências que aponta ao sujeito passivo e que este se encontra na cómoda posição de nada ter de provar. Se assim fosse compensaria ter a contabilidade bem desorganizada pois quanto maior fosse a desorganização maior dificuldade haveria em provar os fundamentos que sustentaram o recurso aos métodos indiciários.

Improcede, pois, também nesta parte o recurso.

3.4. Finalmente, nas conclusões 12.<sup>a</sup> e 13.<sup>a</sup> a Recorrente considera impertinentes as afirmações feitas no Acórdão acerca da forma como o ónus da prova deve ser repartido, pois entende que aquelas só podem ser convocadas quando se não dá por apurado algum dos factos que interessam à decisão e tal não ocorria *in casu*, tanto mais que eram “*completamente insondáveis*” os critérios de que se serviu a Administração Fiscal.

Já se disse acima, confirmando o decidido no Tribunal Central Administrativo, que, perante os elementos de prova recolhidos pela AF, **não haveria que censurar a utilização dos métodos indiciários como forma de apuramento da matéria tributável e que a Recorrente não tinha conseguido pôr em causa o fundamento dessa decisão** e, nem sequer, tinha, conseguido suscitar a existência de dívida fundada sobre a existência do facto tributário.

E o Tribunal a quo mencionou que “*a dívida fundada a que alude o art.º 121.º do CPT, que implica a anulação do acto impugnado, não pode assentar na ausência ou 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-lhes o ónus da prova de tais factos, sem embargo do juiz, no âmbito do seu poder dever inquisitório, diligenciar em prová-los.*” E que só mediante a prova concludente de tais factos é que era possível pôr em causa o fundamento dessa dúvida.

Ora **tais considerações não só não são impertinentes**, tendo em conta a controvérsia suscitada nestes autos, como também **se têm por substancialmente acertadas.**

Razão pela qual, também nesta parte, se considera **o recurso improcedente.**

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em negar provimento ao recurso confirmando-se, assim, a douta decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — Costa Reis (relator) — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.



## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Duplicação de colecta e dupla tributação. Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em sede de IRS.*

**Sumário:**

- I — Ocorre a duplicação de colecta quando, estando paga por inteiro um tributo se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro, de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, o que significa que esta figura só tem lugar quando se dê a reunião cumulativa dos seguintes requisitos: a) o facto tributário ser o mesmo, b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige, c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.*
- II — Deste modo, a duplicação de colecta — que funciona como impedimento à possibilidade do contribuinte ser taxado, mais do que uma vez, pelo mesmo rendimento na mesma sede tributária — só ocorre quando se exija do contribuinte o pagamento de um imposto que este, ou um terceiro, já pagou.*
- III — Diferente da duplicação da colecta é a figura da dupla tributação pois que nesta, ao contrário daquela, são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário e, porque assim, esta, em abstracto, não só não é ilegal como pode ser desejada pelo legislador.*
- IV — Pago na Alemanha imposto sobre os rendimentos do trabalho aí auferidos por residente em Portugal deve esse tributo ser deduzido no IRS liquidado em Portugal.*

Processo n.º 126/06.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: António Fernando Sousa Gomes Lomba.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

António Fernando Sousa Gomes Lomba e mulher Maria de Fátima da Cruz Fiúza Lomba, residentes na Rua Luís de Camões, da freguesia de Vila Praia de Âncora do concelho de Caminha, deduziram, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, **oposição à execução fiscal contra eles interposta para cobrança do IRS** referente aos anos de 1998, 1999 e 2000, **alegando** que os rendimentos de trabalho correspondentes a esse imposto foram prestados na Alemanha nos referidos anos e que, por isso, foram aí tributados em sede de imposto sobre o rendimento, imposto esse que pagaram.

Sendo assim, atento o disposto na Convenção sobre dupla tributação celebrada entre os Estados Português e Alemão, não podiam aquelas remunerações serem tributadas, novamente, em sede de IRS em Portugal.

Concluíram pedindo a procedência da oposição e a extinção da execução contra eles instaurada.

Por sentença de 4/04/2005 (fls. 103 a 106) a **oposição foi julgada procedente** e foi ordenado o arquivamento da execução.

Inconformada a Fazenda Nacional **recorreu para o Tribunal Central Administrativo tendo formulado as seguintes conclusões:**

**1.** Existe uma distinção entre o conceito legal de duplicação de colecta, vertido no art.º 205º, n.º 1 do CPPT, e os conceitos de dupla tributação interna e de dupla tributação internacional (este *in casu*).

**2.** Para que ocorra duplicação de colecta é necessária a verificação integral do condicionalismo previsto no n.º 1 do art.º 205º do CPPT.

**3.** No caso *sub judicio*, não se aplicou mais do que uma vez a mesma norma de direito interno à mesma situação, antes a tributação operada decorre da aplicação de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos (do Estado Alemão e do Estado Português).

**4.** A dupla tributação internacional, pressupondo o concurso real de normas de vários ordenamentos jurídicos, origina nesses ordenamentos vários créditos tributários de que, *in casu*, seriam titulares o Estado português e o Estado alemão.

**5.** A invocada Convenção entre Portugal e a República Federal da Alemanha, aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3/6, visa atenuar ou eliminar dos efeitos da cumulação de pretensões fiscais de ambos os Estados, eliminando a dupla tributação - internacional através da limitação do imposto (art.º 24º da CDT).

**6.** Essa convenção não se aplica à figura jurídico - fiscal de duplicação de colecta, definida no art.º 205º, n.º 1, do CPPT decorrente da aplicação plúrima e exclusiva de uma norma de direito português, que não de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos, *in casu*, da Alemanha e de Portugal.

**7.** Ao decidir, como decidiu, o M.mo Juiz a *quo* interpretou e aplicou indevidamente o art.º 205º, n.º 1 do CPPT.

Os Oponentes contra alegaram unicamente para suscitarem questão da incompetência do TCA, a qual tendo sido reconhecida pelo Acórdão deste Tribunal de 7/12/2005 (fls. 140 a 143) determinou a remessa dos autos para este Supremo Tribunal.

**O Ilustre Magistrado do MP foi de parecer que o recurso mercia provimento** por considerar que a situação retratada nos autos configurava a figura da dupla tributação e não, como foi decidido, de duplicação de colecta.

Colhidos os vistos **cumpro decidir.**

FUNDAMENTAÇÃO

**I. MATÉRIA DE FACTO.**

A decisão recorrida julgou **provados os seguintes factos:**

**1.** O Serviço de Finanças de Caminha instaurou contra os Oponentes uma execução fiscal por dívidas de IRS e juros compensatórios respeitantes aos anos de 1998, 1999 e 2000 no valor total de €15.009,42;

**2.** Em 14/04/2003, foi penhorado um bem imóvel da propriedade dos Oponentes;

**3.** De 01/10/1998 a 31/12/2000, o Oponente encontrava-se a trabalhar para a firma alemã «Deutsche Fischfang-Union»;

**4.** No ano fiscal de 1998, o Oponente pagou na Alemanha €7.326,00 de imposto sobre o rendimento;

**5.** No ano fiscal de 1999, o Oponente pagou na Alemanha €8.714,00 de imposto sobre o rendimento;

6. No ano fiscal de 2000, o Oponente pagou na Alemanha €4.809,72 de imposto sobre o rendimento.

## II. O DIREITO.

1. O relato antecedente informa-nos que o **Oponente residiu na Alemanha** nos anos de 1998, 1999 e 2000 e aí trabalhou como funcionário de uma empresa alemã e que os rendimentos auferidos por esse trabalho foram **sujeitos nesse país a tributação sobre o rendimento**, a qual foi paga.

Todavia, isso não impediu que a Administração Fiscal portuguesa **liquidasse o IRS sobre os mesmos rendimentos** e executasse o património dos Oponentes em virtude destes não terem atempadamente pago o imposto que lhes foi liquidado.

O que motivou a dedução desta **oposição, fundamentada** - no que ora interessa - **na duplicação de colecta**, a qual foi **julgada procedente** e, conseqüentemente, declarada extinta a execução pela seguinte ordem de razões:

*“Na situação em apreço ocorreu prestação de trabalho dependente nos anos em causa na Alemanha; caso tivesse havido prestação de trabalho dependente em Portugal a situação era a mesma, uma vez que sobre o mesmo facto tributário incidem duas liquidações de imposto sobre o rendimento.*

*É indiferente saber se a liquidação é legal ou não, porquanto mostrando-se o imposto pago uma vez, não pode ser tributado segunda vez.*

*A questão que se poderá levantar é a de saber se nas situações abrangidas pelas convenções sobre dupla tributação, se poderá estar ou não perante casos de duplicação de colecta; isto porque, aquela é distinta desta.*

*Ocorre dupla tributação quando sobre a mesma realidade incidem dois impostos de tipo diferente - vg. Sisa (actual IMT) e Imposto de Selo sobre transmissão onerosa de bens imóveis; ou seja, a mesma realidade é tributada duas vezes por impostos de características diferentes.*

*Na situação em análise, muito embora se enquadre no âmbito das convenções sobre dupla tributação, não ocorre propriamente uma “dupla tributação” em sentido técnico, ou seja, incidência de dois impostos sobre a mesma realidade.*

*Cumpra ainda referir que as convenções sobre dupla tributação visam precisamente evitar a duplicação de colecta, não obstante se designarem como convenções sobre dupla tributação; porquanto o que está em causa não é uma tributação por dois distintos impostos, mas a tributação por imposto da mesma natureza.*

*Por seu turno, resultam da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha, que foi aprovada pela Lei 12/82, de 3 de Junho, as condições em que um trabalhador dependente pode beneficiar da não duplicação da colecta.*

*Estabelece o n.º 1 do seu artigo 15º que: «... os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.»*

Não obstante o pagamento de IRS relativo aos anos fiscais em causa terem sido efectuados na Alemanha, o certo é que os mesmos se encontram validamente pagos para todos os legais efeitos.

*Sendo assim, a Administração Fiscal (AF) portuguesa está a pretender cobrar duas vezes o mesmo imposto, ou seja, o imposto relativo aos rendimentos do trabalho do mesmo período de tempo, pelo que existe duplicação de colecta, conforme determina o art.º 205.º do CPPT.”*

**É contra este julgamento que o Representante da Fazenda Nacional se insurge** argumentando ser errado qualificar a situação retratada nos autos como duplicação de colecta, visto que *“não se aplicou mais do que uma vez a mesma norma de direito interno à mesma situação, antes a tributação operada decorre da aplicação de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos (do Estado Alemão e do Estado Português)”* – vd. conclusão 3.ª.

A **única questão que se nos coloca** é, pois, como se vê, a de saber se a tributação em sede de IRS dos rendimentos auferidos pelo Oponente, nos anos de 1998, 1999 e 2000, na Alemanha, feita pela Administração Fiscal Portuguesa, é ilegal por a mesma se traduzir em duplicação de colecta.

2. Nos termos do art.º 287.º do CPT (aplicável por vigorar ao tempo em que nasceram os controversos rendimentos) **ocorre a duplicação de colecta** *“quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra, de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”*, o que significa que **esta figura só tem lugar quando se dê a reunião cumulativa dos seguintes requisitos:**

a) ser o facto tributário o mesmo.

b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige

c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.

Deste modo, a duplicação de colecta - que funciona como impedimento à possibilidade do contribuinte ser taxado, mais do que uma vez, pelo mesmo rendimento na mesma sede tributária - só ocorre quando haja a **aplicação repetida da mesma norma de incidência ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo**, ou seja, quando se exija do contribuinte o pagamento de um imposto que este, ou um terceiro, já pagou. – vd. A. Xavier no seu “Manual”, a pg. 224.

**Diferente da duplicação da colecta é a figura da dupla tributação** pois que nesta, ao contrário daquela, são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário e, porque assim, esta, em abstracto, não só não é ilegal como pode ser desejada pelo legislador. – vd., a título de exemplo, Acórdãos deste Tribunal de 4/06/97, rec. 21.671 e de 29/01/97, rec. 21.135.

Nesta conformidade, importa apurar se a situação de facto retratada nos autos configura uma situação de duplicação de colecta, como decidiu o Sr. Juiz *a quo*, ou se a mesma, como defende o Recorrente, configura uma situação de dupla tributação.

3. É indiscutível que, *in casu*, os rendimentos sujeitos à tributação ora posta em causa foram auferidos pelo Oponente marido na Alemanha nos anos de 1998, 1999 e 2000, quando ele aí trabalhava e tinha residência e que os mesmos foram **objecto, em sede imposto sobre o rendimento, de tributação por duas vezes**, primeiramente na Alemanha e, depois, em Portugal.

E, porque esta tributação teve como fundamento duas ordens jurídicas distintas, o Recorrente - com apoio do Ilustre Magistrado do M.P. junto deste Tribunal - sustenta que não ocorre duplicação de colecta visto terem

sido diferentes as normas de incidência que determinaram a tributação em cada um desses Estados.

O que nos remete para a **questão de saber em que termos se processa a tributação dos rendimentos auferidos pelos nacionais de cada um desses países que tenham residência no outro.**

Trata-se de questão que este STA já abordou por diversas vezes pelo que, não havendo divergência sobre o tratamento que lhe vem sendo dado, limitar-nos-emos a acompanhar essa jurisprudência.

Escreveu-se a esse propósito no Acórdão de 15/03/2006 (rec. 1.211/05):

*“A Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, aprovou a Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital; assim, nos termos de troca de instrumentos de ratificação publicado no Diário da República, I Série, de 14 de Outubro de 1982.*

*Nos termos do art. 4.º, n.º 1, da Convenção, cumpre ao direito interno, - “à legislação” - de cada um dos Estados definir a residência do contribuinte, “devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar”.*

*O seu n.º 2 dispõe para o caso de uma pessoa singular ser residente de ambos os Estados, enunciando vários critérios de “resolução” da situação; assim, nos termos da alínea a), “será considerada residente do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição” e, se a tiver em ambos os Estados sê-lo-á “do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais económicas (centro de interesses vitais) “.*

*No caso, o impugnante tinha habitação permanente em Portugal, onde residia a sua mulher e, conseqüentemente, o seu núcleo familiar que economicamente sustentava.*

*Ora, nos termos do art. 16, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (redacção vigente ao tempo), “serão sempre havidos como residentes em território português, as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”.*

*O agregado familiar é constituído - nomeadamente - pelos cônjuges não separados judicialmente e seus dependentes [art. 14.º, n.º 3, al. a)] e àqueles cabe a respectiva direcção (art. 1671.º, n.º 2 do Código Civil).*

*Trata-se de uma presunção juris et de jure de residência em Portugal das pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aí resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.*

*Cf. ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais, pg. 245 e ss.*

*“Esta última situação tem como consequência que basta a residência em Portugal, de um dos chefes do agregado familiar, aferido aos critérios do art. 16.º do CIRS, para que esta arraste, por um princípio de atracção da unidade familiar, a residência dos demais (residência por dependência). Assim, por exemplo, o emigrante português que reside efectivamente na Alemanha, mas cuja mulher permanece em Portugal, é aqui sujeito a tributação numa base universal, incluindo portanto os rendimentos obtidos na Alemanha”.*

*Pelo que é de concluir, no ponto, terem os impugnantes residência em Portugal, para efeitos fiscais, nomeadamente de IRS.*

*Ainda que, face à lei alemã - pois que, como se disse, a caracterização de uma pessoa como residente cabe ao direito interno de cada país - também possa ser considerado como aí residente. É então função das convenções de dupla tributação definir, face a uma dupla residência, qual das duas residências deve prevalecer, sendo que a residência num dos Estados logo exclui a residência no outro.*

Determinado o país de residência - Portugal -, diverso do país onde o rendimento é auferido - Estado da fonte -, há que estabelecer qual o competente para a tributação, sobre o que dispõe o art. 15.º da Convenção nos termos seguintes:

a) Competência exclusiva do país de residência se o emprego é aí exercido - n.º 1, primeira parte;

b) Competência cumulativa dos dois Estados se o emprego é exercido no outro Estado, (que não o da residência) - n.º 1, última parte.

Por sua vez, o n.º 2 do art. 15.º prevê a hipótese de competência exclusiva do Estado onde o emprego é exercido - não obstante o contribuinte aí não residir, uma vez verificados cumulativamente os três requisitos negativos aí referidos - “actividades temporárias”.

Assim, ao contrário do sentenciado, a dita segunda parte do n.º 1 consagra uma competência cumulativa dos dois Estados para a tributação - cf. cito pg. 434, CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 2.ª edição, pg. 232 e ss., LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, 2.ª edição, pg. 332 e Fiscalidade n.ºs 17-61 e 18-61.

Ou seja, o Estado em que o emprego é exercido só tem competência cumulativa uma vez verificados os ditos requisitos, mas pela positiva e alternativamente.

Nos autos, aplica-se, assim, a última parte do n.º 1 do art.º 15.º competência tributária cumulativa de Portugal e da Alemanha para tributação dos rendimentos em causa.

Cabendo, pois, ao Estado da residência - Portugal - eliminar a dupla tributação, nos termos do art. 24.º da Convenção - al. a) do n.º 1: dedução no imposto pago em Portugal, do imposto pago na Alemanha, não podendo contudo exceder a fracção do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, exigindo-se documento comprovativo do imposto aí pago que, na hipótese dos autos, foi de €2.362,37, montante que foi considerado na liquidação correctiva, atendendo parcialmente a pretensão dos impugnantes.

Cf. no sentido exposto os Acórdãos do STA, de 24 de Março de 2004, Recurso n.º 1872/03, de 15 de Dezembro de 2004, Recurso n.º 834/04 e de 20 de Abril de 2005, Recurso n.º 1254/04.”

Nesta conformidade, e de acordo com o exposto, **só se verificará a invocada duplicação de colecta** se os Oponentes, nos anos em causa, tivessem residido unicamente na Alemanha e nesta tivessem auferido os rendimentos que determinaram a contestada tributação pois que, nessas circunstâncias, era esse Estado quem tinha a competência exclusiva para tal.

Diferente será a situação se, apesar da fonte desses rendimentos ser alemã, os Oponentes, ou um deles, tivessem tido residência em Portugal, pois que neste caso ambos os Estados tinham competência cumulativa para essa tributação, cabendo ao Estado da residência - neste caso Portugal - eliminar a dupla tributação nos termos do art.º 24.º da Convenção.

**Sendo assim, é forçoso saber onde os Oponentes tinham residência naqueles anos e se, verificando-se uma situação de competência**

**cumulativa, o Estado Português accionou os mecanismos destinados a evitar a dupla tributação.**

Matéria essa que não veio fixada na sentença recorrida nem pode neste STA ser recolhida nos elementos reunidos nos autos, como tribunal de Revista que é.

Impõe-se, pois, diligenciar no sentido de obter elementos que respondam àquelas interrogações a fim de se poder julgar de acordo com o direito ora fixado.

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em **conceder provimento ao recurso e, revogando-se a decisão recorrida, ordenar a remessa dos autos ao Tribunal recorrido para que se proceda àquela indagação e se decida tendo em conta os parâmetros supra fixados.**

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 12 de Julho de 2006.**

**Assunto:**

*Conflito negativo de competência. Tribunal tributário extinto. Tribunal competente.*

**Sumário:**

*Intentado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa um recurso contencioso de acto atribuído ao director-geral dos Impostos por uma sociedade com sede no concelho de Oeiras, a posterior extinção daquele Tribunal implica a remessa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por força das disposições combinadas dos artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, e 16.º e 50.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.*

Processo n.º 133/06-30.

Requerente: E. I. A. — Ensino, Investigação e Administração, S. A., no conflito de competência suscitado entre os TAF de Lisboa e Sintra.

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

**1.1. E. I. A. - ENSINO, INVESTIGAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO, S.A.,** com sede em Barcarena, Oeiras, requer a resolução do conflito negativo de competência entre os tribunais administrativos e fiscais de Lisboa e de Sintra, que ambos, rejeitando a sua, se atribuíram, reciprocamente, a competência para conhecer de recurso contencioso interposto de indeferimento tácito atribuído ao Director-Geral dos Impostos em recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa de liquidações adicionais de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1999.

1.2. Apenas a Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra respondeu, mantendo a sua decisão, pelos fundamentos que sintetizou.

1.3. Só a requerente formulou alegações, delas retirando as conclusões que seguem:

«A)

Em 19.12.2003, a ora Requerente interpôs recurso contencioso do acto de indeferimento tácito, proferido pelo Ex.mo Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos, que recaiu sobre o Recurso Hierárquico interposto sobre a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou referente às liquidações adicionais de IVA n.º 1028261 e de Juros Compensatórios n.º 1028260, respeitantes ao ano de 1999, constantes da respectiva petição, de que veio posteriormente a ver ampliado o pedido, por ter sido proferido indeferimento expresso na respectiva pendência;

B)

A referida petição, foi então dirigida ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, nos termos das disposições em vigor relativas à competência jurisdicional, tendo sido registada com o n.º de Processo 21/04;

C)

Sobreveio a extinção dos tribunais tributários e a alteração de regras de competência ditada pela entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais;

D)

**O conflito negativo de competência resulta, em síntese,** no que tange ao Processo n.º 21/04, distribuído ao 2.º Juízo, 2ª Unidade Orgânica do TAFI, da sentença de 13.7.2004 — que decidiu a remessa ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por se considerar o TAFI incompetente, nos termos que resultam do Documento junto como n.º 1 ao pedido apresentado —, e do subsequente despacho de 14.7.2005 em que veio o TAF de Sintra considerar-se igualmente incompetente, em função do território, nos termos que resultam do Documento junto como n.º 2 ao pedido apresentado;

E)

Já ocorreu trânsito em julgado deste Despacho;

F)

Outros processos intentados na mesma data da interposição do referido recurso, homotéticos em termos substantivos, porque referentes a liquidações adicionais de outros anos, têm merecido diferente sorte por parte dos órgãos jurisdicionais que os têm apreciado, com a inerente insegurança que daí resulta;

G)

Assim, entendeu o TAFI - sentença de 13.7.2004 — declarar que nos termos do n.º2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 325/03, de 29 de Dezembro, “os livros, processos e papéis findos assim como os que se encontrem pendentes em cada tribunal de 1ª instância à data da respectiva extinção transitam para o novo tribunal tributário da respectiva área de

jurisdição”, sendo que nestes termos deveriam os recursos contenciosos transitar para o tribunal territorialmente competente de acordo com as novas regras de competência territorial;

H)

Mais entendeu o TAFI que nos termos do CPTA e do respectivo artigo 16º que estabelece novas regras de competência territorial se deveria ater ao domicílio da Requerente — Barcarena, Oeiras, que pertenceria à área territorial do TAFS, de acordo com o mapa anexo ao Decreto-Lei nº325/2003;

I)

Contraditoriamente, veio depois o Despacho de 14.7.2005 do Meritíssimo Juiz do TAFS vem por sua vez entender que estando em causa um recurso contencioso admitido nos termos do artigo 63º nº 1 do ETAF aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril, sendo nesse caso a competência determinada pela área da sede da autoridade que praticou o acto — *hoc casu* o Director Geral dos Impostos;

J)

E mais adiantou que a entrada em vigor das Leis nºs 15/2002, de 22 de Fevereiro e 13/2002, de 19 de Fevereiro a 1 de Janeiro de 2004 irreleva neste caso, tendo em conta a disposição transitória constante do nº 1 do artigo 5º da Lei nº 15/2002, que expressamente se refere não se aplicarem as novas regras aos processos em curso, assim sustentando a incompetência daquele TAFS;

L)

Resulta nestes termos evidentes a emergência de um conflito negativo de competências, nos estritos termos do artigo 135º e ss do CPTA e do artigo 115º e ss do CPC;

M)

Nos termos da alínea g) do artigo 26º do ETAF, e nos termos explicitados pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31.5.2005 (CT, 2º Juízo, Proc. 431/05), é da competência da Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer do conflito de competências entre dois tribunais tributários surgido e deduzido depois da entrada em vigor do novo ETAF.

Termos em que se requer a Vossas Excelências se dignem apurar a resolução do referido conflito negativo de competência, de forma a fixar o competente tribunal e a evitar uma situação de denegação de justiça incompatível com a segurança que é corolário do Estado de Direito».

1.4. Não foi oferecida prova testemunhal.

1.5. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que deve julgar-se competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, «em cuja área reside a Recorrente».

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

2. Revelam os documentos do processo, com interesse para a decisão, que:

A)

A requerente dirigiu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, em 19 de Dezembro de 2003, uma petição de recurso contencioso do

acto de indeferimento tácito atribuído ao Director-Geral dos Impostos em recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa de liquidações adicionais de IVA relativo ao ano de 1999 – artigo 1º da petição e fls. 12.

B)

Mediante decisão de 13 de Julho de 2004, a Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, invocando os artigos 63º nº 1 do decreto-lei nº 129/84 de 27 de Abril (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - ETAF), e 10º do decreto-lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro, julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, por ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra – fls. 43.

C)

Por despacho de 14 de Julho de 2005, a Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou-se incompetente, em razão do território, para apreciar o recurso, considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa – fls. 39 e 40.

3.1. Quando foi instaurado o presente processo vigorava o ETAF aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro. Os seus artigos 62º nº 1 alínea e) e 63º nº 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1ª instância da área da sede da autoridade que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso, porquanto se questiona um despacho do Director-Geral dos Impostos respeitante a questão fiscal.

Ajuizando a situação à luz daquele artigo 63º, mas já no decurso do ano de 2004, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, identificando como competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Isto porque entendeu que, extinto o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial», e esse era o de Sintra, por na sua área de jurisdição se situar a sede da recorrente.

Foi então a vez de o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra declarar a sua incompetência, em razão do território, para o recurso contencioso. E fê-lo – nem de outro modo podia ser – já na vigência do novo ETAF, aprovado pela lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1º da lei nº 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

3.2. O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi extinto pelo artigo 10º nº 1 do decreto-lei nº 325/2003, de 29/12, conjugado com o artigos 7º nº 1 do mesmo diploma e 1º nº 2 alínea i) da portaria nº 1418/2003, de 30 de Dezembro.

Nos termos dos nºs 2 e 3 do artigo 10º do decreto-lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos pendentes nos tribunais extintos «transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição». Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam «são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial».

Ora, dispõe o artigo 16º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável *ex vi* artigo 50º do ETAF, que «os processos, em primeira instância, são intentados no tribunal da residência habitual ou da sede do autor ou da maioria dos autores».

Deste modo, o tribunal para onde deve transitar o presente processo, conforme as novas regras de competência territorial, é o de Sintra, por na sua área ter sede a recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em solucionar o presente conflito negativo de competência declarando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Matéria de facto. Poderes de cognição da matéria de facto pelo STA. Sociedades participantes e sociedades participadas. Custos de cada uma delas. Prejuízos. Imputação.*

### Sumário:

- I — *O STA, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, tem poderes limitados para conhecer da matéria de facto.*
- II — *Com efeito, o n.º 2 do artigo 722.º do CPC só permite que, naqueles processos, este Supremo Tribunal conheça de matéria de facto em duas circunstâncias claramente tipificadas; por um lado, quando o Tribunal recorrido tiver dado como provado um facto sem que se tivesse produzido a prova que a lei exigia para a sua demonstração, por outro, quando tiver desrespeitado as normas que regulem a força probatória dos diversos meios de prova.*
- III — *Não integra matéria de facto a questão de saber se os juros dos empréstimos contraídos por uma sociedade para fazer suprimentos a uma outra sua participada podem ser considerados como custo da actividade da sociedade que os suporta, pelo que tal questão pode ser conhecida no recurso de revista.*
- IV — *Não constituem custos da sociedade participante os juros por ela pagos num empréstimo contraído para conceder suprimentos a uma sua participada.*

Processo n.º 186/06 – 30.

Recorrente: IMOTÉCNICA — Sociedade Técnica Construção Imobiliária, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Costa Reis.

IMOTÉCNICA – Sociedade Técnica de Construções Imobiliárias, S. A., impugnou, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Lisboa, a **liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1991 alegando a sua ilegalidade** decorrente da Administração Fiscal não ter aceite como custos daquele exercício os juros suportados pelos empréstimos bancários a que recorreu para fazer prestações suplementares e suprimentos a empresas suas participadas.

Essa impugnação foi **julgada improcedente** por aquele Tribunal ter entendido que, nos termos do art.º 23.º do CIRC, uma despesa só pode ser considerada como custo fiscal se estiver documentada e se, comprovadamente, tiver sido indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora do respectivo contribuinte. E, *in casu*, não se tinha demonstrado que aquele endividamento bancário tivesse tido estas características, isto é, tivesse sido indispensável para a realização de ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da impugnante.

Inconformada, a **Recorrente agravou para o TCA** mas sem êxito, já que este, nos termos do n.º 5 do art.º 713.º do CPC, **confirmou integralmente esse julgamento.**

**É deste Acórdão que vem o presente recurso jurisdicional** onde se formulam as seguintes **conclusões**:

1. A recorrente tem legitimidade para o presente recurso.
2. Os juros bancários são um custo fiscal da recorrente, porque os capitais alheios foram aplicados na exploração - na actividade empresarial da recorrente (art. 23.º, n.º 1, al. c), do CIRC).
3. A exploração da recorrente tanto abrange a actividade imobiliária (descrita no objecto social) como a gestão e exploração das sociedades dominadas CINEMA RESTELO e MISTRAL (actividade consentida pelos estatutos), através, entre outras coisas, da concessão de crédito, por suprimentos e prestações suplementares.
4. A lei Fiscal (art. 23.º do CIRC) não discrimina a natureza fiscal do custo consoante o tipo ou natureza de exploração - directa (actividade operacional específica) ou indirecta (por exploração das participações financeiras).
5. A gestão de participações sociais (vertida, entre outros aspectos, na concessão de crédito às dominadas) é uma forma de exploração da actividade. É essa a actividade única das SGPS; é essa uma das actividades das holdings impuras, como a recorrente.
6. Os suprimentos e prestações suplementares constituem normais formas de exploração das participações, cujos regimes estão regulados na lei comercial (art.ºs 243.º e ss. e 210.º e ss. CSC).
7. Os fundos foram usados na exploração pelo facto de terem sido aplicados nas duas sociedades dominadas - para dotá-las dos meios necessários à sua actividade e, nessa medida, à manutenção da fonte produtora (valorização da participação) e obtenção de dividendos (obtenção dos proveitos).
8. A aplicação desses fundos nas dominadas não extravasou o interesse ou escopo lucrativo da recorrente - a Administração fiscal não provou qualquer utilização extra empresarial dos fundos, ou seja, que os mesmos não tenham sido utilizados na exploração.
9. Não há qualquer regra comercial ou fiscal que impele as dominadas a obter fundos, exclusiva ou preponderantemente através empréstimos bancários próprios, em lugar de os obter dos sócios (aumento de capital,

suprimentos ou prestações suplementares), ainda que com recurso a crédito bancário.

10. As sociedades dominadas e dominante são livres de conduzirem os seus negócios como lhes aprouver (quanto ao modo de financiamento), com a não ingerência das autoridades públicas nas suas legítimas opções económicas, nomeadamente quanto à origem e aplicação dos fundos para a prossecução da actividade.

11. Por isso, o Acórdão violou o art. 23.º do CIRC ou se acaso o interpretou correctamente, tal preceito viola os princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático, Igualdade e iniciativa e propriedade privada (art. 2.º, 13.º, 61.º e 62.º da CRP).

12. Nunca se pode recusar a dedutibilidade fiscal dos custos – o seu carácter empresarial ou exigir que os financiamentos fossem contraídos pelas participadas – quando as respectivas operações seguem os precisos termos de institutos expressamente previstos na lei comercial.

13. As circunstâncias concretas do caso (a recorrente não debitou juros nos empréstimos às dominadas e não as domina a 100%) assumem-se como irrelevantes para a aceitação fiscal do custo, nos termos do art. 23.º do CIRC.

14. Os empréstimos (suprimentos e prestações suplementares) inserem-se na capacidade da recorrente – são actos idoneamente adequados ao seu fim e escopo lucrativo (art. 6.º do CSC) independentemente do débito de juro ou do nível de participação. Nada há na lei fiscal que diga o contrário.

15. A lei comercial impõe (para as prestações suplementares) e permite (para os suprimentos) o não vencimento de juros e a formalização das operações sem o domínio total (e independentemente da participação detida) – art. 210.º, n.º 2, do CSC e art. 244.º e 209.º do CSC.

16. Essas operações são permitidas pela lei comercial porque se inserem na capacidade da sociedade – são adequadas ao escopo lucrativo da recorrente, e não se consubstanciam em doações a favor da dominada ou seus sócios minoritários.

17. Ao fazer empréstimos sem juros a participadas sem domínio total, a dominante visa, ainda e sempre, a prossecução do seu escopo lucrativo, via frutificação do activo (manutenção da fonte produtora) e através do incremento dos dividendos a auferir (proveitos sujeitos ao imposto nos termos do art. 23.º do CIRC).

18. Com a operação em causa, pode haver um benefício indirecto ou reflexo para a própria sociedade ou seus sócios minoritários – mas não é esse o fito relevante, não é esse o desejo da recorrente. Não há assim qualquer doação real ou implícita.

19. Não existe qualquer censura fiscal pelo facto de alegadamente se haver efectuado os suprimentos e prestações suplementares antes dos registos das cessões de quotas.

20. Se o interesse fiscal reclamasse a preclusão de um empobrecimento da recorrente (paga juro a montante não líquida juro a jusante) – então a correcção tributária não passaria por recusar a dedução de juros a montante (nos termos do art. 23.º do CIRC), mas por os fixar a jusante, em termos fiscais, ao amparo do art. 57.º do CIRC (actual art. 58.º do CIRC).

21. O facto da recorrente ter passado a cobrar juros nos suprimentos efectuados em anos posteriores, não é uma confissão da imputada ilegalidade fiscal do comportamento anterior.

22. Sendo por natureza o dinheiro fungível, não há forma do contribuinte provar – é impossível provar – a sua concreta (directa) aplicação como condição da dedutibilidade do juro associado. É essa, aliás, a tese do Fisco vertida na Circular n.º 7/2004.

23. O ónus da prova da verificação dos pressupostos da tributação compete ao Fisco e não ao contribuinte – com a utilização de métodos aproximativos, o Fisco teria de apurar quanto do dinheiro do mútuo bancário foi em concreto utilizado em crédito concedido às dominadas.

**A Administração contra alegou para concluir como se segue:**

1. - Segundo o art.º 23º do CIRC os custos admitidos na determinação da matéria colectável de cada sujeito passivo não são aceites todos e quaisquer custos eventualmente contabilizados pelos sujeitos passivos mas apenas os que se mostrem indispensáveis;

2. Tal restrição não significa qualquer limitação intolerável ao exercício da liberdade de iniciativa privada mas um princípio adequado à realização das finalidades do sistema fiscal, que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, realizando as finalidades previstas na lei e respeitando os princípios da generalidade, igualdade, legalidade e justiça material (art.º 103º e segs. da CRP e artigo 5º da LGT);

3. Não podem ser aceites como custos fiscais despesas que não se revelam indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora;

4. Na determinação da situação tributária da Imotécnica, sociedade anónima cujo objecto social é a actividade imobiliária e que detém participações designadamente em duas sociedades por quotas, a Mistral e Cinema Restelo, não são aceitáveis como custos fiscais, os juros bancários suportados com aplicações voluntárias e gratuitas efectuadas em duas participadas;

5. Estas são sujeitos passivos autónomos e são objecto, autonomamente, cada uma delas, de determinação de matéria colectável, sendo injustificável a contabilização em conjunto a não ser em casos de tributação consolidada devidamente autorizada;

6. Não releva a argumentação de que o financiamento das participadas é exercício indirecto de actividade económica: a recorrente não é uma SGPS mas nem nesse caso tal seria aceitável porque as diferentes sociedades são entidades autónomas, tendo personalidade e capacidade jurídica distintas não afectadas por eventual relação de domínio entre elas, e os custos de cada uma só a ela respeitam;

7. E é assim para todos os casos em que sociedades tenham parte significativa do capital de outras, a não ser nas hipóteses de tributação pelo lucro consolidado;

8. O facto de a lei comercial permitir que os sócios realizem, gratuitamente, suprimentos e prestações suplementares, não permite retirar qualquer conclusão quanto à dedutibilidade fiscal de custos suportados pela sociedade financiadora de sociedades suas participadas;

9. Quanto a uma possível configuração como doação de uma situação como a dos autos, em que uma sociedade emprestou, a participadas de que não é a única sócia, fundos a título gratuito, para além de prejuízo de outros sócios (que não cabe aqui julgar) poderiam retirar-se efeitos fiscais para além de não aceitação de tais custos... não tendo é cabimento a conclusão de que, se o legislador fiscal tivesse querido impedir tal prática, teria imputado uma certa taxa a jusante por alegada existência de transferência de preços em relações especiais;

10. No caso *sub judice* não é necessário recorrer a outras normas especiais anti-abuso bastando aplicar as regras gerais de tributação separada de entes jurídicos autónomos, o que foi feito.

**O Ex.mo Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso** por considerar que não podendo este Tribunal sindic a factualidade fixada nas instâncias, nela se incluindo os juízos conclusivos extraídos, e, conseqüentemente, não podendo ser submetido a reexame o “juízo formulado pelo Tribunal recorrido sobre a não indispensabilidade dos encargos suportados com a contracção dos empréstimos bancários (juros) para a realização dos proveitos ou ganhos para a manutenção da fonte produtora, a sua desconsideração como custo fiscal tem correcto fundamento legal (art.º 23.º, n.º 1, al.ª c) do CIRC.)”

Colhidos os vistos **cumprir decidir.**

#### FUNDAMENTAÇÃO

#### I. MATÉRIA DE FACTO.

A decisão recorrida  **julgou provados os seguintes factos:**

**A)** - A impugnante tem por objecto:

a) A compra, venda e revenda de prédios rústicos e urbanos;  
b) A urbanização, em todas as suas modalidades, dos imóveis que possuir;

c) Quaisquer empreendimentos de construção, em todas as suas modalidades, e a elaboração de estudos relacionados com tais construções, conforme artigo 2º do pacto social, ver documento de fls. 15 a 16, que se dá por reproduzido;

**B)** A impugnante ainda “*poderá participar em agrupamentos complementares de empresas, no capital social de outras sociedades, reguladas ou não por leis especiais, criar novas empresas, mesmo que o objecto destas sociedades não coincida, no todo ou em parte, com aquele que a Sociedade está exercendo, podendo ainda a Sociedade associar-se, pela forma que entender mais conveniente, a quaisquer entidades, singulares ou colectivas, colaborar com elas através da sua direcção ou fiscalização ou nelas tomar interesses sob qualquer forma*”, conforme art. 3º do pacto social - ver documento de fls. 15 a 16;

**C)** Conforme inscrição no registo comercial, ap. 07/9111112, a impugnante adquiriu uma quota de 5.000.000\$00 no capital social da MISTRAL, L.da, sendo este então de 10.000.000\$00, conforme documento de fls. 17 a 26, que se dá por reproduzida;

**D)** A MISTRAL tinha, à data da aquisição, como objecto social a “*Compra e venda de imóveis, gestão e administração imobiliária e turística*”, conforme documento referido na alínea anterior;

**E)** A impugnante adquiriu várias quotas no capital social da sociedade CINEMA RESTELO, L.da, o que foi levado ao registo comercial em 12/10/90, e cujas quotas, depois de reunificadas, resultaram numa quota de 435.000\$00, num capital social de 600.000\$00 e cuja sociedade tinha e tem como objecto social a “*Exploração da indústria de cinema e outros espectáculos e diversões*”, tudo conforme documentos de fls.27 a 37 e de 39 a 46, que se dão por reproduzidos;

**F)** A impugnante concedeu às suas participadas, no exercício de 1991, suprimentos e prestações suplementares dos seguintes valores:

- Prestações suplementares à MISTRAL..... 200.000.000\$00;  
- Suprimentos à MISTRAL ..... 23.834.000\$00;

- Suprimentos à CINEMARESTELO ..... 16.210.000\$00, conforme alegado no art. 5º da PI e informação oficial de fls. 55 e ss., que se dão por reproduzidos;

**G)** Como a impugnante não tinha liquidez para fazer face às prestações suplementares e suprimentos à MISTRAL, teve necessidade de contrair empréstimos bancários para o efeito, conforme depoimento de Carlos Alberto Figueiredo dos Santos;

**H)** A impugnante apresentou em 28 de Maio de 1992- declaração modo 22, de rendimentos para efeitos de IRC, conforme documento de fls. 107 a 126, que se dá por reproduzido;

**I)** Na sequência de análise interna da mesma declaração, foi efectuada a seguinte correcção ao lucro tributável declarado pela impugnante:

Declarado Corrigido Correcções 110.376.975\$00 157.656.605\$00  
47.279.630\$00,

conforme informação de fls. 55 a 60, que se dá por reproduzida;

**J)** Com base em tais correcções foi liquidado IRC adicional no montante de 27.144.887\$00, conforme P.I. e documento de fls. 8 da reclamação apensa, que se dá por reproduzido;

**L)** A presente impugnação respeita à liquidação adicional referida na alínea anterior, cuja anulação a impugnante pede na totalidade, conforme P.I., que se dá por reproduzida;

**M)** Através da análise da contabilidade da impugnante não foi possível fazer a identificação específica dos empréstimos contraídos pela impugnante e que foram canalizados sob forma de suprimentos e prestações suplementares para aquelas suas associadas e, conseqüentemente, identificar o valor dos juros bancários correspondentes aos referidos empréstimos, conforme informação referida;

**N)** Por outro lado, no ano de 1991 verificou-se um acréscimo de empréstimos bancários na ordem dos 223.000 contos tendo este acréscimo ocorrido no último semestre, conforme informação referida - fls. 59;

**O)** Através do extracto da conta de juros bancários constatou-se que grande percentagem dos juros suportados com empréstimos bancários ocorreram e encontram-se contabilizados também no último semestre do ano de 1991, cfr. informação citada;

**P)** Constatou-se ainda que os empréstimos e as prestações suplementares efectuadas às referidas associadas se verificaram essencialmente a partir do mês de Agosto - ver informação;

**Q)** Das correcções referidas na al. I) supra, 45.006.121\$00 respeitam a juros bancários que a AF entendeu serem correspondentes aos suportados pela impugnante na obtenção de fundos para entregar às suas participadas quer como suprimentos, quer como prestações suplementares e ambos referidos na al. F) supra, conforme P.I. e informação de fls. 55 a 60 já referida;

**R)** A AF ainda entendeu que tais juros não podiam ser considerados como custo para efeitos fiscais por não serem indispensáveis à realização ou obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora nos termos do art. 23º do CIRC, conforme informação referida.

#### **Não se provou:**

**a)** A data em que a impugnante adquiriu a quota de 5.000.000\$00 no capital social da MISTRAL;

**b)** Que a data de concessão dos suprimentos e prestações suplementares tida em consideração pela AF para efeitos de cálculo dos juros indicados na alínea Q) não esteja correcta;



c) A identificação específica dos empréstimos contraídos pela impugnante e que foram canalizados para as associadas sob a forma de suprimentos e de prestações suplementares.

## II. O DIREITO

O **antecedente relato revela-nos** que a Recorrente, cuja actividade é a compra, venda e revenda de prédios rústicos e urbanos, urbanização e construção de imóveis, no exercício de 1991, recorreu ao crédito bancário para fazer prestações suplementares e suprimentos a duas sociedades em que tinha relevantes participações sociais (50 % e 70 %, respectivamente) e que, apesar de não ter cobrado juros por tais empréstimos, **contabilizou como custos da sua actividade os juros que teve de suportar com aquele endividamento bancário**.

A Administração Fiscal considerou que **tais juros não podiam ser considerados como um custo fiscal da Recorrente**, na medida em que não representavam um gasto indispensável para a realização dos proveitos sujeitos a imposto nem para a manutenção da sua fonte produtora e, daí, que tenha desconsiderado tal despesa e tenha procedido à liquidação que ora vem sindicada.

Decisão que **tanto o Tribunal de 1.ª Instância como o TCA sufragaram**, com a seguinte argumentação:

*“Para que determinada despesa possa ser considerada como custo para feitos do disposto no art.º 23.º do CIRC é necessário que esteja documentada e que, comprovadamente, tenha sido indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora do respectivo contribuinte.*

*No caso sub judice, os empréstimos em causa não foram aplicados na própria empresa mas sim em duas participadas da impugnante.*

*A impugnante, ainda que fosse dona da totalidade do capital social da Mistral e da Cinema Restelo, ainda assim seria uma entidade distinta de qualquer uma delas, de actividades distintas, com contabilidades individualizadas susceptíveis, cada uma delas, de imputação de rendimentos e de despesas dedutíveis, a não ser que obtivesse autorização para tributação conjunta de todas as sociedades do grupo.*

*E mesmo nesta situação, não requerendo autorização para a tributação do lucro consolidado, ainda assim, salvo melhor opinião, os juros de empréstimos contraídos para prestar suprimentos e prestações suplementares às referidas sociedades não poderiam ser considerados como sendo «comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da impugnante», mas sim de cada uma das com participadas nos termos do mesmo art. 23º do CIRC.”*

Certo era, porém, que a impugnante não era detentora da totalidade do capital das suas participadas e, porque o não era, os lucros que estas, eventualmente, tivessem teriam de ser divididos pelos restantes sócios das mesmas.

Deste modo, não se *“vê como é que se pode defender que os juros dos empréstimos bancários contraídos por si para entrar com suprimentos e prestações suplementares para as suas participadas, podem ser considerados como comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da impugnante.”*

E, daí, que não pudessem ser contabilizados como custos do exercício em causa.

É este julgamento que a Recorrente **rejeita pelas razões que podem ser assim sumariadas**:

- Os capitais emprestados às suas participadas devem ser considerados como aplicados na sua actividade empresarial normal, já que os suprimentos e prestações suplementares constituem normais formas de exploração das participações.

- Nada existe de ilegal na obtenção daqueles capitais e na sua posterior aplicação em empréstimos às suas participadas, tanto mais quanto é certo que as sociedades dominantes e dominadas são livres de conduzirem os seus negócios da forma que melhor lhes aprouverem

- A aplicação dos capitais ora em causa tem de ser, assim, considerada como uma frutificação do seu activo, isto é, como integrando a sua finalidade lucrativa, tendo em vista a realização de proveitos sujeitos a imposto e a manutenção da sua fonte produtora.

- E, porque assim, não se pode recusar a dedutibilidade fiscal de custos resultantes daquele endividamento bancário.

A **questão de mérito que nos vem colocada** é, pois, como se vê, a de saber se os juros suportados pela Recorrente nos empréstimos a que lançou mão para fazer prestações e suprimentos a duas das suas participadas podem ser considerados como um custo fiscal e, como tal, contabilizados.

Todavia, antes de nos debruçarmos sobre essa questão importa analisar se - como sustenta o Ilustre Magistrado do Ministério Público - atenta a realidade fáctica que vem fixada das instâncias, é admissível o seu conhecimento.

1. É sabido que **este Supremo Tribunal, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, só conhece de matéria de direito** (art. 21, n.º 4 do ETAF), pelo que os recursos que lhe são dirigidos terão de cingir a sua divergência com o julgado *“à violação da lei substantiva, que pode consistir tanto no erro de aplicação ou de aplicação, como no erro de determinação da norma aplicável”*, sendo certo, por outro lado, que nesse tipo de recurso, isto é, nos recursos de revista só acessoriamente se pode invocar algumas das nulidades previstas nos art.ºs 668.º e 716.º do CPC - vd. n.º 2 do art. 721.º do CPC.

Deste modo, e porque o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto deste tipo de recurso, o Recorrente, se discordar da factualidade que vem fixada, só logrará obter provimento se demonstrar que no sindicado julgamento ocorreu *“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.”* - n.º 2 do art.º 722.º do CPC.

Ou seja, **este Supremo só pode conhecer da matéria de facto nos processos originariamente julgados pelos Tribunais de 1.ª Instância** em duas circunstâncias muito concretas; **a primeira**, quando estes últimos tenham considerado provado um facto sem que existisse a espécie de prova que a lei considerou necessária para esse efeito; e, **a segunda**, quando os mesmos não tenham respeitado a força que a lei atribuiu a determinado tipo de prova.

Mas mesmo quanto a estas duas excepções o Prof. A. Reis ensina que elas *“não constituem desvios da regra geral de que não é lícito ao Supremo conhecer de matéria de facto. Se bem atentarmos na natureza do erro cometido pela Relação nos casos apontados, havemos de reconhecer que se trata rigorosamente de erro de direito e não de erro de*

*facto. Há erro na fixação dos factos da causa, mas o erro traduz-se na violação de determinada norma jurídica. É, portanto, erro de direito*”.

– CPC Anotado, vol. VI, pg. 30.

Acresce que é entendimento doutrinal e jurisprudencial generalizado considerar que, também, **constitui matéria factual as ilações retiradas dos factos quando desligadas de qualquer interpretação jurídica**, e que, por isso, essa actividade dedutiva também está subtrahida ao julgamento do Tribunal de revista. Tais conclusões têm de ser a consequência lógica e congruente dos factos donde decorrem. Se tal não acontecer ocorre contradição na decisão sobre a matéria de facto, o que demanda um novo julgamento dessa matéria, nos termos do n.º 3 do art. 729º do CPC. – vd. Ac.s deste STA de 5/2/97, (rec. 21.136), de 21/1/98 (rec. 21.679), de 25/2/98 (rec. 21.829) e de 11/3/98 (rec.20.729) e A. Varela, RLJ, 122/220.

O que significa, havendo divergência quanto à fixação da matéria de facto ou quanto à formulação das conclusões destes, **este Tribunal só se poderá debruçar sobre esse julgamento quando o recurso vier fundamentado na prática de um dos apontados tipos de erro** – os que se encontram tipificados no n.º 2 do art. 722º - ou quando houver necessidade de ampliar a decisão de facto - n.º 3 do art. 729º do CPC. Mas, note-se, que, mesmo neste caso, é entendimento generalizado que *“os poderes do Tribunal de revista restringem-se ao exame da legalidade formal do respectivo uso, mas sem entrar na apreciação directa do valor das provas, pois só assim decide uma questão de direito.”* – Ac. deste STA de 5/2/97 já citado e Ac.s do STJ de 26/1/94, de 27/10/94 e de 14/12/94 in Colectânea, Ano II, tomo 1º, pg. 59 e tomo 3º, pg. 105 e 173.

Nesta conformidade, é evidente que, *in casu*, **a apreciação dos factos fixados no Tribunal recorrido, bem como as ilações de facto que deles se retiraram, estão fora dos nossos poderes de cognição.**

2. Analisando o caso dos autos verificamos que **as instâncias consideraram (1)** que o montante dos empréstimos bancários contraídos pela Recorrente não foram aplicados directamente nas suas actividades, mas sim nas actividades desenvolvidas por duas suas participadas – o que ela não contesta - e que, por isso, **(2) os juros deles decorrentes não poderiam ser considerados custos da sua actividade**, pois não tinham sido indispensáveis para a realização dos seus proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da sua fonte produtora mas de cada uma das com participadas nos termos do mesmo art. 23º do CIRC – o que ela já não aceita.

E, porque assim, consideram que **não merecia censura a decisão da Administração Fiscal** ao não qualificar como custos da Recorrente os referidos juros.

**A Recorrente não se conforma com este julgamento** pretendendo que este Supremo considere que o empréstimo dos mencionados capitais às suas participadas constituía uma forma normal de exploração das suas participações sociais, que essa aplicação era razoável e adequada às suas finalidades, já que visava a obtenção de lucros, e, além disso, que era indispensável à realização dos seus ganhos sujeitos a imposto.

Nesta conformidade, o que está em causa neste recurso jurisdicional não é uma alegada sindicância da matéria de facto fixada nas instâncias - como sustenta o Ilustre Magistrado do M.P. – visto que **a questão de saber se os ditos juros podem ser considerados como custos da actividade da Recorrente**, por serem indispensáveis para a realização

dos seus proveitos ou para a manutenção da sua fonte produtora, **é uma questão de direito.**

E, porque assim, cumpre conhecer dessa questão, que é a única que, agora, se nos coloca.

3. Nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC *“consideram-se custos ou perdas os que, comprovadamente, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora ....”*

E, se assim é, e se o que ora está em causa é legalidade da contabilização como custos da Recorrente os juros dos empréstimos que ela contraiu para fazer suprimentos e prestações suplementares às sociedades suas participadas, a questão que se nos coloca é a de saber se tais juros podem constituir, ou não, custos da sua actividade.

Vejamos, pois.

É sabido que a Recorrente e as suas participadas são **sociedades comerciais independentes**, que se dedicam a actividades próprias e autónomas e que **têm personalidade e capacidade tributárias distintas**. Características que não são afectadas pela relação de proximidade e, até, de eventual dependência ou domínio existente entre elas.

Deste modo, cada uma dessas sociedades tem a sua **contabilidade organizada com independência em relação às outras**, o que implica, por um lado, que cada uma tenha os seus próprios proveitos e custos e, como tal, tenha de os contabilizar e, por outro, que esses custos e proveitos não possam integrar a contabilidade das restantes. O que significa que **os custos da Recorrente**, quaisquer que eles sejam, **só podem ser contabilizados por ela e que é ilegal a sua integração na contabilidade das suas participadas.**

Sendo assim, e sendo que uma verba só pode ser considerada como custo se a mesma tiver sido indispensável para a realização dos ganhos ou proveitos ou para a manutenção da fonte produtora da sociedade a quem ele respeita, importa saber se a concessão de prestações ou de suprimentos referida nos autos integra a actividade comercial da Recorrente e se a mesma foi indispensável para a manutenção da sua fonte produtora ou para a realização dos seus ganhos ou proveitos pois que, se o foi, ter-se-á de considerar que os juros suportados nos referidos empréstimos constituem um custo da sua actividade e que nenhuma ilegalidade foi cometida quando como tal foram contabilizados. Se, pelo contrário, se concluir que a realização de tais suprimentos não fazia parte da sua actividade então haverá que manter o decidido nas instâncias.

E a resposta a esta interrogação é, claramente, a de que tais empréstimos não integravam a actividade comercial da Recorrente e, porque assim, não eram indispensáveis à obtenção dos seus ganhos ou proveitos ou para manter a sua fonte produtora, pelo que os juros deles decorrentes não podiam ser contabilizados como custos. E, conseqüentemente, que nenhum gravo foi cometido.

Com efeito, e desde logo, resulta evidente que **a finalidade social da Recorrente é a compra, venda e revenda de prédios rústicos e urbanos, a urbanização de imóveis e a construção de quaisquer empreendimentos e, se assim é, e ao contrário do que ela sustenta, não integra a sua actividade empresarial normal a concessão de suprimentos e prestações suplementares a outras sociedades, ainda que suas participadas.** – vd. al.ºs A e B do probatório.

Deste modo, é forçoso concluir que **a concessão daqueles suprimentos e prestações não era indispensável para obtenção dos seus ganhos ou proveitos ou para manter a sua fonte produtora**. E, porque assim, os juros suportados nos empréstimos a eles destinados não podem ser contabilizados como um custo da sua actividade.

Depois, porque **tais juros se destinaram à manutenção da fonte produtora das suas participadas** e, por isso, e porque estas são sociedades distintas da Recorrente com contabilidade individualizada, **só nestas poderiam ser contabilizados como um custo**. Se assim não fosse haveria uma confusão nas contabilidades de todas essas empresas com a imputação dos custos suportados por uma sociedade às outras sociedades. O que é ilegal.

Finalmente, porque mesmo que a Recorrente tivesse como objecto a gestão de participações sociais – que não tem - nem assim tais juros poderiam ser qualificados como um custo pois que, “*como resulta do DL 495/88, de 30/12, o objecto destas é essencialmente a gestão de participações de outras sociedades, traduzindo-se, assim, a sua actividade numa forma indirecta do exercício da actividade económica.*” – Acórdão deste STA de 10/07/2002 (rec. 246).

Deste modo, também por esta razão, não podia a Recorrente ter procedido como procedeu.

Acresce, ainda, **que não foi possível fazer a identificação específica dos empréstimos contraídos pela Recorrente canalizados sob forma de suprimentos e prestações suplementares para aquelas suas associadas** e, conseqüentemente, identificar o valor dos juros bancários correspondentes a tais empréstimos, pelo que nunca seria de aceitar a contabilização como custos dos juros alegadamente suportados nos mencionados empréstimos.

Termos em que acordam os Juizes que compõem este Tribunal em **negar provimento ao recurso confirmando-se, assim, o Acórdão recorrido**.

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

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Declaração de incompetência do tribunal em razão da hierarquia. Remessa ao tribunal competente. Artigo 18.º, n.º 2, do CPPT. Carácter não oficioso da remessa. Consequências de não ter sido requerida tempestivamente a remessa dos autos ao tribunal competente.*

### Sumário:

*I — Declarada a incompetência do Tribunal Central Administrativo, em razão da hierarquia, para conhecer de um recurso para aí interposto de uma sentença proferida*

*em 1.ª instância, impõe-se que o recorrente solicite a remessa dos autos ao tribunal declarado competente, dentro do prazo cominado no artigo 18.º, n.º 2, do CPPT.*

*II — Não o fazendo em tal prazo, a decisão de 1.ª instância transita em julgado.*

Processo n.º 188/06-30.

Recorrente: XPZ — Transformação de Madeiras de Esposende, L.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. XPZ - Transformação de Madeiras de Esposende, Ld., com sede no Lugar da Igreja, Freguesia de Vila Chã, Esposende, opôs-se, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 10 de Fevereiro de 2004, julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, e competente o STA.

Mais tarde, a oponente, alegando lapso, e alegando ainda não ter sido notificado de que dispunha do prazo de 14 dias para pedir a remessa dos autos ao STA, nos termos do art. 18º, nº 2, do CPPT, pediu ao Mm. Juiz do TAF de Braga a subida dos autos ao STA.

O Mmº. Juiz indeferiu tal requerimento, ordenando o seu arquivamento.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Não necessita o recorrente de requerer a remessa do processo para a Secção do Contencioso Tributário do STA se o Tribunal Central Administrativo considerar que do recurso de 1ª Instância Administrativa estão só em causa questões de Direito, matéria que hierarquicamente deve ser apreciada por aquele Tribunal, em segundo grau de jurisdição;

2. Em obediência à desburocratização, funcionalidade da Justiça, princípio do inquisitório, solução e realização de Justiça material pode e deve o Tribunal Central remeter oficiosamente o processo para ser julgado na considerada competente secção do Supremo Tribunal Administrativo;

3. O nº 2 do artigo 18º do CPPT, conjugado com o artigo 4º da lei do Processo nos Tribunais Administrativos, não pode deixar de não ser interpretado como enunciado em nºs. 1 e 2 destas conclusões;

Sem prescindir,

4. A notificação da dita decisão do Tribunal Central Administrativo, emitida pelo Oficial de Justiça em 12 de Fevereiro de 2004 com os seguintes dizeres “Fica por este meio devidamente notificado V. Ex.ª de todo o conteúdo do Acórdão que junto se envia cópia é incompleta e violadora do nº 2 do artigo 36º do CPPT porquanto não indica à recorrente os meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado.

5. Sendo assim nula tal notificação e tendo a recorrente, após a verificação da situação, direito a requerer a remessa do processo para a apreciação do mérito do mesmo ao Supremo Tribunal Administrativo.

Nestes termos e em qualquer das hipóteses colocadas,  
6. Deverá ser revogado o douto despacho proferido pelo Juiz recorrido e, assim, ordenada a remessa do processo para apreciação e decisão do mesmo ao Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário.

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 com interesse para a decisão da causa.

2.1. Em 24/1/2000 foi proferida sentença julgando a oposição improcedente.

2.2. A oponente interpôs recurso para o TCA.

2.3. Em 10/02/2004 foi proferido acórdão no TCA, declarando tal Tribunal incompetente para conhecer do recurso, e competente a Secção de Contencioso Tributário do STA.

2.4. Tal acórdão foi notificado ao douto mandatário da recorrente, por carta registada, remetida em 12/02/2004.

2.5. Em 4/10/2005 o recorrente apresentou um requerimento na repartição de finanças de Esposende (com pedido de remessa ao TAF de Braga), do qual se respiga o seguinte trecho:

“Atento o tempo decorrido desde a notificação do Douto Acórdão, diligenciou o seu mandatário, aqui signatário, junto do TCA, de forma a apurar em que data haviam os autos sido remetidos ao STA.

“Foi então informado que o processo fora remetido ao Tribunal a quo em 16 de Abril de 2004.

“Neste Tribunal colheu a informação que o processo fora considerado findo e remetido ao Serviço de Finanças de Esposende.

“O que sucedeu foi que o recorrente não requereu a remessa dos autos ao STA, o que aconteceu por manifesto lapso, por supor que em todos os casos de incompetência, sucederia como nos casos de incompetência territorial, isto é, que os autos seriam oficiosamente remetidos ao Tribunal considerado competente.

“Mais a mais que nunca foi notificada para efeitos do art. 18º nº 2 do CPPT, ou seja, que tinha o prazo de 14 dias para requerer a dita remessa dos autos.

“Termos em que requer a V. Exª. se digne admitir a subida dos autos ao STA a fim de poder ser julgado o recurso interposto”.

2.6. O Mm. Juiz a quo indeferiu o requerimento referido em 2.5.

3. Defende a recorrente que, após a decisão que considera o Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, a remessa ao tribunal competente é oficiosa.

É esta a primeira questão a apreciar.

*Quid juris?*

Está em causa saber se a remessa dos autos ao Tribunal declarado hierarquicamente competente é oficiosa ou depende de requerimento da parte (no caso, a recorrente).

E, nesta última hipótese, que consequências de não ter sido pedida tempestivamente a remessa ao tribunal declarado competente.

Pois bem.

Rege o artº 18º do CPPT.

Dispõe o citado normativo:

“1. A decisão judicial da incompetência territorial implica a remessa oficiosa do processo ao tribunal competente no prazo de 48 horas.

“2. Nos restantes casos de incompetência pode o interessado, no prazo de 14 dias a contar da notificação da decisão que a declare, requerer a remessa do processo ao tribunal competente.

“...”

Esta disposição corresponde ao disposto no art. 47º do CPT.

Dela decorre com meridiana clareza que neste caso de incompetência absoluta do tribunal (incompetência em razão da hierarquia), a remessa dos autos não é oficiosa.

Tem sim que ser requerida. Num determinado prazo (14 dias, a contar da notificação da decisão que a declare).

Já vimos que, na hipótese dos autos, e como decorre do probatório, tal prazo não foi respeitado.

Ou seja, o pedido de remessa dos autos foi formulado muito para além do aludido prazo de 14 dias.

Que consequências?

É também óbvio que, decorrido tal prazo de 14 dias sem que o recorrente tenha solicitado a remessa dos autos ao tribunal competente, a consequência só pode ser uma: o trânsito em julgado da decisão sob recurso.

Ou seja, e voltando de novo à hipótese dos autos, o trânsito em julgado da decisão de 1ª instância.

Por isso, bem andou o Mm. Juiz em indeferir o pedido (extemporâneo) de remessa dos autos ao STA.

Em sentido análogo a este se decidi já nos acórdãos deste STA de 18/10/2000 (rec. n. 25.007), e de 12 de Março de 2003 (rec. n.º 42/03).

A isto obtempera a recorrente com o disposto no art. 36º, n.º 2, do CPPT.

E é esta a segunda questão a apreciar.

Dispõe o citado artigo:

“1. Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

“2. As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

“...”

Como é bom de ver, e resulta meridianamente evidente, este normativo reporta-se apenas ao acto tributário (nº 1 do preceito).

E daí que se fale na indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação de competências (nº 2 do preceito). O que só tem sentido no quadro de um acto tributário.

Ora, não é isto o que está aqui em causa.

Estamos a falar de um acto processual, pelo que a norma em causa não tem qualquer aplicação na hipótese dos autos.

A pretensão da recorrente está assim inexoravelmente condenada ao insucesso.

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

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

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Execução fiscal. 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 no tribunal, na conta aí efectuada.*

Processo n.º 210/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Farinhas Pereira, L.<sup>da</sup>, e outros.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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, o Sr. Procurador da República junto do TAF de Loures veio pedir a reforma da conta.

Alega que apenas foi elaborada no Tribunal conta referente ao processo de reclamação de créditos, devendo também ser liquidados os créditos graduados na sentença.

O Mm. Juiz daquele Tribunal indeferiu o dito pedido de reforma da conta.

O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs então recurso desta decisão. O Sr. Procurador da República formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. 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 - conta-liquidação -, devendo ser feitas na mesma altura, pelo que

2. A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do MP, de fls. 75 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 errada interpretação daqueles normativos e por conseguinte,

3. Errado julgamento, pelo que,

4. Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do MP, de fls. 75 e ss., ordene se proceda à reforma da conta com a elaboração da liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de fls. 64 e ss., transitada em julgado.

5. Normas jurídicas violadas: Artigos 247º n.ºs 1 e 2 do CPPT, 21º do RCPT, e 9º do C. Civil.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Está em causa a elaboração da conta.

Defende o recorrente que a liquidação dos créditos graduados na sentença de verificação e graduação de créditos deve ser efectuada no tribunal, e atendidos tais créditos na respectiva conta, aí elaborada.

Não é esse o entendimento do Mm. Juiz a quo, que escreveu, sobre esta questão, o seguinte:

“Apesar do disposto no art. 247º, n.º 2, do CPPT... entendo, por razões de ordem pragmática, que é conveniente que a conta efectuada no tribunal, nos processos de reclamação e verificação de créditos, se atenha somente aos encargos resultantes da actividade aí desenvolvida.

“Na verdade, embora a liquidação dos créditos graduados seja coisa distinta da conta final da execução, aquela está necessariamente ligada a esta para efeitos de pagamentos e, eventuais, rateios.

“Assim, sendo no âmbito da execução fiscal que são arrecadadas as quantias que hão-de fazer face aos pagamentos da quantia exequenda e créditos graduados, será o serviço de finanças o órgão colocado em melhor posição, porque dispondo de todos os elementos necessários para o efeito, para elaborar a liquidação dos créditos graduados e seu posterior pagamento”.

Consequente a esta posição, o Mm. Juiz *a quo* indeferiu o pedido do recorrente.

*Quid juris?*

Como é compreensível, a questão haverá que ser solucionada num prisma legal, e não por critérios pragmáticos (como defende o Mm. Juiz *a quo*) - vide art. 203º da CRP e art. 8º, n.º 2, do CC.

Vejamos então a lei.

Dispõe o artigo 247º do CPPT:

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

Resulta desde logo, numa interpretação escorreita deste texto legal, que, no processo de verificação e graduação de créditos, a liquidação é feita no tribunal (e não na repartição de finanças); e, se não dispuser de elementos para a mesma, pedi-los-á o tribunal ao órgão de execução fiscal respectivo.

Por sua vez o artigo 21º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) - aqui aplicável - dispõe:

“A conta será efectuada no tribunal ou na repartição de finanças onde ocorrer o facto que motivou a sua elaboração”.

Como refere Salvador da Costa <sup>(1)</sup>, 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 sublinha o mesmo autor <sup>(2)</sup> (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”.

Neste contexto, e como é evidente, a pretensão do recorrente é de atender.

Vide, no sentido ora exposto, os acórdãos deste STA de 5/4/2006 (rec. n. 209/06), de 3/5/2006 (rec. n. 202/06) e de 17/5/2006 (rec. n. 203/06).

3. Face ao exposto, acorda-se em 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, 12 de Julho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Regulamento das Custas dos Processos Tributários e Tabela de Emolumentos, pág. 142

<sup>(2)</sup> Obra citada, pág. 144

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Notificação de acto tributário. Carta registada com aviso de recepção. Recusa pelo destinatário. Presunção de notificação.*

### Sumário:

- I — A recusa pelo destinatário de uma carta registada com aviso de recepção destinada a notificá-lo da prática de um acto tributário implica a remessa de uma nova carta registada com aviso de recepção, só com a recusa desta podendo presumir-se efectuada a notificação, nos termos do artigo 39.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — Se a primeira carta enviada pela administração leva, por lapso, o endereço errado, e por isso vem devolvida, e a segunda, já devidamente endereçada, é recusada, impõe-se o envio de uma terceira, nos termos daquela disposição legal.*

Processo n.º 398/06-30.

Recorrente: Roca & Filhos — Comércio Geral Importação e Exportação, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. ROCA & FILHOS, COMÉRCIO GERAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, LDA., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo aos exercícios dos anos de 1992 e 1993.

Formula as seguintes conclusões:

«- Ao decidir-se pela improcedência da oposição o Tribunal a quo fez incorrecta subsunção dos factos dados como provados ao direito em virtude de errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 36º, 38º, 39º e 41º do CPPT e violação do princípio constitucional consagrado no artigo 268º n.º 3 da Constituição da Republica Portuguesa;

- Quer a decisão sobre a reclamação para a comissão, quer a liquidação adicional do imposto de IRC n.º 2000 8330014491 e n.º 2000 83300014490, respectivamente, deviam ter sido efectuadas através de carta registada com aviso de recepção, porque são actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária da apelada;

- A notificação de fls. 28 e 29 dos presentes autos - ponto 3 dos factos assentes -, para morada diferente da recorrente não lhe pode ser oponível, sendo-lhe juridicamente inexistente, al. a) e e) do artigo 195º CPC;

- Do ponto de vista da perfeição das notificações, só a consagrada no facto dado como provado em 4, pode ser havida como a primeira tentativa da Fazenda Nacional para notificar a recorrente da decisão sobre a reclamação apresentada;

- Só com a repetição da notificação que foi recusada a 25/10/2000 (fls. 33 e 34 dos autos, ponto 4 dos factos assentes), é que a Fazenda Pública podia, legalmente, presumir efectuada a notificação, por que na primeira das “notificações” a de fls. 28 e 29 dos autos, houve incorrecta identificação da morada do oponente;

- Não tendo a Fazenda Nacional repetido a notificação, no prazo previsto no n.º 5 do artigo 39º do CPPT, a recorrente não carece de ilidir a presunção da parte final do número acima referido;

- A notificação das liquidações n.ºs 8330014490 e 8330014491, respectivamente, deveriam ter sido cumpridas mediante carta registada com aviso de recepção, nos termos do disposto nos artigos 36º, 38º, 39º e 41º do CPPT e artigo 268º n.º 3 da Constituição da Republica Portuguesa, e não através de aviso postal simples;

- A Fazenda Nacional deveria ter feito prova que aquelas notificações chegaram à apelada! Mas não logrou provar, e estava em condições de o provar;

- A falta de notificação da decisão sobre a reclamação graciosa apresenta em sede de Comissão e, da liquidação adicional determina a inexigibilidade da dívida exequenda e a inexequibilidade da mesma, pois o recorrente ainda não está em mora, por não ter havido a notificação – interpelação devida.

Termos em que, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão proferida pelo tribunal a quo, por outra que outra que julgue procedente a oposição deduzida pela recorrente».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por a dívida exequenda ser inexigível, dado a Administração, que enviou uma só carta registada com aviso de recepção para notificar a recorrente, a qual não foi rece-

bida, ter omitido a «prova da recepção das cartas enviadas mediante registo simples».

- 1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.
2. Vem estabelecida a seguinte matéria de facto:

«1)

A escrita da ora oponente foi objecto de uma acção de fiscalização efectuada por um funcionário do SPIT, tendo sido elaborado o relatório e consequentemente alterada a matéria colectável para efeitos de IRC do exercício de 1992 e 1993, dando origem às liquidações adicionais de 108.475.814\$00 e de 34.794.709\$00 (vd. fls. 37, 43 e 95 e ss. dos presentes autos). As liquidações foram efectuadas em 2/9/1997 (IRC 1992) e em 30/9/1997 (IRC 1993) — vd. fls. 37 e 43 dos autos.

2)

A ora oponente apresentou as reclamações gratuitas n.º 3301-98/400007.2 (IRC 1992) e n.º 3301-98/400026.9 (IRC 1993), autuadas em 20/1/1998 e 3/3/1998, respectivamente.

3)

As notificações das decisões (parcial) das referidas reclamações (vd. officios n.º 27460 e 27461, de 15/9/2000) foram devolvidas ao serviço remetente com a indicação “não reclamado”, dado que se constatou a existência de lapso na indicação da morada do destinatário (vd. fls. 28 e 29 dos presentes autos).

4)

Em consequência, aquelas notificações foram novamente feitas para a morada, desta vez correcta, que consta no cadastro informático da DGCI com os officios n.º 31171 para o IRC do ano de 1992, e n.º 31170 para o IRC do ano de 1993, ambos de 24/10/2000 (vd. fls. 30 a 32 dos presentes autos). Estes officios foram devolvidos ao serviço remetente mas, desta vez, com a indicação de: “Informam na morada indicada, que [...] não podem receber o registo pois o gerente está ausente [...] 25/10/00 [assinatura ilegível]” (vd. fl. 34 dos presentes autos).

5)

A ora oponente apresentou, posteriormente, também quanto ao mesmo facto tributário, impugnações judiciais, autuadas em 30/5/2001, com os n.ºs 3301-01/300008.7 — IRC 1992 e 3301-01/300009.5 — IRC 1993, as quais foram remetidas em 9/7/2001 à 2.ª DF do Distrito de Lisboa, para informação e seu posterior envio para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, onde se encontram a aguardar decisão (vd. fls. 15, fls. 55 verso e ss., fls. 76 e ss., e fls. 176 verso dos autos).

6)

Conforme informação de fls. 51 dos autos, as notificações da liquidações n.º 2000 8330014491, de €164.324,19, e n.º 2000 83300014490, de €513.154,35, foram enviadas à ora oponente sob registos postais simples n.º 4056729 e 4056728, respectivamente, ambos em 11/12/2000, seguindo a forma determinada no n.º 3 do art. 38.º, com os efeitos previstos no n.º 1 do art. 39.º, ambos do CPPT.

7)

Em nome e contra a ora oponente foi instaurado, pelo Serviço de Finanças do 4.º BF de Lisboa, em 20/4/2001, o processo executivo n.º 3301-01/100662.2, com base nas certidões de dívida constantes de fls. 16 e 17 dos presentes autos.

8)

A oponente foi citada, em 23/5/2001, da execução para pagamento do IRC ora em causa, conforme se verifica por fls. 18-9 dos presentes autos.

9)

A ora oponente deduziu a presente oposição em 21/6/2001».

3. Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) «em caso de o aviso de recepção ser devolvido (...) por o destinatário se ter recusado a recebê-lo (...), a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada (...)».

No caso vertente, de acordo com a matéria de facto que vem provada, a Administração Tributária enviou uma primeira carta registada com aviso de recepção que veio devolvida por ter havido «lapso na indicação da morada do destinatário».

Esta carta, não tendo sido devidamente dirigida, por erro da própria Administração, não tem qualquer relevo, ou seja, tudo se passa como se não tivesse sido expedida. Na verdade, «as (...) sociedades serão citadas ou notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem», podendo, ainda, ser feitas na pessoa de um empregado «que se encontre no local onde normalmente funcione a administração (...) — artigo 41º n.ºs 1 e 2 do CPPT.

Por isso mesmo, sempre de acordo com a factualidade estabelecida, foi enviada nova carta registada com aviso de recepção, desta vez para a morada correcta, mas também desta feita não surtiu efeito a notificação, já que foi recusada a recepção da correspondência.

Como assim, e por força do transcrito n.º 5 do artigo 39º do CPPT, impunha-se à Administração remeter nova carta à notificanda.

Só esta última carta concretizaria a visada notificação, ainda que não fosse recebida, por força da presunção contida nesta última disposição legal.

Em consequência, na falta de expedição da segunda carta registada com aviso de recepção para a sede da recorrente, e sabendo-se que nenhuma carta para notificação foi recebida pela destinatária, nem há, de facto, notificação, nem ela se pode presumir.

A sentença recorrida ajuizou mal a situação por, ao que parece, ter atribuído efeitos à primeira carta com que a Administração quis notificar a recorrente. Mas, como já se viu, não tendo esta carta sido dirigida à morada da notificanda, por lapso na indicação do endereço, ela é absolutamente inconsequente.

E, perante a recusa de recepção da carta que cronologicamente é a segunda — mas que é a primeira endereçada à recorrente —, estava a Administração vinculada a enviar nova carta, só então ocorrendo a notificação, caso fosse recebida, ou presumindo-se essa mesma notificação, caso fosse recusada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedente a oposição à execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brando de Pinho*

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Revisão do acto tributário. Iniciativa do contribuinte. Pedido de revisão oficiosa. Impugnação contenciosa. Reclamação graciosa necessária.*

### Sumário:

- I — Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a administração tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da LGT.*
- II — O dever de a administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no artigo 78.º da LGT, os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei.*
- III — A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do artigo 78.º da LGT, o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que administração tributária o pode exercer.*
- IV — O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT].*

*V — A formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 152.º do CPT (ou 132.º do CPPT), pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial.*

*VI — O meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).*

Processo n.º 402/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Enichem UK, L.td e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ENICHEM UK, LT, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo impugnação judicial relativamente a imposto sobre sucessões pago por avença, que lhe foi retido na fonte por ocasião de pagamento de dividendos.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada e reconhecendo à Impugnante o direito a juros indemnizatórios a contar de um ano após ter apresentado pedido de revisão do acto tributário.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. Em 30/4/1999, por ocasião do pagamento de dividendos à impugnante, por parte da sua filiada Enichem Portugal, Indústria Química, S.A., foi-lhe retido na fonte imposta sobre sucessões pago por avença, nos termos dos arts. 182.º e 184.º do CIMSISDD, no montante de 24.829.00 € (4.977.778\$00);

2. Em 28/3/2002, a impugnante deduziu um pedido de revisão do acto tributário, relativamente aquele imposto, fazendo-o ao abrigo dos arts. 54.º, n.º 1 al. c), 56 e 78.º, n.ºs 1 e 6 da LGT, sendo que antes não apresentara qualquer reclamação ou impugnação;

3. Em 17/10/2002, com fundamento no indeferimento tácito daquele pedido e ao abrigo dos arts. 57.º, n.º 1 e n.º 5, da LGT e 102.º, n.º 1 al. d) do CPPT, a impugnante apresentou a petição inicial de impugnação judicial contra o já referido acto tributário;

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



se encontra agora estabelecido no artº 132.º n.ºs 3, 4 e 6 do CPPT, sendo certo que no domínio deste Código, estando em causa apenas uma questão de direito, a impugnação não depende de prévia reclamação, mas teria que ser apresentada no prazo previsto no artigo 102.º do mesmo Código:

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

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

7. A aplicação do regime de revisão dos actos tributários consagrado na LGT não poderá pôr em causa a regulamentação própria e específica sobre a reclamação e/ou impugnação do acto tributário que consta do CPT e ou CPPT e dos diversos Códigos Tributários, pelo que só depois de esgotados os meios gratuitos e contenciosos aí previstos se poderá lançar mão daquele regime excepcional;

8. A diferenciação daqueles prazos justifica-se desde logo pelo facto de a AF proceder a liquidações em massa, enquanto que os sujeitos passivos apenas recebem as liquidações que lhe dizem respeito, conhecendo desde sempre a sua real situação tributária, pelo que a revisão dos actos tributários dentro do prazo de reclamação administrativa – 1.ª parte do n.º 1 do art. 8.º da LGT – acautela devidamente os direitos e interesses do sujeito passivo, já que existindo qualquer ilegalidade que o possa prejudicar é ele o primeiro e principal interessado em suscitar a questão:

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

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

11. Por isso, e salvo o devido respeito por melhor opinião, a M.ma Juiz a quo fez errada interpretação das normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo que, revogando a douda sentença recorrida e julgando procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar e, conseqüentemente, rejeitando a impugnação judicial, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada Justiça.

A Impugnante contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1 – O processo de Impugnação Judicial foi deduzido com fundamento no indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, pelo que a tempestividade deste último deverá ser aferido em função do disposto no artigo 78º da LGT e não do disposto no artigo 132º do CPPT;

2 – O disposto no artigo 131º, nº 3 do CPPT, ex vi” do artigo 132º, nº 6, do mesmo diploma legal, não é aplicável ao caso em apreço, porquanto o acto tributário impugnado data de 30/04/1999, e os referidos preceitos legais entraram em vigor apenas em 01/01/2000.

3 – O disposto no supra referido preceito legal não é igualmente aplicável porquanto a matéria controvertida no processo de impugnação Judicial não é exclusivamente de direito.

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

5 – Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, no prazo de quatro anos, cumprindo à Administração Fiscal efectua-la, como resulta do disposto no artigo 78º nº 1 e nº 6 da LGT e 86º nº 4 alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade, impostos no artigo 266º nº 2 da CRP.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deverá o presente Recurso ser considerado improcedente, por violar o disposto nos supra citados preceitos legais, mantendo-se a Douda Sentença Judicial Recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O presente recurso jurisdicional tem por objecto apenas a apreciação das questões prévias suscitadas pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Foi retido à Impugnante imposto sobre sucessões por ocasião do pagamento de dividendos.

Resulta da sentença recorrida, quanto às referidas questões prévias, que

– a Impugnante não apresentou reclamação graciosa, nos termos do art. 152.º do C.P.T., vigente em 1999, ao tempo em que ocorreu a retenção;

– em 28-3-2002 a Impugnante apresentou um pedido de revisão do acto tributário que não foi objecto de apreciação;

– em 17-10-2002, a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial, pedindo a anulação da liquidação do imposto de sucessões pago por avença.

3 – Para apreciação das questões prévias referidas, é conveniente começar por definir o regime de revisão do acto tributário.

Antes da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, era admitida a revisão do acto de liquidação com fundamento em qualquer inexactidão objectiva, com base em novos factos ou em novos meios de prova que viessem a ser conhecidos e demonstrassem aquela inexactidão. (1)

Esta revisão era efectuada a favor do contribuinte, conduzindo à anulação, total ou parcial, do acto tributário.

O Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, previa também a possibilidade de revisão de actos de liquidação de impostos municipais, estabelecendo, no n.º 4 do seu art. 1.º, que «independentemente de reclamação ou impugnação dos interessados, a câmara municipal ordenará, sob proposta do chefe da secretaria, a revisão dos actos da liquidação dos impostos referidos nos números anteriores sempre que, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidada quantia superior à devida, se ainda não tiverem decorrido cinco anos sobre a abertura dos cofres ou sobre o pagamento eventual».

Nos códigos da reforma fiscal de 1988 também se previa possibilidade de revisão a favor do contribuinte, por erro imputável aos serviços (art. 85.º, n.º 1 C.I.R.S. e 81.º, n.º 3 do C.I.R.C.).

O C.P.T., de 1991, veio admitir generalizadamente a revisão oficiosa dos actos tributários.

A revisão era **sempre da iniciativa da administração tributária** (do autor do acto ou superior hierárquico) <sup>(2)</sup>, com fundamento no errado apuramento da situação tributária do interessado (93.º C.P.T.):

a) Se a revisão for **a favor da administração fiscal**, com base em **novos elementos** não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade;

b) Se a revisão for **a favor do contribuinte**, com base em erro imputável aos serviços ou duplicação da colecta, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal.

Da decisão que indeferisse um pedido de revisão de acto tributário cabia impugnação contenciosa, uma vez que se tratava de um acto que se devia considerar lesivo, por haver um verdadeiro direito à revisão de actos ilegais. <sup>(3)</sup>

A L.G.T. mantém esta previsão generalizada da possibilidade de revisão dos actos tributários, estabelecendo, genericamente que «*o acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão*» (art. 79.º da L.G.T.).

A revisão é sempre efectuada pela entidade que praticou o acto (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.) <sup>(4)</sup> e pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da administração tributária.

Em vários códigos prevêm-se situações de revisão das atribuições a favor do contribuinte, com e sem fundamento em erro imputável aos serviços, bem como situações de restituição de tributos independentemente de anulação do acto tributário:

- art. 95.º do C.I.R.C.;
- art. 47.º do C.I.M.T.;
- art. 50.º do Código do Imposto do Selo;
- art. 93.º do C.I.R.S.;
- art. 91.º do C.I.V.A..

De qualquer forma, o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art.º 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. <sup>(5)</sup>

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais <sup>(6)</sup>.

Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais.

A revisão do acto tributário tanto antes da vigência do CPT, como durante a sua vigência, como depois da LGT, constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos,

que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.

No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à emissão da nota de crédito (arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) <sup>(7)</sup> apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (art. 78.º, n.ºs 1 e 6, da LGT).

Essencialmente, o regime do art.º 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto.

A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos.

4 – Embora o art.º 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «*prazo de reclamação administrativa*», no n.º 6 do mesmo artigo (na redacção inicial, que é o n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «*pedido do contribuinte*», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «*oficiosa*», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da L.G.T., que fala em «*pedido de revisão oficiosa*», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «*pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços*».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «*revisão oficiosa*» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados

em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (art. 268.º, n.º 4, da C.R.P.).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta. (8)

5 – Exposto este regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, chega-se à conclusão que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 152.º do C.P.T.

Na verdade, essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de retenção, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios.

A sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art. 43.º da LGT, sem natureza retroactiva).

Assim, é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do artº 152.º do CPT, a Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento (artº 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(1) ALBERTO XAVIER, Conceito e Natureza do Acto Tributário, página 582.

(2) Por isso, a revisão se denominava, apropriadamente, **revisão oficiosa**.

(3) A natureza lesiva do acto de indeferimento de pedido de revisão veio a ser expressamente afirmada no artigo 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T..

Embora esta Lei só tivesse entrado em vigor em 1-1-1999, o acto de indeferimento de pedido de revisão já tinha natureza lesiva anteriormente, pois a natureza de um acto, a nível da sua lesividade, constitui algo que lhe é intrínseco.

(4) Trata-se de um regime diferente do previsto para a reclamação graciosa, regulada nos arts. 68.º a 77.º do C.P.P.T., pois nesta o pedido de anulação do acto tributário é, em regra, decidido pelo dirigente do órgão periférico regional da administração tributária ou pelo dirigente máximo do serviço, só o sendo pelo dirigente do órgão periférico local nos casos de manifesta simplicidade (arts. 73.º, n.º 4, e 75.º deste Código), independentemente de estes serem ou não os autores dos actos reclamados. Este pedido de revisão por iniciativa do contribuinte configura, assim, uma verdadeira reclamação, correspondendo ao respectivo conceito legal e doutrinário, consagrado no art. 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do C.P.A..

(5) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05.

(6) Aliás, a existência de um dever de revogação de actos administrativos ilegais tem vindo a ser defendida por parte da doutrina.

Defendendo a existência de um dever de revogação de actos ilegais, podem ver-se:

– ROBIN DE ANDRADE, *A Revogação dos Actos administrativos*, 2.ª edição, páginas 255-268.

– MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO, *Considerações sobre a Reclamação Prévia ao Recurso Contencioso*, páginas 12-14;

– PAULO OTERO, *O Poder de Substituição em Direito Administrativo*, volume II, páginas 582-583;

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, páginas 613-614;

– FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 463-465.

(7) Não interessa, para apreciação do caso dos autos, esclarecer o sentido da referência feita no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. à «reclamação administrativa», designadamente se quer significar «reclamação graciosa» ou a reclamação administrativa prevista nos arts. 161.º e seguintes do C.P.A..

Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pelo contribuinte foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações.

De qualquer forma, sendo a reclamação administrativa, nos termos do C.P.A., um meio impugnatório tem de ser utilizado antes do esgotamento do prazo de impugnação com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade, a anulação que através dela venha a ser decidida terá o efeito retroactivo próprio dos processos impugnatórios, obrigando à «plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio», como determina o artº 100.º da LGT, o que inclui o direito a juros indemnizatórios nos termos do artº. 61.º, n.º 3, do CPPT.

(8) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 12-12-2001, recurso 26233.de 12-12-2001, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2901;

– de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1460/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 26

– de 19-2-2003, proferido no recurso n.º 1461/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 328

– de 2-4-2003, proferido no recurso n.º 1771/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 65

– de 9-4-2003, proferido no recurso n.º 422/03

– de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 870/03,

– de 5-11-2003, proferido no recurso n.º 1462/03,

– de 12-11-2003, proferido no recurso n.º 1237/03,

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1258/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 167;

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1181/03;

– de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04,

## Acórdão de 12 de Julho 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 32.º, n.º 1, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.*

Processo n.º 409/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Augusto de Queirós Martins.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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 Braga que julgou procedente a oposição à execução, por considerar o oponente parte ilegítima, que havia sido revertida contra Augusto de Queiroz Martins “por dívida de IRC e IVA e juros indemnizatórios, relativas aos anos de 1998 a 2000”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) *O devedor originário “Neves Futebol Clube”, sendo uma associação constituída nos termos dos arts. 157.º a 184.º do Código Civil poderá com fundamento, designadamente na lei fiscal, ser qualificada como “empresa” nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1 do art.º 13.º do Código de Processo Tributário (CPT).*

2) Uma associação, com personalidade jurídica, pelo facto de ser sujeito passivo de relações jurídicas tributárias geradas por factos tributários/actividades exercidas sujeitos a impostos, designadamente a IRC e IVA, como é o caso, goza de personalidade tributária.

3) Não sendo o devedor originário uma “sociedade de responsabilidade limitada”, não deixará por isso, de ser havido, para efeitos fiscais e económicos como uma empresa em sentido objectivo.

4) O termo “empresa”, inserto na norma contida no n.º 1 do artigo 13.º do CPT, não permite uma identificação pura e automática com o tipo de sociedades de responsabilidade limitada, reduzindo o âmbito material de aplicação dessa norma apenas a estas sociedades.

5) O termo “empresa”, na economia da norma, ganha autonomia significante relativamente à forma jurídica das sociedades de responsabilidade limitada.

6) Associações que funcionem como empresas, em função de actividades económicas que desenvolvam, que, como tais estão sujeitas a tributação, cabem no âmbito da aplicação do art.º 13.º, n.º 1 do CPT.

7) Os administradores de associações que funcionam como empresas, nos termos referidos, podem ser chamados à execução ao abrigo do regime de responsabilidade tributária, previsto nesse mesmo art.º 13, n.º 1, como é o caso do ora oponente, parte legítima substantiva na execução fiscal.

8) Ao operar a douda sentença recorrida com uma inadequada interpretação restritiva do n.º 1 do art.º 13.º do CPT, - desapplicando essa norma - terá sido violada essa mesma norma, limitando o seu conteúdo e alcance.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douda sentença recorrida ser revogada e a oposição ser julgada improcedente.

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 7), mas, “ainda que assim não se entenda, sempre se dirá que não assiste razão ao ilustre recorrente”, pois “os administradores de associações desportivas não podem ser chamados à execução ao abrigo do regime da responsabilidade tributária previsto no art. 13.º do Código de Processo Tributário, pois que, ao referir-se a empresas e sociedades de responsabilidade limitada, o legislador excluiu claramente, da previsão daquele normativo, as associações”.

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, a recorrente afirma – conclusão 7) – que “os administradores (...), como é o caso do ora oponente”, podem ser chamados à execução.

Matéria factual que contraria o probatório fixado pela instância.

Com efeito, a sentença recorrida afirma expressamente que “não ficou provado que o oponente tivesse sido membro da comissão administrativa desde 1998 a 2000”, período a que respeitam as dívidas em causa.

Sendo que, como é jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, versa matéria de facto o recurso em que se manifestar 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” – cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Abril de 1999, recurso n.º 022908.

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.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Qualidade de terceiro. Artigo 351.º, n.º 1, do CPC. Arrendatário. Posse. Artigo 1037.º, n.º 2, do CPC.*

### Sumário:

- I — *Na definição legal, terceiro é aquele que «não é parte na causa» (artigo 351.º, n.º 1, do CPC).*  
 II — *O arrendatário não tem a posse da coisa.*

- III — *Mas, se «for privado da coisa ou perturbado no exercício dos seus direitos, pode usar, mesmo contra o locador, dos meios facultados ao possuidor» — artigo 1037.º, n.º 2, do CC.*
- IV — *A penhora do prédio não abrange o direito ao trespasse e arrendamento.*
- V — *Assim, penhorado unicamente o prédio, o arrendatário não pode deduzir embargos de terceiro contra tal penhora.*

Processo n.º 437/06-30.

Recorrente: Betões Ibéricos — Indústria de Betão, 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. BETÕES IBÉRICOS - Indústria de Betão, SA, com sede na Avenida D. Henrique, Lote 9, Lisboa, deduziu, junto do TAF de Loulé, embargos de terceiro contra a Fazenda Nacional.

Alega ser arrendatária de dois prédios, que foram penhorados pela Fazenda Nacional, acontecendo que um deles tem venda prevista. Ora, a penhora e a venda ofendem a sua posse.

O Mm.º Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente os embargos.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Nos embargos de terceiro não se pretendeu discutir a propriedade do imóvel penhorado, mas antes a posse exercida sobre o mesmo, a qual é decorrência de uma situação jurídica de arrendamento.

2. O incidente de embargos emerge de um processo executivo, o qual tramitou sempre à margem do recorrente, sem que alguma vez a sua posição de arrendatária fosse reconhecida ou tida em conta.

3. Em face da penhora / venda, os embargos de terceiro constituíam a única

forma da recorrente defender, atempadamente, o seu direito de inquilina, pois, peticionando o seu reconhecimento, enquanto tal, só desta forma pode, na acção executiva, exercer direito de preferência e ser reconhecida por um qualquer adquirente.

4. Tendo em conta a forma como foi conduzida a execução, bem como os contratos existentes, só com uma decisão judicial que reconheça a recorrente como inquilina, nos exactos termos dos contratos que tem em seu poder, pode esta assegurar a sua posição na venda, seja através do exercício do direito de preferência, seja face a qualquer adquirente, o qual ficará vinculado à decisão a proferir.

5. A decisão a proferir, em sede de embargos, constituirá o seguro da recorrente contra um futuro senhorio, no caso de este a querer despejar ou aumentar a renda.

6. Daí que a penhora / venda, nos termos e nas condições em que foi promovida, ofenda a posse da recorrente, por não assegurar os seus di-

reitos decorrentes do contrato de arrendamento, o qual, até ao momento, não foi reconhecido pela própria exequente.

7. Da alegada posse, decorrente dos contratos juntos com a petição inicial, decorre uma probabilidade séria da existência do direito invocado.

8. Não foi, pelo juiz a quo posta em causa a tempestividade do incidente, nem a legitimidade das partes.

9. A base jurídica para o suporte da pretensão da recorrente resulta do disposto no artº 351º, n. 1, e artº 357º, nº 2, do CPC, pelo que os embargos deveriam ter sido recebidos.

10. A rejeição liminar, em face do supra exposto, viola as normas vertidas nos artºs. 351º, nº 1. 354º e 357º, nº 2, todos do CPC.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. A questão a decidir tem duas vertentes: saber se a recorrente é terceira e se a penhora ofende a sua posse.

Vejamos

Dispõe o artº 237º, 1, do CPPT:

“Quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro...”

E o que é um terceiro?

Terceiro era, na definição anterior da lei, “aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou” (vide artº 1037º, 2, do CPC, na versão entretanto revogada).

Hoje, a lei dá da figura de terceiro a seguinte definição: “quem não é parte na causa” (vide artº 351º, 1, do CPC).

E a esta luz a embargante será terceira, pois inequivocamente não é parte na causa.

Mas será que a penhora ofende a sua posse? Suposto, como é óbvio que a posse seja anterior à penhora.

A noção de posse vem definida no artº1251º do Código Civil, que estatui expressamente:

“Posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real”.

A doutrina e a jurisprudência vêm ensinando que a posse integra dois momentos: a actuação de facto correspondente ao exercício do direito por parte do possuidor (o corpus) e a intenção de se comportar como titular do direito real correspondente aos actos praticados (o animus). Mais impressivamente pode definir-se o corpus como “a detenção material da coisa, a fruição, o exercício de um poder directo e imediato sobre a coisa”, e o animus ou o animus possidendi “que consiste na intenção de exercer esse poder no seu próprio interesse, sendo este segundo elemento que permite distinguir a posse da simples detenção” (vide Acórdão do STJ de 26/7/91, in *BMJ*, nº 408, pág. 499).

Distingue-se pois a posse da simples detenção ou posse precária.

Esta vem definida no artº 1253º do C. Civil, que estatui:

“São havidos como detentores ou possuidores precários:

“a) Os que exercem o poder de facto sem intenção de agir como beneficiários do direito;

“b) Os que simplesmente se aproveitam da tolerância do titular do direito;

“c) Os representantes ou mandatários do possuidor e, de um modo geral, todos os que possuem em nome de outrem”.

Como ensina Oliveira Ascensão “a detenção engloba as situações em que, embora haja exercício de facto, não se constitui a relação jurídica posse”.

Será que a embargante detém a posse da coisa?

Pois bem.

A recorrente é arrendatária do prédio que foi penhorado.

Sendo embora certo que o arrendatário não tem a posse do prédio (tem apenas uma posse precária) não é menos verdade que “o locatário que for privado da coisa ou perturbado no exercício dos seus direitos pode usar, mesmo contra o locador, dos meios facultados ao possuidor...” – artº 1037º, 2, do CC.

Aqui chegados, estamos em condições de responder à questão, sabendo que, se a recorrente foi privada da coisa ou perturbada no exercício dos seus direitos, pode deduzir embargos

Na verdade, a recorrente é titular do direito ao arrendamento.

A penhora do prédio não abrange o direito ao trespassse e arrendamento.

A penhora foi efectuada no prédio.

Ora, como é a todas as luzes evidente, o direito ao trespassse e arrendamento não é ofendido pela penhora do prédio.

A penhora e eventual venda do prédio em nada afectam o direito ao trespassse e arrendamento, que é dela independente e não pode nunca ser ofendido por aquela penhora.

A isto obtémpera a recorrente dizendo que o não reconhecimento do seu direito ao arrendamento lhe pode causar prejuízos, pois só através desta acção pode ver reconhecido o seu direito ao arrendamento perante um futuro adquirente, no caso deste a pretender despejar ou aumentar a renda, assegurando-se ainda a sua posição na venda, incluindo o seu direito de preferência.

Mas não tem qualquer razão.

Na verdade, a penhora não é o meio da embargante ver reconhecida a sua posição de arrendatário.

Mais. Os embargos de terceiro não são um procedimento cautelar, destinado a prevenir eventuais futuros danos para o arrendatário do não reconhecimento desta sua posição contratual.

Ou, para usar as palavras da embargante, os embargos não podem constituir “o seguro da recorrente contra um futuro senhorio, no caso de este a querer despejar ou aumentar a renda”.

Tais danos - se os houver - deverão ser acautelados no momento certo e mediante o processo adequado, conseqüente ao tipo de danos eventualmente causados.

Mas, não estando a recorrente privada da coisa ou perturbada no exercício do seu direito de arrendatária, os embargos estão inelutavelmente condenados ao insucesso.

Bem andou pois o Mmº. Juiz em rejeitá-los liminarmente.

3.Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 12 de Julho de 2006 — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Prazo de impugnação judicial. Código de processo tributário. Prazo de pagamento voluntário. Pagamento sem juros de mora.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 123.º do CPT, a impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto.*
- II — O conceito de «pagamento voluntário» a considerar para este efeito é o que resulta do CPT e não o que resultava do regime anterior, designadamente do CPCI.*
- III — Para efeitos do CPT, constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias (artigo 107.º).*
- IV — Assim, o prazo de impugnação judicial de liquidação adicional de IVA, notificada nos termos do artigo 27.º do CIVA, contava-se desde o termo do prazo de 15 dias previsto neste artigo para o pagamento voluntário.*

Processo n.º 453/06-30.

Recorrente: Vítor Manuel de Oliveira Santos.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – VÍTOR MANUEL DE OLIVEIRA SANTOS impugnou judicialmente no tribunal tributário de Leiria liquidações de I.V.A.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação improcedente, por entender que a petição foi apresentada intempestivamente.

O impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento.

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

A. O Tribunal “a quo” fizeram errada aplicação do direito.

B. O IVA aqui em causa era de cobrança eventual

C. não é, aqui aplicável o estatuído no art. 7.º do Dec.Lei n.º 154/91, de 23.04, que aprovou o Código do Processo Tributário (CPT), ficando, assim afastada aplicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI)

D. Ao presente caso é aplicar o C' à contagem dos prazos de reclamação ou impugnação Judicial.

E. O prazo para a dedução de impugnação conta-se do termo do prazo para pagamento voluntário a que se refere a al. a) do n.º 1 do art. 123.º do CPT

F. O pagamento voluntário é aquele que não é coercivo.

G. Decorrido o prazo fixado na lei tributária (15 dias para pagamento após notificação - cfr. Art.º 27.º do CIVA) inicia-se imediatamente o prazo de pagamento voluntário com juros de mora, de 15 dias. Extinto este prazo, haverá lugar ao procedimento executivo, o qual se inicia com a extracção da certidão de dívida — operações de relaxe — que marca a transição da fase de cobrança voluntária para a fase de cobrança coerciva.

H. O termo do prazo para pagamento voluntário, só se iniciava no 30.º dia contado da notificação para pagamento, pelo que, a impugnação poderia ter sido apresentada, tempestivamente, até ao 105.º posterior ao pagamento eventual, que se verificou em 21-11-91, ou seja, até 5/3/1992.

1. Por isso, como demonstrámos, a nossa petição inicial foi apresentada tempestivamente.

Assim,

Salvo o devido respeito, o douto Acórdão recorrido violou, entre outras, as disposições dos art.ºs 27.º do CIVA, 107.º a 109.º e 123.º, al. a) do CPT.

NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO, COM O SEMPRE MUI DOUTO SUPRIMENTO DE V Exas, DEVERÁ SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, EM CONSEQUÊNCIA, SER REVOGADA A DECISÃO RECORRIDA, DEVENDO, A FINAL SER JULGADA PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO OPORTUNAMENTE DEDUZIDA PELA ORA RECORRENTE, ASSIM FAZENDO V. Exas A COSTUMADA E HABITUAL JUSTIÇA

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

a) O recorrente foi notificado em 6/11/91, para pagar uma liquidação de IVA, no prazo de 15 dias, nos termos do art.º 27.º, n.º 1 do CIVA;

b) Tratava-se de um pagamento eventual que não chegou a converter-se em virtual porque o recorrente pagou em 21/11/91, último dia do prazo;

c) Era a partir desse dia que se contava o prazo para impugnar – 90 dias — segundo a alínea b) do art.º 89.º do CPCI;

d) Mas ainda que fosse aplicável o CPT o prazo de impugnação seria também de 90 dias contados a partir do prazo para pagamento voluntário de 15 dias porque era esse o prazo previsto no art.º 27.º, n.º 1 do CIVA antes da alteração do DL 100/95 de 19/5;

e) A impugnação foi, em qualquer caso, extemporânea.

Nestes termos, o recurso deve ser considerado improcedente confirmando-se o douto Acórdão recorrido.

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

O julgado é de confirmar.

Na verdade, por um lado, aplica-se ao caso o regime do CPCImpostos e não do CPtributário, em razão da norma do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que pôs em vigor este Código (cfr. a jurisprudência deste S.T.A. citada no acórdão recorrido).

Por outro lado, decorre cristalinamente do art.º 89.º al. b) do CPCImpostos que, no caso de a cobrança ter sido feita, como foi no caso, o prazo para impugnar judicialmente e liquidação se conta do dia imediato ao daquele acto.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) Através dos ofícios C 864, 865 e 866, que se dão por integralmente reproduzidos, datados de 5 de Novembro de 1991, o impugnante foi notificado para, no prazo de 15 dias a contar da recepção dos mesmos, proceder ao pagamento do IVA e juros compensatórios que aí vêm discriminados – fls. 66 a 68.

B) O impugnante recebeu os ofícios aludidos na alínea anterior em 6 11 91 – fls. 3 e 11 do p. a. apenso.

C) O imposto foi pago eventualmente, em 21 de Novembro de 1991, através dos conhecimentos n.º 1260, 1261 e 1262 – fls. 69 a 71.

D) A presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Castanheira de Pêra em 26-2-92, conforme carimbo apostado na folha 3, que se dá por integralmente reproduzido.

3 – No acórdão recorrido apreciou-se a questão da tempestividade da impugnação à face do C.P.C.I. e do C.P.T., concluindo-se que à face e qualquer desses regimes ela é de considerar intempestiva.

No presente recurso jurisdicional, o Impugnante defende que o regime aplicável é o do C.P.T., por não se tratar de situação enquadrável no art. 7.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, e que à face dele não caducou o direito de impugnação por o prazo se contar a partir do termo do prazo de pagamento voluntário.

Tem, assim, de considerar-se assente, por força do disposto no n.º 4 do art. 684.º do CPC, que, a ser aplicável o regime do CPCI, a impugnação terá sido deduzida intempestivamente.

4 – Os n.ºs 1 e 2 do art.º 27.º do C.I.V.A., nas redacções iniciais, vigentes à data da notificação e da dedução da impugnação, estabeleciam o seguinte:

Artigo 27.º

Pagamento do imposto liquidado pelos serviços

1 – Sempre que se proceda à liquidação do imposto por iniciativa dos serviços, sem prejuízo do disposto no artigo 83.º, será o contribuinte imediatamente notificado para efectuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública competente, no prazo de 15 dias a contar da notificação.

2 – No caso previsto no número anterior, a falta de pagamento no prazo estabelecido converterá a cobrança em virtual nos termos e para efeitos do disposto no Código de Processo das Contribuições e Impostos.

O artigo 123.º do CPT estabelece, no que aqui interessa, que a impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do **prazo para o pagamento voluntário** do imposto.

Ao fazer-se aplicação do regime de impugnação previsto neste art. 123.º, o conceito de “**pagamento voluntário**” a considerar há-de ser, naturalmente, o previsto no CPT e não o que resultava do CPCI.

Ora, o conceito de “pagamento voluntário” previsto no CPCI era diferente do que é utilizado no CPT.

À face do CPCI, como resultava do seu artigo 20.º, o pagamento voluntário poderia satisfazer-se à boca do cofre ou com juros de mora, pelo que se devia considerar como “prazo de pagamento voluntário” todo o prazo que antecedia o momento em que deveria ocorrer a cobrança coerciva, previsto, conforme os casos, no artigo 28.º deste diploma, ou em normas especiais, mesmo que ele fosse feito com juros de mora.

No entanto, à face do art. 107.º do CPT, “*constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias*”. Por outro lado, o n.º 1 do artigo 109.º do mesmo diploma estabelece que “*findo o prazo de pagamento voluntário, começarão a vencer-se juros de mora, nos termos das leis tributárias*”.

Resulta claramente destas normas que, para efeitos do CPT, quando o pagamento é feito depois do prazo previsto nas leis aplicáveis, não se trata de “**pagamento voluntário**”.

Assim, quando o referido artigo 123.º manda contar o prazo de impugnação a partir do **termo do prazo de pagamento voluntário do imposto**, tem de considerar-se que esse prazo é o previsto para pagamento na lei aplicável.

Como resulta do referido art. 27.º, do C.I.V.A., que é ali aplicável ao caso, o prazo de pagamento voluntário, que era o pagamento sem juros de mora, será de 15 dias a contar da notificação para pagamento.

Por isso, é do termo do prazo de 15 dias que se conta o prazo de 90 dias para impugnação judicial, nos termos daquele art.º 123.º.

No caso em apreço, como resulta da matéria de facto fixada, o Impugnante foi notificado para pagamento voluntário em 6-11-1991, pelo que o prazo para esse pagamento terminou em 21-11-91, sendo nesta data que se iniciou o prazo de 90 dias para impugnação judicial, que, assim, terminou em 19-2-1992.

Tendo a impugnação dado entrada em 26-2-1992, ela tem de considerar-se intempestiva, à face do CPT.

Conclui-se, assim, que, como se entendeu no acórdão recorrido, a petição foi apresentada intempestivamente tanto à face do CPCI (o que tem de considerar-se assente, como se disse) como do CPT, o que torna dispensável esclarecer qual é o regime aplicável.

Termos em que acordam em:

- negar provimento ao recurso;
- confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo Impugnante, com procuradoria de 40%.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Julho 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 494/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública e Josiconstroi Empreiteiros, L.ª

Relator: Ex.º 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 (Loures), de 9 de Janeiro de 2006, que lhe indeferiu a reforma da conta de custas.

Fundamentou-se a decisão em que, “apesar do disposto no artigo 247.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (...) é conveniente que a conta efectuada no tribunal, nos processos de reclamação e verificação de créditos (...)”, “por razões de ordem pragmática”, “(...) se atenha somente aos encargos resultantes da actividade processual aí desenvolvida”. Por outro lado, “sendo no âmbito da execução fiscal que são arrecadadas as quantias que hão-de fazer face aos pagamentos da quantia exequenda e créditos graduados, será o serviço de finanças o órgão colocado em melhor posição, porque dispondo de todos os elementos necessários para o efeito, para elaborar a liquidação dos créditos graduados e seu posterior pagamento”.

O Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

A)

1 — A decisão, sob recurso é nula.

2 — E é nula porque o juiz não se pronunciou sobre questões que devia conhecer:

3 — Com efeito, a fls.165 e sgs. dos autos, arguiu-se a omissão e o erro derivados de não ter sido efectuada a liquidação dos créditos graduados na sentença de graduação de créditos,

4 — Porém, o Mmo. Juiz não se pronunciou sobre a omissão e erro invocados.

5 — A nulidade invocada é subsumível ao disposto no artigo 668.º n.º 1 al. d) do CPC, ex vi art.º 2.º al. e) do CPPT,

Pelo que,

6 — A decisão deve ser declarada nula e de nenhum efeito.

7 - Normas jurídicas violadas: - art.º 668.º n.º 1 al. d) do CPC, ex. vi artigo 2.º al. e) do CPPT;



Se assim se não entender e se entender que o Mmo. Juiz ao não se pronunciar sobre a omissão e erro verificados no requerimento, de fls. 165 e sgs. dos autos, e ao dizer que indeferia a reforma da conta quanto a custas, implicitamente, entende e decide que a forma de reagir em face da omissão e ou erro da operação da liquidação do julgado é a reclamação da conta com consequente reforma da conta e que esta, no caso, é de indeferir, então dizemos:

B)

1 - Estamos perante uma omissão e erro da secção, do Senhor Contador do processo.

2 - A forma de reagir contra tal é através de uma reclamação e arguição da omissão e erro da liquidação dos créditos graduados - cfr. artigo 153, 201.º n.º1 e 202.º todos do CPC

3 — E, efectivamente, existe uma omissão, um erros pois,

4 - 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 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 — conta e liquidação —, devendo ser feitas na mesma altura, pelo que,

5 — A decisão em apreço ao indeferir o requerimento do M. P.º, de fls.165 e sgs dos autos, em que arguia omissão e erro da operação da liquidação do julgado no incidente de verificação e graduação de créditos, faz errada interpretação daqueles normativos e, por conseguinte,

6 — Errado julgamento, pelo que,

7 - Deve ser revogada e substituída por outra que, deferindo aquele requerimento do M.P., decida existir omissão e erro na operação de liquidação dos créditos graduados e mande proceder à liquidação dos créditos verificados e graduados na sentença, de. fls. 149 e sgs, transitada em julgado.

8 - Normas jurídicas violadas: Artigos art.s 153.º, 201.º n.º1 166º e 202º do CPC artº 247º.n.ºs 1 e 2 do CPPT, 21.º do RCPT, e 9.ºdo C.Civil

C)

Se assim se não entender e entender que, efectivamente, é caso de reforma da conta, como o Mmo. Juiz refere, então dizemos que:

1 - Pelas razões invocadas em B- 1 a B-8 destas Conclusões, que aqui, damos por integralmente reproduzidas,

2 — Deve a decisão em apreço ser revogada e substituída por outra que determine se proceda à reforma da conta e mande efectuar a liquidação dos créditos verificados e graduados no incidente de verificação e graduação de créditos, na sentença de fls. 149 e sgs, transitada em julgado.

3 - Normas jurídicas violadas: art.º 247.º n.ºs 1 e 2 do CPPT, art.º 21.º do RCPT, e art.º 9.ºdo C.Civil

Nestes termos, 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 OMISSÃO DE PRONÚNCIA:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a 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.

O recorrente, no pedido de reforma da conta de custas, invocou “uma omissão e um erro” por apenas ter sido “elaborada a conta referente ao processo de reclamação de créditos, não tendo sido feita a liquidação dos créditos graduados na sentença”.

Questão que a decisão recorrida apreciou (“Apesar do disposto no artigo 247.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário atendendo às razões aduzidas na informação prestada a fls. 173 ss, entendendo, por razões de ordem pragmática, que é conveniente que a conta efectuada no tribunal, nos processos de reclamação e verificação de créditos, se atenha somente aos encargos resultantes da actividade processual aí desenvolvida.”) e decidiu (“Nestes termos, aderindo às razões constantes na informação de fls. 173 a 175, indefiro a reforma da conta, nos termos requeridos”), pelo que inexistente a 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, 12 de Julho de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

Processo n.º 522/06.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Pfizer, Soiete En Commandite Par Actions.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons. Dr. Costa Reis.

PFIZER, SGPS, com os demais sinais dos autos, impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de emolumentos de notariado, no montante de 15.005.250\$00, ocorrida aquando da realização de uma escritura titulando uma cessão de quotas, alegando que a mesma era ilegal e que essa ilegalidade decorria da inconstitucionalidade da Tabela de Emolumentos e da desconformidade desta com o Direito Comunitário.

Por sentença de 10/02/2006 (fls. 96/104) a referida impugnação foi julgada procedente e, em consequência, aquele acto tributário foi anulado.

Inconformado o Representante da Fazenda Nacional agravou para este Tribunal questionando a interpretação que o Tribunal recorrido fez dos art.ºs 4.º, 10.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE, de 10/06/85, e da sua compatibilidade com o disposto no art.º 5.º, n.º 1, da Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria 996/98, de 25/11.

Trata-se de questão que já foi suscitada neste Tribunal tendo, num caso em tudo idêntico ao presente, sido decidido o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art.º 234.º do Tratado de Roma. — vd. Acórdão deste STA de 17/03/2004 (rec. 1331/03).

Sendo assim, e sendo que os motivos que justificaram aquele reenvio se aplicam a este recurso e não se justificando, por razões de economia processual, um duplo reenvio sobre a mesma questão, acordam os Juízes que compõem este Tribunal em declarar suspensa a instância até que seja proferida decisão pelo TJCE.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*IRS. Recurso de decisão que determinou a fixação dos rendimentos tributáveis em IRS por manifestação de fortuna. Petição inicial entregue nos serviços de finanças. Tempéstividade. Aplicação do regime supletivo do Código do Procedimento Administrativo.*

### Sumário:

- I — *Mesmo que os artigos 103.º, n.º 6, do CPPT e 150.º, n.º 1, alínea b), do CPC fossem aplicáveis nesta situação, sempre se exigiria, por força do disposto no artigo 146.º-B, n.ºs 1 e 2 do CPPT, que a petição inicial fosse entregue no tribunal de 1.ª instância e não em qualquer outra entidade e dentro do prazo ali estipulado.*
- II — *O regime previsto nos artigos 34.º, n.ºs 1, alínea b), e 2.º e 77.º do CPA não é aqui aplicável supletivamente, não só por que não existe qualquer lacuna a este respeito no ordenamento jurídico tributário, mas também por que aquele regime apenas é supletivo em relação ao procedimento tributário e não também em relação ao processo judicial tributário.*

Processo n.º 601/06-30.

Recorrente: Manuel Simão Silvestre.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Manuel Simão Silvestre, melhor identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou extemporâneo o recurso que interpôs da decisão do Director-Geral dos Impostos, que determinou a avaliação indirecta da matéria colectável, para efeitos de IRS, relativo aos anos de 2002 e 2003, por manifestações de fortuna, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Em 22/12/2005, o recorrente interpôs recurso da fixação do rendimento tributável em IRS – Manifestação de Fortuna – efectuada pela Direcção-Geral de Impostos (nº 7 do artº 89º-A e artº 146-B do C.P.P.T.).

2ª - O recorrente entregou o requerimento de interposição de recurso na Repartição de Finanças de Faro em 22/12/2005 que, após analisar, o recebeu, sem qualquer reparo.

3ª - O Recorrente, ao entregar o requerimento no órgão Periférico Local foi na intenção de obter de imediato, o efeito suspensivo do acto de liquidação (nº 7 do artº 89º-A da L.G.T.) e o remeteu pelo correio, para o tribunal em 23/12/2005.

4ª - O requerimento foi dirigido ao órgão competente, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

5ª - A considerar-se haver erro do recorrente quanto ao serviço onde o requerimento deveria ser apresentado, tal erro deve ser considerado desculpável (artº 77º do C. Pro. Adm. aplicável por força da al. d) do artº 2º C.P.P.T.).

6ª - O Órgão Periférico Local, que recebeu o requerimento, deveria ter devolvido de imediato o requerimento e documentos anexos ao Recorrente, para que este o remetesse em devido tempo ao órgão competente, começando a correr novo prazo (al. b) do nº 1 e nº 2 do artº 34º do C.P.A.), o que não aconteceu.

7ª - Não havendo disposição expressa acerca do regime dos requerimentos apresentados em serviço diverso daquele onde o devia ser, é entendimento dever ter lugar a aplicação analógica do disposto no artº 34º C.P.A. respeitante aos erros sobre a competência para decidir sobre o requerido.

8ª - O recorrente interpretou o nº 1 do artº 146º-B do C.P.P.T, no sentido de o requerimento dever ser dirigido ao Tribunal de 1ª Instância.

9ª - Sobre esta matéria é esclarecedor o Ac. proferido pelo S.T.A. em 20/2/2002, p. 26600.

10ª - O Recorrente, ao apresentar o requerimento na Repartição de Finanças de Faro, tinha um interesse efectivo, directo e legítimo em obter o imediato efeito suspensivo do acto de liquidação.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 127 e segs., que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que deve ser negado provimento ao recurso.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que “o julgado é de confirmar, por nele se ter feito boa interpretação do artº 146º-B nºs 1 e 2 do CPPTributário, de resto na linha da jurisprudência pacífica deste STA, que nele se cita”, concluindo, assim, pela improcedência do recurso.

Não foram colhidos os 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. artºs 713º, nº 6 e 726º do CPC).

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se o recurso interposto pelo recorrente da decisão do Director-Geral dos Impostos, que determinou a avaliação indirecta da matéria colectável, para efeitos de IRS, por manifestações de fortuna, relativo aos anos de 2002 e 2003, é extemporâneo.

Desde logo, é inquestionável que o recorrente entregou, no dia 22/12/05, no serviço de finanças onde foi praticado o acto recorrido, embora dirigida ao “Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé” a petição inicial respectiva.

Esta petição foi depois remetida por aqueles serviços ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, onde deu entrada no dia 27/12/05 (vide fls. 4).

Por outro lado, esse recurso foi interposto nos termos do disposto no artº 146º -B do CPPT, como resulta do cabeçalho da mesma petição.

E, como vimos, tem por objecto um acto da Administração Tributária que, face aos termos daquele normativo, deve obedecer ao que nele vem regulamentado.

Daí que este recurso seja enquadrável nos meios processuais acessórios (artº 97º, nº 1, al. q) do CPPT), tenha um processamento próprio (artº 146º-B do CPPT) e seja tramitado como processo urgente (artº 146º-D do CPPT).

Ora, dispõe o predito artº 146º-B, nº 1 que “o contribuinte que pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal”.

E acrescenta no seu nº 2 que “a petição referida no número anterior deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão, independentemente da lei atribuir à mesma efeito suspensivo ou devolutivo”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, resulta do probatório que a petição deu entrada no tribunal no dia 27/12/05, sendo certo que o último dia para interpor o referido recurso terminava em 22/12/05, uma vez que a notificação da decisão do Director-Geral dos Impostos ocorreu em 12/12/05, já que, tratando-se, como se trata, de processo urgente, aquele prazo corre em férias (artº 144º, nº 1 do CPC).

“Daí que se entenda que o requerimento de recurso seja “apresentado no tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal” tal como expressamente estabelece o nº 1 do citado artº 146º B do CPPT.

No caso em apreciação, em que está em causa um recurso interposto nos termos deste artº 146º B do CPPT, não importa determinar se a petição pode ser remetida ao tribunal, sob registo, pois que na situação concreta dos autos a petição foi remetida aos serviços da Administração tributária.

Quer o artº 103º 6 do CPPT que permite que a petição inicial da impugnação seja remetida a qualquer entidade referida no nº 1 “sob registo, valendo, nesse caso, como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal”, quer o artº 150º 1 b) do CPCivil que permite a remessa da petição pelo correio “valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal” sempre

exigiriam que a petição fosse remetida ao tribunal, por força do referido no artº 146º B 1 do CPPT e não a qualquer outra entidade.

Com efeito qualquer daqueles preceitos legais (artº 103º 6 do CPPT e artº 150º 1 b) do CPCivil) não pode deixar de ser entendido como exigindo que a petição seja remetida ao tribunal ao qual o recurso deve ser apresentado ou à secretaria do tribunal onde podia ser entregue a petição.

Em tal situação o eventual risco do atraso do correio não é imputado à parte que opte por enviar a petição pelo correio.

Se a recorrente dirige tal requerimento a entidade diversa do tribunal ou da secretaria que a lei indica como o competente para receber a petição já o risco do atraso será imputável à parte que dirigiu a petição a entidade diversa” (Acórdão do STA de 25/5/05, in rec. nº 310/05, tirado em caso idêntico e que vem citado na decisão recorrida e que, aqui, vimos seguindo de perto).

Ora, se a petição, ainda que tivesse sido entregue em entidade diversa, tivesse dado entrada na secretaria do tribunal até ao dia 22/12/05, “o envio para entidade diversa seria irrelevante”.

Deste modo, sendo o atraso na entrada da petição em tribunal imputável ao recorrente, este não pode beneficiar do regime fixado nos preditos artºs 103º, nº 6 do CPPT e 150º, nº 1, al. b) do CPC, se o mesmo fosse aplicável à situação concreta dos presentes autos.

Assim sendo, não poderá deixar de se concluir, como o fez a sentença recorrida, que o recurso é extemporâneo.

4 – E não colhe aqui a pretensão do recorrente de fazer aplicar, ao caso em apreço, o regime consagrado nos artºs 34º, nºs 1, al. b) e 2 e 77º do CPA.

Desde logo, só é de se socorrer do regime supletivo no caso de existir uma lacuna, o que, como vimos, não acontece.

Por outro lado, o regime jurídico consagrado no Código do Procedimento Administrativo apenas é supletivo em relação ao procedimento tributário e não em relação ao processo judicial tributário, como é o caso dos autos.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

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

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 12 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Créditos de IRS. Privilégio imobiliário geral.*

### Sumário:

*Os créditos que gozam dos privilégios gerais previstos no artigo 111.º do CIRS são os de IRS relativo aos três anos anteriores ao da penhora ou acto equivalente, relevando*

*para tal efeito os anos a que respeitam os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que foram postos a cobrança.*

Processo n.º 641/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença de graduação de créditos proferida em processo de execução fiscal em que são executados Américo Mendes Ferreira e mulher Maria da Conceição Pereira da Silva.

Na alegação de recurso foram apresentadas as seguintes conclusões:

a) os créditos reclamados de IRS de 1995 e 1996 não gozam de privilégio sobre o imóvel penhorado na execução fiscal por se não reportarem aos últimos três anos, tendo em conta a data da penhora (25.6.2001),

b) incorrendo, assim, a sentença em erro de direito quando os admitiu e graduou, a par com a quantia exequenda, por violação dos artsº 111º do CIRS e do art. 736º do C. Civil,

Com efeito

c) existindo norma específica sobre os privilégios creditórios, a qual surgiu com a criação do novo imposto, afasta-se a aplicação das normas genéricas do C. Civil,

d) devendo considerar-se relevante para que o IRS beneficie do privilégio creditório, o ano a que respeita o imposto e não o ano em que foi posto à cobrança,

Termos em que

e) deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e substituindo-se por outra que rejeite os créditos reclamados de IRS e não proceda a qualquer graduação, por forma a que o produto da venda se destine apenas ao pagamento da quantia exequenda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Os factos referidos na sentença recorrida são os seguintes:

– A dívida exequenda diz respeito a dívidas de IRS de 1997.

– Foi penhorado em 25/6/01 um imóvel composto de casa de habitação com r/c e 1º andar, sito no Alto da Fonte, Lote 13, inscrito na matriz urbana sob o nº 3151 e com o nº do registo predial 03321/090798, para garantia da dívida exequenda sendo o registo da penhora de 26/6/01.

– Os créditos da Fazenda são IRS de 1995 e 1996 cujos prazos de pagamento voluntário ocorreram em 25/10/00 e 21/10/00, respectivamente.

– Os créditos reclamados pela FP estão devidamente documentados, tratam-se de dívidas do I.R.S. anteriores à penhora de 25/6/01 sobre bem imóvel pertencente aos executados.

3 – O art. 111.º do CIRS estabelece o seguinte:

Artigo 111.º

Privilégios creditórios

Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Na sentença recorrida entendeu-se que para determinar o prazo de três anos aqui referido se atende ao ano em que o devedor foi interpelado para pagar e não ao ano em que a quantia deveria ter sido arrecadada.

No caso, os créditos de IRS reclamados são referentes ao ano de 1995 e 1996 e foram postos a pagamento em 2000, pelo que, no entendimento adoptado na sentença recorrida, sendo a penhora efectuada em 2001, gozam de privilégio sobre o bem imóvel penhorado.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público entende que deve ter-se em consideração para determinar o prazo de três anos o ano a que respeita o imposto e não o ano em que foi posto a cobrança.

No regime do art. 736.º do Código Civil, gozam de privilégio geral (aí apenas mobiliário) os créditos de impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores.

No referido art. 111.º não se faz referência ao ano da inscrição para cobrança, mas sim ao ano a que o IRS é *relativo* («IRS relativo aos três últimos anos»).

O ano a que o IRS é relativo é o ano a que respeita o imposto, aqueles cujos rendimentos servem de base à tributação, não havendo o mínimo de suporte textual necessário para entender que o IRS é relativo ao ano em que é posto a cobrança.

Assim, tendo de presumir-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artº 9.º, n.º 3, do Código Civil), é de concluir que só gozam do privilégio previsto no artº 111.º créditos que de IRS referente aos três anos anteriores à penhora, independentemente do momento em que foram postos a cobrança.

Por outro lado, o facto de os créditos reclamados não terem sido impugnados não obsta a que pudessem ser rejeitados na sentença, por razões que deviam ter implicado rejeição liminar da reclamação, como se estabelece na parte final do n.º 4 do art. 868.º do CPC.

Um dos fundamentos de rejeição é o crédito reclamado não gozar de garantia sobre os bens penhorados, como decorre do preceituado no art. 240.º, n.º 1, do CPPT.

Por isso, deve ser rejeitada a reclamação dos créditos de IRS referidos, ficando prejudicada a graduação de créditos, por não haver créditos a graduar.

Termos em que acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- rejeitar os créditos de IRS reclamados.

Sem custas.

Lisboa 12 de Julho de 2006. — Jorge de Sousa (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

Acórdão de 12 de Julho de 2006.

**Assunto:**

*Acção administrativa especial. Artigo 69.º do CIRC. Acto tácito de deferimento. Sua formação. Artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Conceitos indeterminados. Margem de livre apreciação.*

**Sumário:**

- I — *A transmissibilidade dos prejuízos fiscais, prevista no artigo 69.º do CIRC, é um benefício fiscal, que carece de reconhecimento, e, como tal, está sujeita ao disposto no artigo 11.º-A, n.º 1, do EBF.*
- II — *A formação do acto tácito está dependente do preenchimento dos requisitos do deferimento tácito da pretensão; se estes não estiverem reunidos, não pode haver formação de acto tácito.*
- III — *A norma do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) é de aplicação imediata.*
- IV — *Assim, é ela aplicável aos pedidos formulados antes da sua entrada em vigor, mas cujo prazo para formação do acto tácito ainda não tenha transcorrido.*
- V — *«Razões económicas válidas» e «inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto.*
- VI — *No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve «razões económicas válidas» ou se a fusão «se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração.*
- VII — *Nestes casos, o juízo da Administração não pode ser fiscalizado pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal.*

Processo n.º 1003/05-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: Liberty Europeia Seguros, S. A.

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

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

1. LIBERTY EUROPEIA SEGUROS, SA, com sede na Avenida Fontes Pereira de Melo, nº 6-11º, LISBOA, propôs, junto do Tribunal Central Administrativo-Sul, acção administrativa especial contra o despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que lhe indeferiu o pedido de dedução de prejuízos fiscais.

Alega que se formou um acto tácito de deferimento do pedido de autorização para a dedução de prejuízos fiscais.

Assim, o acto expresso é nulo (ou anulável) por pretender revogar ilegalmente esse acto de deferimento tácito.

Tal despacho é anulável por vícios de erro manifesto na interpretação dos conceitos legais relativamente indeterminados estabelecidos no artº 69º, 2, do CIRC, desvio de poder e violação do princípio de imparcialidade.

O TCA, por acórdão de 1/2/2005 julgou procedente a acção administrativa especial, anulou o acto expresso recorrido e declarou válido e legal o acto tácito de deferimento.

Inconformado, o SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Da interpretação conjugada do nº 3 do artigo 12º da LGT e artigo 11º-A do

EBF resulta que não se formou acto tácito de deferimento do pedido de dedução de prejuízos fiscais;

b) Na situação em apreço não se verificam os requisitos previstos no nº 2 do artigo 69º do CIRC para a concessão da autorização para dedução de prejuízos fiscais.

1. A A. não demonstrou ser a operação realizada por razões económicas válidas com efeitos positivos na estrutura produtiva, resultando do processo exactamente o contrário.

2. Existem indícios vários de a operação ter sido realizada com preponderantes fins fiscais.

c) A douta sentença recorrida, além de padecer de erro na apreciação da matéria de facto, é ilegal por violação dos preceitos acima referenciados e, em consequência, não merece ser confirmada.

Contra-alegou a Autora, que apresentou o seguinte quadro conclusivo nas respectivas contra-alegações:

A. Da articulação do artigo 11º-A do EBF com o nº 2 do artigo 69º do Código do IRC não decorre uma obrigação de apresentação de uma certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social, já que a existência ou inexistência destas dívidas não configura um elemento necessário ou conveniente para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos.

B. De facto, a Administração Tributária apenas pode exigir que o contribuinte apresente os elementos tendentes a demonstrar a validade das razões económicas subjacentes à operação realizada.

C. Assim o faz pensar a expressão “para esse efeito”, que funcionaliza a obrigação de apresentação de documentos pelo contribuinte à comprovação da validade das razões económicas subjacentes à operação.

D. E nesse sentido o comprova a ausência da referida certidão de inexistência de dívidas na lista da Circular n. 6/2002, emitida pela própria Administração Fiscal.

E. Como o artigo 11º-A do EBF não acrescentou qualquer elemento para a aferição da validade das razões económicas subjacentes às operações enumeradas nos artigos 67º e seguintes do Código do IRC, pode concluir-se que os elementos da lista publicada com a Circular n. 6/2002 se mantêm, e que deles não deve constar uma certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social.

F. Assim sendo, e por tudo o que ficou dito, pode concluir-se que a norma constante do artigo 11º-A do EBF é uma norma substantiva, que impede que o direito aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento se forme na esfera jurídica dos contribuintes que tenham deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema de segurança social.

G. E que da sua articulação com o nº 2 do artigo 69º não decorre qualquer dever de apresentação documental por parte dos contribuintes.

H. Consequentemente, o alegado incumprimento desta alegada obrigação documental nunca poderia ter por efeito a suspensão ou interrupção do prazo de formação do acto tácito de deferimento, pelo que o mesmo se formou em 27 de Março de 2003.

I. Ainda que assim não se entenda, e se defenda que a articulação do artigo

11º-A do EBF com o nº 2 do artigo 69º do Código do IRC estabelecia a obrigação de apresentação de uma certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social, sempre se deveria concluir que essa exigência apenas vigorava para o futuro.

J. E que era insusceptível de afectar os efeitos já produzidos pelos factos que se destinava a regular, nos termos do nº 1 do artigo 120º do Código Civil e do nº 1 do artigo 12º da LGT.

K. Caso fosse defendida a posição contrária - a da inutilização do tempo decorrido entre a apresentação do pedido pela LIBERTY e a aprovação do artigo 11º-A do EBF - estar-se-ia a sustentar a aplicação retroactiva da nova exigência documental, o que contraria frontalmente a proibição da aplicação retroactiva das normas fiscais, cuja dignidade é constitucional, nos termos do nº 3 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa.

L. Assim sendo, ainda que se conceda que o prazo de formação do acto tácito esteve suspenso entre o pedido da supra referida certidão pela Administração Tributária (14 de Abril de 2003) e a data da sua entrega pela LIBERTY (28 de Maio de 2003), sempre se concluiria pela formação do acto tácito de deferimento em 27 de Agosto de 2003, ou seja, em data claramente anterior à prática do acto de indeferimento expresso pelo Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

M. Caso se defenda a natureza procedimental da norma constante do artigo 11º-A do EBF, não se vê como sustentar simultaneamente um qualquer efeito modificativo ou extintivo dos direitos invocados pela LIBERTY, pois é da própria natureza das normas procedimentais a ausência de efeitos substantivos.

N. Consequentemente, decorreu o prazo de formação do acto tácito de deferimento, interessando então saber se o acto de indeferimento expresso praticado pelo Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais poderia revogá-lo.

O. Atendendo ao princípio da intangibilidade dos actos administrativos válidos que sejam constitutivos de direitos e interesses legítimos, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 140.º do CPA, pode concluir-se que o acto expresso de indeferimento supra identificado só podia subsistir na ordem jurídica caso o acto tácito de deferimento fosse inválido.

P. O que desde já se antecipa que não aconteceu, pelas razões que enumeram em seguida e que depõem a favor da validade do acto tácito de deferimento.

Q. De facto, a validade do acto expresso de indeferimento apenas poderia afirmar-se caso inexistissem razões económicas válidas subjacentes à operação de entrada de activos em apreço nos autos.

R. Ora o conceito de razões económicas válidas é um conceito indeterminado, e a sua integração no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC não atribui à Administração Tributária qualquer margem de discricionariedade.

S. De facto, atestada a existência de razões económicas válidas, a Administração Tributária não poderia optar por, ainda assim, negar a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos com a operação, estando antes vinculada à autorização do pedido.

T. Acresce que a LIBERTY alegou e provou documentalmente inúmeras vantagens económicas decorrentes da operação da entrada de activos, tanto ao nível da poupança de custos como no que se refere ao incremento dos proveitos esperados.

U. Por seu lado, o Exm.º Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apenas invocou, nas alegações de recurso, que as entidades envolvidas na operação já funcionavam integradas numa lógica de grupo, pelo que a entrada de activos nunca poderia “produzir alterações ou efeitos significativos do ponto de vista económico”.

V. Esta afirmação, que se escusou de provar, embate no entanto contra a evidência da realidade económica: a mera existência de três estruturas jurídicas, onde pode funcionar apenas uma, envolve custos de eficiência que podem ser poupados com a integração.

W. Além do mais, cumpre sublinhar que as três entidades envolvidas desenvolviam a sua actividade numa área - como a seguradora - onde os custos de compatibilização com as exigências regulatórias são elevados, e se multiplicam pelas estruturas jurídicas existentes.

X. E que, como foi provado e admitido pela Administração Tributária, a transmissão dos activos e passivos dos estabelecimentos estáveis para a LIBERTY aumentou consideravelmente a sua projecção no mercado, o que, desde logo, tem efeitos económicos benéficos, nomeadamente no que se refere à negociação do crédito.

Y. Em suma, perante a existência de razões económicas válidas (extensamente alegadas e provadas nos autos), a autorização do pedido formulado pela LIBERTY era vinculada.

Z. Assim sendo, não podem restar dúvidas que o acto tácito de deferimento do pedido formulado foi validamente constituído na esfera jurídica da LIBERTY.

AA. E que o acto expresso de indeferimento praticado pelo Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais consubstancia uma revogação proibida pela alínea b) do n.º 2 do artigo 140.º do CPA.

BB. Resta então concluir que este acto expresso de indeferimento padece do vício de violação de lei, pelo que a sua anulação deve ser (aplaudida e) mantida.

CC. Por último, foram também invocados pela Administração Tributária indícios segundo os quais seria possível concluir que a realização da operação em apreço nos autos teria sido motivada, principalmente, por fins fiscais.

DD. Mas também esta última ordem de argumentos apresentada pela ora Recorrente carece de fundamento.

EE. É a própria Recorrente quem admite que foram transmitidas, na operação em apreço, situações activas líquidas e unidades empresariais com proveitos, apenas se invocando a desproporção do peso relativo destes indicadores, quando comparados com os prejuízos transmitidos para a LIBERTY.

FF. Cumpre no entanto clarificar que esta desproporção não permite retirar qualquer ilação da motivação subjacente à operação, mas antes concluir que as duas entidades empresariais absorvidas pela LIBERTY apresentavam déficits de eficiência.

GG. E que foram esses mesmos déficits a ditar a integração das actividades anteriormente desenvolvidas por três estruturas autónomas numa só entidade, a fim de recolher ganhos de eficiência e racionalização.

HH. Outra seria a conclusão se as duas entidades absorvidas apenas transmitissem posições passivas e prejuízos fiscais e não permitissem expectativa de proveitos futuros.

II. O que não era manifestamente o caso, já que as duas entidades, como a Administração Tributária bem reconhece, representavam 21% do total dos proveitos das três estruturas.

JJ. Por último, cabe referir que a doutrina e a jurisprudência depõem no sentido de admitir a coexistência de razões económicas válidas e de uma possibilidade de poupança fiscal.

KK. Pelo que da mera possibilidade de uma futura poupança fiscal não pode decorrer a negação da validade das razões económicas subjacentes a uma operação como a dos autos.

LL. Tampouco subsiste, então, a terceira ordem de argumentos invocados pela ora

Recorrente, pelo que deve concluir-se pela validade do acto tácito de deferimento do pedido de utilização de prejuízos fiscais, formulado pela LIBERTY.

MM. E deve manter-se (e aplaudir-se) a decisão de anular o acto expresso de indeferimento do referido pedido, constante do Douo Acórdão recorrido.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância, e que não vem contraditada.

a) Por requerimento entrado em 27SET2002 na Direcção Geral dos Impostos e dirigido ao Exm.º Ministro das Finanças a ora autora veio peticionar lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados até 31.12.2001, no valor de €24.707.638,87, no caso da Sucursal da Winterthur Seguros Generales e de €12.420.663,70, no caso da Sucursal da Winterthur Vida, a reportar pelas sobreditas sucursais aos seus lucros tributáveis, até ao fim do sexto exercício posterior contando do exercício a que os mesmos se reportam.

b) No âmbito deste procedimento, a AT solicitou em 16.12.2002, à ora autora, o envio da cópia da escritura pública do aumento do seu capital social, que esta lhe enviou em 16.1.2003.

c) Um técnico economista emitiu parecer sobre tal pedido, tendo proposto a autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, nos termos do disposto no artº 69º do C IRC, por de acordo com os elementos fornecidos, os resultados previsionais para os próximos exercícios serem crescentes, o que poderá indiciar que a operação se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva... irá permitir um aproveitamento de sinergias funcionais e economias de escala e uma redução de custos, parece que se poderá considerar que a operação foi realizada por motivos económicos válidos com efeitos positivos na estrutura produtiva, parecer que o Subdirector-Geral do IR, após o seu despacho de Concorde, em 15SET2003.

d) Em informação efectuada no Gabinete do Director-Geral da Direcção-Geral dos Impostos de 9SET2003, foi proposto o indeferimento da concessão da autorização para a dedução dos prejuízos acumulados pelas sucursais em causa, por em suma, tal operação envolver uma clara vantagem fiscal mas um efeito muito reduzido ou algo duvidoso do ponto de vista económico.

e) Por aquela mesma técnica economista foi emitido uma informação final em 19NOV2003, depois de exercido o direito de audição da contribuinte, - tendo agora aqui proposto, igualmente, o indeferimento da dedução dos prejuízos, assente nos seguintes fundamentos:

#### B2) QUESTÃO RELATIVA À INEXISTÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

16. No tocante ao argumento invocado em que a recorrente vem alegar que a transmissão do capital social da Europeia é irrelevante, não afectando os objectivos económicos que presidiram à operação de reestruturação, é importante que nos debrucemos, novamente, sobre o conjunto das operações efectuadas, quais sejam: a 27 de Dezembro de 2002 é realizada uma operação de entrada de activos, sendo transferidas duas sucursais de duas sociedades de direito espanhol para a Europeia, recebendo estas sociedades, como contrapartidas, partes do capital social da Europeia; a Europeia procede a um aumento do capital social por entrada em espécie das unidades económicas, constituídas pelas sucursais; a 21 de Maio de 2003 é alienado o capital social da Europeia a uma sociedade com sede em Espanha pertencente ao Liberty Mutual Group.

17. A aplicação do regime especial de neutralidade fiscal a este tipo de operação e, por conseguinte, a possibilidade de transmissibilidade dos prejuízos fica dependente não só da inclusão da operação de concentração e reorganização efectuada no âmbito do regime (e quanto a este aspecto parece que não restam dúvidas que a operação de entrada de activos se pode qualificar como uma operação transfronteiriça prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 68º do Código do IRC) como a verificação dos requisitos mencionados no nº 2 do artigo 69º do CIRC.

18. Ainda que se possa reconhecer que, na perspectiva da Europeia, possam ter existido efeitos positivos na estrutura produtiva, no sentido em que veio reforçar, de forma significativa, a sua afirmação no mercado nacional, há um evidente decréscimo de custos e, reconhecendo-se que houve um reforço dos capitais da Europeia, na perspectiva da sociedade de direito espanhol (Hispanowin), sociedade que detém as sucursais e 99,99% do capital social da Europeia, a operação de entrada de activos seguida da alienação das partes de capital da Europeia indícia que, de facto, a operação não teve como principal objectivo a reestruturação

ou racionalização das actividades das sociedades envolvidas, mas sim motivações de ordem fiscal.

De facto, a aplicação do regime de neutralidade e a possibilidade de transmissão dos prejuízos pressupõe a existência de uma continuidade por parte das empresas envolvidas.

É, aliás, em atinência a essa continuidade que, no momento da realização, a operação é fiscalmente neutra, sendo a tributação postergada para o momento em que, no futuro venham a ser alienados os bens, tudo se passando, nessa data, como se a operação não tivesse existido.

Este regime especial justifica-se, pois, pela existência de um interesse económico na realização da operação, pressupondo que as partes envolvidas têm uma estratégia empresarial de continuidade.

Se, como acontece no caso presente, a operação de entrada de activos é seguida imediatamente da alienação das partes de capital recebidas em troca, torna-se evidente que a estratégia, na perspectiva da sociedade que realiza a operação, não é uma estratégia de redimensionamento, de continuidade, mas sim de alienação. Torna-se evidente que o objectivo era, "ab initio", a alienação das sucursais e, sendo assim, não faz sentido aplicar-se à operação o regime especial de neutralidade e a inerente possibilidade de transmissibilidade de prejuízos.

Na verdade, a aplicação deste regime traria vantagens manifestas à sociedade que realiza a entrada de activos, na medida em que lhe permitiria a possibilidade de reportar os prejuízos fiscais para a sociedade incorporante; o que não sucederia numa operação de venda pura e simples das sucursais e, por outro lado, transformar eventuais resultados derivados da alienação do património das sucursais em mais-valias mobiliárias, com o inerente aproveitamento da isenção prevista no artº26º do EBF.

A sociedade não residente que realiza a operação de entrada de activos pode, perfeitamente, transferir para a Europeia as sucursais que detém em Portugal, mas se a estratégia é a da simples alienação onerosa dessas sucursais, não faz sentido aplicar-se a essa alienação um regime especial de neutralidade que tem em vista apenas não onerar, do ponto de vista fiscal, no momento da transmissão, as operações de fusão, cisão ou entrada de activos, em atinência ao princípio da continuidade da actividade.

19. Estes justificativos, que enformam o regime de neutralidade e a possibilidade de reporte de prejuízos, estão bem patentes no Código do IRS, concretamente no nº 3 do artigo 38º, relativo à entrada de património para realização do capital social. Neste preceito é estabelecido que os ganhos resultantes da transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, das partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão do património para a realização do capital de sociedade são qualificados, antes de decorridos cinco anos a contar da data desta, como rendimentos empresariais ou profissionais, não podendo, antes de decorridos cinco anos a contar da data da transmissão, efectuar-se operações sobre as partes sociais que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de, no momento da concretização destas, se considerarem realizados os ganhos com a penalização aí prevista.

20. Por último, apesar de ter sido proferido despacho de deferimento, a 18.09.00, por Sua Exa. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, para efeitos da isenção do imposto municipal de sisa e do selo, ao abrigo do DL 404/90, de 21 de Dezembro, no qual se reconheceu tacitamente, para efeitos da operação de entrada de activos, a verificação do interesse



positivo para o adequado redimensionamento das unidades produtivas, no contexto, atrás explanado (em que se verifica que a operação de entrada de activos foi seguida por uma alienação da Europeia) não se poderá concluir que, na perspectiva da sociedade espanhola, detentora quer da Europeia quer das sucursais, esta operação foi realizada por razões económicas válidas.

21. Nestes termos, somos da opinião que não se poderá dar razão à recorrente, devendo ser indeferido o pedido de dedução de prejuízos.

22. Finalmente, uma vez que não se aplica, à operação em causa, o regime de neutralidade fiscal, de acordo com o disposto no nº 10 do artigo 67º do Código do IRC, propõe-se o envio do presente processo para os Serviços de Inspeção procederem, se for caso disso, às necessárias correcções, nos termos do disposto nessa norma.

A consideração superior.

f) Sobre esta informação foi proferido pelo Exmº Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais o despacho nº 2931/2003-XV, de 26NOV2003, de “Concordo, pelo que indefiro”.

g) O despacho supra foi notificado à ora autora por ofício datado de 3DEZ2003.

h) Por escritura pública de 27.12.2002, celebrada no 5º Cartório Notarial de Lisboa, a Companhia Europeia de Seguros, S.A., através do seu presidente do conselho de administração, declarou a aceitação para esta, da transferência pelos respectivos valores líquidos contabilísticos, da totalidade dos bens activos e passivos afectos à actividade das sucursais em Portugal das accionistas Winterthur Vida, Sociedade Anónima de Seguros e Resseguros Sobre La Vida e Winterthur Seguros Generales, Sociedade Anónima de Seguros e Resseguros, ambas as sociedades constituídas e existentes segundo a lei espanhola, com a cessão parcial de carteiras dos Ramos “Vida” e “Não Vida”, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2002, prosseguindo a dita Companhia Europeia de Seguros, toda a actividade que aquelas Sucursais vinham desenvolvendo, e a consequente extinção destas; Consequentemente, em aumentar o capital da mesma sociedade para €24.348.750,69, devendo o aumento de €104,74 ser realizado integralmente por entradas em espécie, pelas referidas accionistas, mediante a emissão de duas novas acções nominativas, com o valor nominal de €52,37, cada uma, sendo subscritas, uma por cada uma das ditas accionistas.

i) Este aumento do capital social da sociedade Companhia Europeia de Seguros, foi inscrito na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, pela Ap.22/021230.

j) por requerimento de 21 de Maio de 2003, a empresa HISPANO-WIN, S.A., invocando o disposto no artº 102.º nº5 do Código de Valores Mobiliários, veio requerer o registo de transmissão das acções nº 1 a nº. 464.937, da Companhia Europeia de Seguros, de que é titular, a favor de Liberty International Ibéria, S.L., Soc. Com., com sede em Calle Obenque n. 2, Madrid, Espanha.

l) Por despacho de 16.5.2003, proferido pelo Director Municipal da Câmara Municipal de Lisboa, foi emitido o Alvará de Licença de Utilização nº 754, do prédio sito na Avenida Fontes Pereira de Melo, nº 6, na freguesia de Coração de Jesus, em Lisboa.

3. São duas as questões a apreciar: saber se há acto tácito de deferimento; e depois, saber quais os efeitos produzidos pelo acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Vejamus cada questão de per si.

3.1.O acto tácito de deferimento.

A A. formulou em 27 de Setembro de 2002 um pedido de autorização para a dedução de prejuízos fiscais dos estabelecimentos estáveis adquiridos através de uma operação de entrada de activos.

Tal pedido de dedução de prejuízos fiscais teve como fundamento legal o art.69º do CIRC que, na redacção então em vigor, subordinada à epígrafe, “transmissibilidade dos prejuízos fiscais”, dispunha:

1 - Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante até ao fim do período referido no nº 1 do artigo 47º, contado do exercício a que os mesmos se reportam, desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na conservatória do registo comercial.

2 - A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos.

3 - O disposto nos números anteriores pode igualmente aplicar-se com as necessárias adaptações, às seguintes operações:

a)

b) Na entrada de activos, em que é transferido para uma sociedade residente em território português um estabelecimento estável nele situado de uma sociedade residente num estado membro da união Europeia, que preencha as condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva nº 90/434/CEE, de 23 de Julho, verificando-se em consequência dessa operação, a extinção do estabelecimento estável;

c)

...

7 - O requerimento referido no nº 1, quando acompanhado dos elementos previstos no nº 2, considera-se tacitamente deferido se a decisão não for proferida no prazo de três meses a contar da sua apresentação, sem prejuízo das disposições legais antiabuso eventualmente aplicáveis.

8 - Para efeitos do cômputo do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

A norma daquele nº7 veio ainda a ser objecto de nova alteração legislativa pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2003), tendo sido alargado para seis meses o prazo para se produzir o deferimento tácito.

E a do artº 47º, esta na redacção vigente introduzida pelo citado Dec.-Lei nº198/2001:

“1 - Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores”.

Face ao que vai referido, constata-se que o prazo para deferimento tácito era de 3 meses à data da apresentação do requerimento.

Porém, ainda no decurso deste prazo, a lei foi alterada, passando ele para 6 meses.

Assim, face ao disposto no artº 297º, 2, do CPC, é de concluir que o prazo para a formação do acto tácito é de seis meses.

Aqui não há falta de sintonia entre as partes.

Ponto em que recorrente e recorrida divergem é no momento do início da contagem do prazo para a formação do acto tácito de deferimento.

Como é óbvio, a formação do acto tácito está dependente do preenchimento dos requisitos de deferimento da pretensão, já que se estes não estiverem reunidos, não pode haver formação de acto tácito.

E o prazo só começa a contar a partir do momento em que estão preenchidos tais requisitos.

O que parece não levantar dúvidas.

Vejam onde começa a questão.

Após receber o pedido, o SEAF notificou o recorrido para apresentar cópia da escritura pública do aumento do capital social, pedido que se compreendia dentro dos “elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada” – nº2 do art. 69º do CIRC. Tal pedido foi satisfeito em 16/1/2003.

É pois evidente que só a partir desta data é que poderia começar a correr o prazo para a formação do acto tácito de deferimento.

Sucede, porém, que, já depois de apresentado o pedido, concretamente em 31 de Outubro de 2002, foi publicado o DL nº 229/02, de 31/10, que acrescentou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o artº 11º-A, sob a epígrafe “Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais” e que passou a dispor o seguinte:

“1 -Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não poderão ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social...”

É inquestionável que a requerida dedução dos prejuízos fiscais é um benefício fiscal, pelo que este preceito tem aplicação à hipótese prevista no artº 69º do CIRC, que vimos analisando.

Ponto é saber se esta norma, que, como vimos, entrou em vigor depois da apresentação do pedido, é de aplicação ao caso concreto.

O acórdão recorrido entende que não. Ou seja: entende que esta norma só é aplicável para os pedidos formulados depois da sua entrada em vigor.

E isto é assim, no entender daquele aresto pois, a entender-se o contrário, seriam violados os artºs. 12º, 3, da LGT e 12º, 2, do CC.

Não acompanhamos este entendimento.

Temos com efeito para nós que esta norma é de aplicação imediata, desde que não tenha decorrido o prazo para formação do acto tácito.

Ou seja: para nós o problema perspectiva-se no momento da decisão, que não no momento do requerimento.

É ao momento da decisão que se há-de atender para efeito da formação do acto tácito de deferimento.

A não ser assim, o deferimento violava a lei, pois poderia ser concedido sem que estivesse preenchido um dos pressupostos necessários para o deferimento: a concessão de um benefício fiscal em que o requerente do benefício eventualmente tivesse impostos em dívida.

E daí que se possa dizer que a aplicação imediata da lei não prejudica “as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos” do contribuinte, isto para usar a terminologia do nº 3 do artº2º da LGT.

Já vimos até que, aquando da publicação desta lei, nem sequer se tinha iniciado o prazo para o deferimento tácito.

Daí que se deva considerar que esta norma é de aplicação imediata.

Neste entendimento, e uma vez que o SEAF pediu a certidão de existência de dívidas à Segurança Social em 14 de Abril de 2003, sendo tal certidão entregue em 28 de Maio de 2003 (vide ponto 34 das contra-alegações de recurso) só a partir desta última data começou a decorrer o prazo de 6 meses para formação do acto tácito de deferimento.

Assim, aquando da prolação do acto expresso de indeferimento (26 de Novembro de 2003) ainda não se tinha formado o acto tácito.

Diferente, como vimos, é a perspectiva assumida no acórdão recorrido. Segundo este, o prazo para formação do acto tácito ocorreu em 15 de Julho de 2003, ou seja, seis meses após a entrega da cópia da escritura pública do aumento do capital social da recorrida.

Em suma: para nós, e porque não se formou o acto tácito de deferimento, o acto expresso de indeferimento é um acto administrativo primário, que não um acto revogatório.

3.2.O acto expresso do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Seus efeitos.

Como vimos atrás, nos termos do nº 2 do art. 69º do CIRC, “a concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspectos jurídicos como económicos”.

Ou seja, o Ministro das Finanças só autorizará a transmissibilidade dos prejuízos fiscais da sociedade fundida, se entender que a fusão é realizada por razões económicas válidas e inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva.

São assim dois os requisitos cumulativos exigidos pelo art. 69º, 2, do CIRC.

E a pergunta seguinte é esta: estamos aqui perante um poder discricionário da Administração, ou, antes, perante conceitos indeterminados, cujo preenchimento cabe à Administração?

Casalta Nabais <sup>(1)</sup> considera que no caso do artº 69º do CIRC se está perante a concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal através da outorga de verdadeiras faculdades discricionárias, com as respectivas consequências a nível de impugnação contenciosa.

Mas afigura-se-nos antes que estamos perante conceitos indeterminados, cujo preenchimento, como dissemos cabe à Administração.

O que significa que de entre as várias soluções válidas só se admite uma solução justa no caso concreto.

O SEAF entendeu que os requisitos não estavam preenchidos, pelo que indeferiu o pedido da ora recorrida.

O acórdão recorrido não navegou nas mesmas águas.

Por um lado, considerou ter havido deferimento tácito.

Por outro lado considerou que estavam preenchidos os requisitos previstos no artº 69º do CIRC, razão pela qual anulou o despacho recorrido.

Que dizer?

Sabendo nós que estamos perante conceitos indeterminados, como acima referimos, importa agora avançar no sentido de saber se, no caso, estamos perante um acto sindicável.

Escreve Freitas do Amaral que “o que importa é saber se a interpretação de conceitos indeterminados é uma actividade vinculada ou discricionária e, por conseguinte, sindicável, ou não, pelos tribunais” (2).

Ora, saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração, que poderá originar soluções diferentes, consoante o interesse que a Administração privilegia: uma fusão pode fundar-se numa razão económica válida para um interesse público de vitalidade da economia nacional, mas tal pode já não ocorrer em face dum interesse público de vitalidade de uma economia sectorial.

Citando Freitas do Amaral: “Porque não se lhe pede um trabalho de subsunção, uma tarefa declarativa de coincidência com um esquema dado, mas se exige uma tensão criadora do direito no caso concreto, deve naturalmente entender-se que esta actividade que, por desejo do legislador, sofre um influxo autónomo da vontade do agente administrativo, deve escapar ao controlo do juiz, embora este tenha o dever de verificar se a solução encontrada obedeceu às exigências externas postas pela ordem jurídica”.

Assim sendo, e porque o acto de indeferimento do SEAF se fundamentou na inexistência dos requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pelas sociedades fundidas, este seu juízo não pode ser fiscalizado pelos tribunais. A menos que ocorresse erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal. O que não se antolha, nem vem alegado.

No sentido ora exposto, pode ver-se o acórdão deste STA de 5 de Julho de 2006 (rec. nº 142/06).

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar improcedente a acção administrativa especial.

Custas pela recorrida, na instância e neste Supremo Tribunal, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 12 de Julho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

(1) Direito Fiscal – 2ª Edição, págs. 139 e 140.

(2) Curso de Direito Administrativo, Vol.II, pág. 107.

## Acórdão de 26 de Julho de 2006.

### Assunto:

*Questão fiscal. Competência do Tribunal Tributário. Sentença em processo de recuperação de empresas. Questão prejudicial.*

### Sumário:

- I — *Se a questão suscitada perante o Tribunal tem a ver com a anulação de um despacho do órgão de execução fiscal, em que se indefere a compensação de dívidas fiscais, estamos perante uma «questão fiscal», ou melhor, perante um acto administrativo relativo a questões tributárias.*
- II — *Para conhecer de tal questão é competente o tribunal tributário.*
- III — *Transitada em julgado a sentença homologatória, proferida no processo de recuperação de empresas, a questão referida em I deve ser apreciada e decidida pelo tribunal tributário, não sendo de suscitar perante o tribunal de recuperação de empresa a interpretação do acordo homologado por aquela sentença.*

Processo n.º 579/06

Recorrente: Fábrica de Papel do Ave, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. **FÁBRICA DE PAPEL DO AVE, SA**, com sede na Zona Industrial de Ovar, reclamou, junto do TAF do Porto, da decisão do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças do Porto, que lhe indeferiu um pedido, através do qual pretende que seja considerado que determinados juros de mora foram liquidados e pagos indevidamente, que se opere a compensação das dívidas e se efective o reembolso do remanescente à reclamante, acrescido de juros indemnizatórios.

A petição inicial findou com o seguinte quadro conclusivo:

a. A ora Reclamante foi alvo de um processo de recuperação de Empresa, nos termos do qual foi aprovada medida de gestão controlada, homologada por sentença transitada em julgado;

b. Nos termos desta medida foi aprovado um plano de pagamento em prestações, entre outras, das chamadas “Outras Dívidas” à Fazenda Nacional, em que foram excluídos os juros de mora vencidos e vincendos;

c. Não obstante, quando foi elaborada a Guia de Pagamento correspondente a esse plano de pagamento em prestações, esta incluiu indevidamente o pagamento de juros de mora;

d. O plano de pagamentos foi integralmente cumprido pela Reclamante e terminou em Outubro de 2004, pelo que foram até essa data indevidamente pagos juros de mora no montante de €236.179,20.

e. Não obstante, em Março de 2005, foi a Reclamante notificada de uma correcção ao plano de pagamento prestacional nos termos do qual lhe foram cobrados juros de mora desde Dezembro de 1999, no montante de €89.216,40.

f. A Guia de Pagamento e a correcção ao plano de pagamentos prestacional ofendem o caso julgado sendo por isso nulas;

g. Tem, pois, a ora Reclamante um crédito sobre a administração tributária no montante de €325.395,60, correspondente aos juros pagos indevidamente quando da Guia de Pagamento e da correcção do plano de pagamentos prestacionais;

h. Assim deverão, nos termos dos artigos 89º e 90º do C.P.P.T. ser compensados os créditos da ora Reclamante com as dívidas pendentes em processo de execução.

i. Isto mesmo requereu a ora Reclamante ao órgão de execução fiscal, o que lhe foi indeferido por se ter entendido serem devidos os juros cobrados na Guia de Pagamento e na correcção ao plano de pagamentos prestacional e conseqüentemente pagos pela ora Reclamante;

j. A ora Reclamante discorda do teor do Despacho, pelo que dele vem aqui reclamar,

k. Requerendo a sua anulação e a correspondente compensação das dívidas das execuções contra si pendentes com o crédito resultante do pagamento indevido de juros de mora por montantes incluídos no P.E.R.,

l. Bem como o reembolso do montante a final remanescente acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

E assim, a final, requereu a anulação do “despacho reclamado” pedindo que “seja ordenada a compensação das dívidas em execução ainda pendentes com o crédito resultante do montante indevidamente cobrado a título de juros por dívidas incluídas no P.E.R”, requerendo ainda “o reembolso das quantias remanescentes após integral liquidação de todas dívidas pendentes, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até à do efectivo e integral reembolso”.

Considerando o Tribunal Tributário incompetente em razão da matéria, a Mm. Juiz negou provimento à reclamação.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Nos termos dos artigos 4º e 49º do E.T.A.F. compete aos tribunais administrativos e fiscais a apreciação de litígios que tenham por objecto a tutela de direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares fundados em normas de direito administrativo ou fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito Administrativo e Fiscal, competindo especificamente aos tribunais tributários conhecer das acções de impugnação dos actos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal;

2. Assim sendo só o Tribunal Administrativo e Fiscal é materialmente competente para apreciar a Reclamação em causa, face aos pedidos constantes da p.i., a saber: i) a anulação do despacho do órgão de execução, ii) a compensação das dívidas pendentes e iii) o reembolso do remanescente acrescido de juros indemnizatórios, em nenhum lugar sendo pedida a interpretação ou aclaração da sentença homologatória da medida de recuperação da Empresa, que para esta não levanta quaisquer dúvidas;

3. A decisão pela incompetência material proferida, no presente caso, pelo Tribunal *a quo* fere assim o direito constitucional dos administrados de tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, consistindo, a final, num *non liquet*, “alegando dúvida insanável acerca dos factos em litígio” proibido nos termos do artigo 8º do Código Civil;

4. O texto do n. 3 do artigo 94º do C.P.E.R.E.F. tem de ser interpretado no seu conjunto e não como se fosse constituído por duas partes distintas e independentes entre si, pelo que as funções atribuídas ao Juiz de “esclarecimento das dúvidas suscitadas pela execução da providência” têm de ser entendidas como paralelas às funções atribuídas ao Gestor Judicial de “promover o registo dos actos que dele necessitem e praticar ou requerer todos os actos necessários à perfeita execução da deliberação homologada”;

5. Com este preceito visou-se completar as funções do Gestor Judicial com os conhecimentos específicos jurídicos que tem o Juiz do processo, concretização da medida e não atribuir a este Juiz competência exclusiva eterna na interpretação da Sentença, entendimento que retiraria a esta decisão a sua força intrínseca e oponibilidade *erga omnes*, equivalente à força de lei, quanto ao caso julgado;

6. Pelo que, no âmbito da sua competência e no cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses dos administrados, o Tribunal *a quo* tem de interpretar o Relatório do Gestor Judicial e a Sentença que o homologou do proferida pelo Tribunal de Recuperação da Empresa e de Falência de Vila Nova de Gaia, por via das regras gerais de interpretação, previstas no Código Civil, decidindo do pedido, com base no que daí decorre;

7. E ainda que assim se não entenda, no que não se concede, podia então — e devia, se assim se entender — o Tribunal *a quo* sobrestar na decisão da Reclamação apresentada, nos termos do artigo 15º do C.P.T.A., até que o Tribunal competente se pronunciasse, remetendo as partes para o Tribunal comum para apreciação da questão prejudicial que entendesse existir, sendo que, em caso de inércia das partes na obtenção de tal decisão, deveria decidir por via do princípio da suficiência da jurisdição administrativa;

8. Não havendo ainda assim lugar a qualquer incompetência em razão da matéria do Tribunal Administrativo e Fiscal para decidir a questão que lhe foi apresentada.

Não houve contra-alegações.

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

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. No tocante à matéria de facto, e uma vez que a mesma não vem impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para os termos da decisão da 1ª Instância, que decidiu quanto a tal matéria — art. 713º,6, do CPC, por remissão do art. 726º do mesmo Código.

3. Está em causa a competência, em razão da matéria, dos tribunais tributários, para conhecer da questão suscitada pela recorrente.

Nas alegações de recurso, a recorrente, de forma precisa, enuncia a questão (ou questões), que pretende seja solucionada pelo tribunal, a saber: “a anulação do despacho reclamado” do órgão de execução fiscal, com “a compensação das dívidas” e “o reembolso do remanescente à reclamante, acrescido de juros indemnizatórios”.

Tanto basta para percebermos, sem dificuldade, que estamos perante uma “questão fiscal”, ou melhor, perante um acto administrativo relativo a questões tributárias.

No caso, estamos perante questão que emerge das resoluções autoritárias que impõem ao pagamento de prestações pecuniárias, com vista à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositivos<sup>(1)</sup>.

Tanto basta para se compreender, sem dificuldade, que a questão a solucionar é da competência dos tribunais tributários, como decorre do disposto na alínea a) do art. 4º do ETAF, no art. 49º, 1, iii), do mesmo ETAF e ainda do disposto no art. 276º do CPPT.

Questão diversa, e a suscitar a apreciação cuidada por parte deste Supremo Tribunal é uma outra, que se enuncia assim: não estaremos perante uma questão prejudicial, a dirimir perante o tribunal da recuperação de empresa (logo perante o tribunal de uma outra jurisdição), obrigando a que o tribunal tributário venha a sobrestar na decisão, até que aquele tribunal, então competente para decidir essa alegada questão prejudicial, se pronuncie? – vide art. 15º, n. 1, do CPTA.

Como certamente a recorrente o intuiu e explicitou – vide conclusão 7ª das alegações de recurso.

Vejamos então.

Para ancorar a sua decisão (no sentido de que era ao tribunal da recuperação de empresa, que a recorrente se devia dirigir), o tribunal recorrido veio desde logo esgrimir com o art. 666º, n. 2, do CPC, pois seria, na sua tese, ao tribunal que proferiu a sentença que se devia pedir o esclarecimento. Concretamente, entende a Mm. Juiz *a quo* que seria ao juiz do processo da recuperação de empresa que se haveria de pedir esclarecimentos da sentença homologatória, aclarando-a (relativamente ao pagamento de juros de mora sobre os montantes devidos à Fazenda Pública). Concretamente, a interpretação do sentido da proposta constante do Relatório do Gestor Judicial, aprovado pela Assembleia de Credores e homologada por sentença transitada em julgado.

Mas compreensivelmente, perante uma sentença transitada em julgado, já não é possível pedir a sua aclaração.

Argumento de maior peso tem aquele que é retirado do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência (CPE-REF), cujos artigos pertinentes (102º, 94º e 95º), a Mm. Juiz *a quo* cita.

Importa trazê-los à colação.

Art. 102º:

“À deliberação da assembleia que aprove as providências de gestão controlada é aplicável, depois da homologação judicial, o disposto no art. 94º”.

Art. 94º:

“2. A certidão da deliberação tomada e da respectiva homologação judicial constitui título executivo quanto às obrigações dela emergentes...”

“3. Incumbe ao gestor judicial promover o registo de actos que dele necessitem e praticar ou requerer todos os actos necessários à perfeita execução da deliberação homologada, competindo ao juiz o esclarecimento das dúvidas suscitadas pela execução da providência”.

Art. 95º:

“2. O encerramento do processo não prejudica a execução das providências duradouras já iniciadas, até ao termo do período máximo estabelecido para a sua duração”.

E foi, face a estes normativos, que a Mm. Juiz *a quo* – na perspectiva de que o plano de recuperação ainda não se encontra integralmente executado, pois apenas termina no ano de 2012 – entendeu que era ao tribunal da recuperação de empresa que a recorrente se deveria dirigir para esclarecer “as dúvidas emergentes da execução da sentença homologatória da providência de recuperação aprovada pela Assembleia de Credores”.

Já vimos que não é a questão da competência que aqui se põe. Mas importa apreciar este argumento, no sentido de saber se estamos perante uma questão prejudicial.

Vejamos então.

A recorrente tem das disposições citadas interpretação diversa, fazendo uma leitura do n. 3 do Art. 94º, em que a as funções atribuídas ao juiz (última parte do preceito) se concatenam com as funções atribuídas ao gestor judicial (1ª parte do preceito).

Seja ou não essa a melhor interpretação do preceito citado, afigura-se-nos que a questão pode e deve ser vista numa outra perspectiva, a saber: foi proferida sentença, sendo que a mesma não conteria qualquer obscuridade ou ambiguidade que necessitasse de aclaração.

Assim, transitada em julgado a sentença, impõe-se dar-lhe cumprimento.

Nesta perspectiva, e com esta dimensão, o juiz do processo de recuperação de empresa não tem a ver com a sua execução em matéria tributária.

Será agora o tribunal tributário, face aos termos da sentença homologatória, que a haverá de interpretar, de acordo com as regras de hermenêutica apropriadas.

Em suma: não há qualquer questão prejudicial a considerar.

E o tribunal tributário, já o dissemos, é materialmente competente para conhecer da questão que lhe foi colocada.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida, no segmento em que considerou o tribunal tributário incompetente, em razão da matéria, para conhecer da questão suscitada pela reclamante, devendo os autos prosseguir com prolação de nova decisão que tenha em conta o agora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Julho de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa* — *João Belchior*.

<sup>(1)</sup> Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª Edição, pág. 366, citando o acórdão da 1.ª Secção do STA de 17/6/97

## Acórdão de 26 de Julho 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 665/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Carlos Alexandre Varela Silva e Susana Margarida Pereira Louro Silva 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 CARLOS ALEXANDRE VARELA SILVA e SUSANA MARGARIDA PEREIRA LOURO SILVA, residentes em Faro.

Formula as seguintes conclusões:

«1

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 pro-

vados 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. 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 n.º 2 do art.º 63.º-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 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 01-09-2000, 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.º 9911, Fracção “H”, com a promitente vendedora, sociedade Mourasol, Ldª pelo preço acordado de €117 217,51.

Naquela data de 01-09-2000, em que realizaram aquele contrato de promessa de compra e venda, pagaram como sinal e princípio de pagamento a quantia de 2 000 000\$00, a que corresponde €9.975,96 e, na data de 03-01-2001, reforçaram este sinal com mais um pagamento de 3.000.000\$00, a que corresponde €24.939,90, cumprindo o acordado e constante do mesmo contrato de promessa de compra e venda.

Os Recorrentes, no dia 28-11-2001, 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 €117 217,51 e, nesta conformidade, foi-lhe passada a sisa n.º 1489/1330/2001, que pagaram na competente Tesouraria.

Os Recorrentes celebraram a competente escritura de compra e venda deste apartamento em 29-11-2002, no Segundo Cartório Notarial de Faro, com base naquela sisa que apresentaram, tendo pago, nesta data, a restante parte do preço de €92 277,61.

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 €92 277,61 para pagar o preço deste apartamento que iam comprar pelo preço de €117 217,51, 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 vendidas por preço superior ao da fracção da recorrente».

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 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 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 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 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, de 26 de Junho de 2005, no processo n.º 543/05, e outros, posteriores. 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 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 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 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 imprevisas 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 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 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 nº3 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 controlo 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 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 súmula, 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 não-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 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 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 aos agora recorridos, 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.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Julho de 2006 — *Baeta de Queiroz* (relator) — *João Belchior* — *Jorge de Sousa*

## Acórdão de 9 de Agosto de 2006

**Assunto:**

*Reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal. Processo urgente. Recurso jurisdicional. Prescrição. Prazo. Interrupção. Cessação do efeito interruptivo.*

**Sumário:**

- I — A reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal sobe imediatamente a juízo e segue os termos dos processos urgentes sempre que o retardamento da subida torne absolutamente inútil a decisão judicial a proferir.*
- II — O processo mantém a natureza de urgente mesmo que a 1.ª instância defira a reclamação e seja a Fazenda Pública a dessa decisão recorrer jurisdicionalmente.*
- III — Achando-se a execução fiscal suspensa por força da instauração de impugnação judicial e da efectivação de penhora, julgada improcedente a impugnação, e requerida ao órgão da execução a declaração de prescrição da dívida, sobe imediatamente ao tribunal a reclamação do despacho que tal pedido indefere.*
- IV — É imputável ao contribuinte a paragem da execução fiscal por ter impugnado e prestado garantia, mas já o não é a falta de movimento da impugnação judicial durante mais de um ano.*
- V — Mesmo estando o credor impedido de cobrar coercivamente a dívida, naquela circunstância, a paragem da impugnação judicial por mais de um ano faz cessar o efeito interruptivo resultante da sua dedução.*

Processo n.º 229/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: EMPOBOR — Empresa Portuguesa de Borrachas, L.ª

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença de 13 de Janeiro de 2006 do Mm.º. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a reclamação deduzida por EMPOBOR - EMPRESA PORTUGUESA DE BORRACHAS, LDA., com sede em Pombal, do despacho do chefe do serviço de finanças de Pombal 1 que indeferiu o seu pedido de declaração de prescrição da dívida em execução fiscal contra si instaurada.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

A dívida dos autos reporta-se a IRC do exercício de 1990;

B.

O início do respectivo prazo de prescrição de 10 anos situa-se em 01-07-1991;

C.

Com a instauração da execução fiscal, em 06-05-1994, operou-se a interrupção do prazo prescricional.

D.

Tal como prescreve o n.º 3 art. 34º do CPT: “A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição...”;

E.

Sendo que o efeito interruptivo cessa quando “...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.”;

F.

Ora, no caso sub judice, antes do decurso do prazo de um ano após a apresentação da impugnação, já a instância executiva estava suspensa por via da garantia prestada, nos termos do art. 255º do CPT.

G.

Sendo esta paragem do processo executivo imputável ao contribuinte.

H.

Na prática, a partir desse momento, não mais podia o credor fiscal praticar quaisquer actos ou efectuar quaisquer diligências conducentes à satisfação do seu crédito, por via da suspensão do competente processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”.

I.

Sendo a prescrição um Instituto legal justificado não só por razões de certeza, de segurança e de paz jurídicas, mas também determinado pela falta de celeridade ou pela negligência do titular do direito (crédito) na sua respectiva cobrança, conseqüentemente, no caso vertente, inexistente qualquer inércia ou negligência na atitude do credor fiscal em vista à satisfação do seu crédito, porquanto se encontrava legalmente cerceado da prática de quaisquer actos no processo executivo competente para a cobrança coerciva da dívida de que é titular.

J.

Ou seja, a garantia constituída obstava à regular tramitação e prosseguimento da execução.

K.

Donde que, não possa ser imputável à Administração nem a paragem do processo executivo por mais de um ano, nem a paragem do processo de impugnação por mais de um ano.

L.

Conseqüentemente nunca o efeito interruptivo do n.º 3 do art. 34º do Código do Processo Tributário degenerou em suspensivo.

M.

Efectivamente, dispõe a segunda parte do n.º 3 do art. 34º do C.P.T. que tal somente se verificará quando “(...) o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação”.

N.

Enquanto, no caso vertente, antes do decurso daquele ano já a instância executiva estava suspensa por via da garantia prestada.

O.

A prestação da garantia idónea implica que, desde então, a execução não possa prosseguir por suspensão legal obrigatória (art. 255º do Código do Processo Tributário, actual art. 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

P.

Se a execução fiscal é o processo próprio para que o credor fiscal possa proceder à cobrança coerciva dos seus créditos e se o art. 255º do Código do Processo Tributário impõe uma suspensão daquele processo em termos peremptórios, então o credor fiscal fica legalmente cerceado da prática de qualquer acto concreto atinente à respectiva cobrança coerciva.

Q.

Não podia, assim, o legislador fiscal ter querido atingir tal desiderato, ou seja, que o devedor fiscal, prestando garantia, obtendo a suspensão do processo de execução fiscal, lograsse a respectiva suspensão até ao decurso do prazo prescricional.

R.

Uma tal interpretação encerraria até um mecanismo perverso, ou seja, que uma vez obtida a suspensão do processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”, a reclamante/impugnante, não se conformando com as sucessivas decisões dos procedimentos e processos instaurados, contra as mesmas, consecutivamente, usasse todos os meios legais de defesa, logrando adiar até ao decurso do prazo prescricional a decisão do pleito.

S.

Donde que, por tudo o que vem dito, só se possa concluir que o prazo prescricional legalmente estabelecido para a dívida em causa, não se encontra atingido;

T.

Não se verificando, consequentemente, a extinção do direito do estado à respectiva cobrança.

Termos em que (...) deverá ser concedido provimento ao presente, revogando-se a decisão recorrida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O relator do processo pronunciou-se no sentido de que este não deve ser classificado e tramitado como urgente, por não vir alegado «qualquer facto integrador do conceito de “prejuízo irreparável”, conforme vem exigido no art. 278º, nº 3 do C.P.P.T.».

1.5. A recorrente não se pronuncia, mas a recorrida diverge deste entendimento, pelas razões que expressa no seu requerimento de fls. 122 a 127.

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

2. A sentença recorrida deu por provados os seguintes factos:

«1.

Em 6/5/1994 foi autuado processo de execução fiscal contra a sociedade “Empobor” para pagamento de dívidas de IR do ano de 1990, no montante de 6.352.043\$.

2.

A sociedade foi citada para a execução, recepcionada em 11/5/1994 (fls. 4 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

3.

No dia 17/5/1994 a executada deu conhecimento da apresentação de processo de impugnação judicial em 20/12/1993 e indicou à penhora bens (fls. 9 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

4.

Bens que foram penhorados por auto de 20/6/1994 (fls. 12 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido)

5.

Por despacho de 22/6/199 foi ordenada a suspensão da execução até à resolução da impugnação judicial (fls. 13 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

6.

Por requerimento de recepcionado no SF em 15/10/2005 foi requerida a declaração de prescrição da dívida exequenda, como consta de fls. 20 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

7.

O pedido foi indeferido por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 18/11/2005 (fls. 23 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

8.

A impugnação judicial apresentada pela “Empobor” deu entrada em juízo no dia 20/12/1993 (rosto da petição inicial, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido), tendo-se seguido os seguintes trâmites processuais:

a) O Exmo. Representante da Fazenda Pública apresentou contestação em 7/3/1994 (fls. 18);

b) Em 5/4/1994 o Exmo. magistrado do Ministério Público emitiu seu parecer (fls. 21 e segs.)

c) Em 25/3/2004 foi ordenada a junção aos autos do processo administrativo (fls. 25);

d) E em 4/5/2004 foi proferida sentença (fls. 37 e segs.)».

3.1. Importa começar por apreciar a questão do regime que deve seguir o presente processo — se normal, se urgente. É que, se acaso se entender que tal regime não é o próprio dos processos urgentes, então, ele deve aguardar o termo das férias judiciais, pois durante elas não correm senão os processos urgentes — artigos 143º nº 1 do Código de Processo Civil e 36º nº 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Ao deduzir a sua reclamação contra o despacho da autoridade administrativa, a então reclamante e agora recorrida requereu a subida imediata ao tribunal, não obstante se abster de alegar «prejuízo irreparável» do qual, aliás, disse «que até nem se verifica» (cfr. o artigo 12º da reclamação).

Estribou o seu pedido na perda de efeito útil da reclamação, se só diferidamente subisse.

Esta solicitação foi implicitamente atendida, já que a reclamação foi de imediato remetida a juízo e aí tramitada e decidida como processo urgente.

Ora, não é o facto de a reclamação ter procedido, e o recurso jurisdicional não vir interposto pela reclamante, mas pela Fazenda Pública, que, por si só, faz com que a urgência se desvaneça. O processo a que a lei atribui a natureza de urgente na 1ª instância não perde essa qualidade ao transitar para um tribunal superior, por obra da interposição de um recurso jurisdicional. O ponto é saber se, apesar de ter subido à instância e aí tramitado como urgente, o processo é, na realidade, urgente, e como tal deve prosseguir no tribunal de recurso.

Retomamos aqui o que escrevemos no acórdão de 15 de Fevereiro de 2006 no processo nº 41/06, em que serviu de relator o mesmo do presente, e que tem utilidade para o caso vertente:

«(...) o artigo 278º do CPPT dispõe, no seu nº 1, que “O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final”.

Mas o nº 3 do mesmo artigo ressalva o caso de “a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

- a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;
- b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;
- d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida”.

No entendimento da jurisprudência deste Tribunal, não é taxativo este elenco de ilegalidades, antes devem ser atendidas, para o efeito, todas aquelas de que possa resultar, para o interessado, prejuízo irreparável.

Vejam-se, entre outros, os acórdãos de 7 de Dezembro de 2004 no processo nº 1216/04 e de 25 de Janeiro de 2006, no processo nº 1202/05.

Mas entende-se mais do que isso: que devem subir imediatamente as reclamações cuja subida diferida lhes retiraria toda a utilidade.

É esta, de resto, a regra consagrada pelo artigo 734º nº 2 do CPC para os agravos: sobem de imediato aqueles “cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis”.

Na verdade, mal se entenderia que a lei, admitindo alguém a rebelar-se contra uma decisão, permitindo a sua reapreciação por outra entidade, só propiciasse a avaliação da pretensão do interessado quando desta apreciação não pudesse resultar nenhum efeito útil. Seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra — além de assim se consagrar um meio de reacção inconsequente, porque de todo desprovido de proveito.

(...)

A inutilidade resultante da subida diferida da reclamação é noção a definir em presença da de prejuízo irreparável de que fala a lei. É seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos.

Não está em causa, pois, poupar o interessado a todo o prejuízo. Por isso se estabelece que as reclamações sobem imediatamente só quando a sua retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável.

Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo».

3.2. No presente caso, está em causa a prescrição da dívida exequenda, que a recorrida quer ver declarada (e o despacho reclamado não declarou), com a consequente extinção do processo executivo e o levantamento da penhora.

Se a reclamação não tivesse subido de imediato ao tribunal de 1ª instância, inexistia obstáculo ao prosseguimento do processo executivo, uma vez levantada a suspensão determinada em razão da penhora e da interposição de impugnação judicial (vd. os factos apurados na sentença sob os nºs. 3, 4 e 5), já que tal impugnação terá sido julgada improcedente (ponto 8 da mesma matéria de facto). O prosseguimento da execução, por seu lado, implicava a venda dos bens penhorados. Ou seja, a subida diferida tinha, para a recorrida, a desvantagem de a sujeitar à venda desses bens.

Noutra perspectiva, o efeito da subida imediata da reclamação seria o de evitar, caso procedesse, a venda dos bens penhorados.

É certo que, podendo a questão da prescrição ser a todo o momento apreciada (e reapreciada, pois que se trata de matéria sujeita à dinâmica que lhe imprime o decurso do tempo), a decisão da reclamação do despacho que a não ditou sempre mantém o seu efeito útil, quer suba num dado momento, quer noutra posterior — vd., a propósito, o artigo 175º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Mas isto em abstracto; porque, realizada a venda, breve se alcança o fim da execução pelo pagamento e, depois, não pode ter lugar uma segunda extinção pela prescrição.

Deste modo, o diferimento da subida da reclamação torna previsivelmente inútil a decisão judicial que sobre ela recair, ao não evitar a venda dos bens da reclamante.

Como assim, o presente processo tem a natureza de urgente, pois como tal é qualificado pelo artigo 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, lido como o vem fazendo este Tribunal, isto é, considerando que têm essa natureza não apenas as reclamações fundadas nas ilegalidades apontadas no seu nº 3, como quaisquer outras, desde que a subida diferida faça o reclamante sofrer um prejuízo irreparável, bem como, ainda, aquelas cuja retenção as tornaria absolutamente inúteis.

E, por essa razão, e por força da norma acima apontada, o presente processo corre em férias, e o recurso deve ser imediatamente julgado.

3.3. A recorrente insurge-se contra a sentença que decretou a prescrição da dívida exequenda baseando-se em que a paragem do processo executivo é imputável à recorrida, que nele prestou garantia, e não é atribuível à Administração a paragem da impugnação judicial, já que antes de decorrido 1 ano após a sua interposição já a execução estava suspensa por motivo da recorrida.

Ao invés, a sentença julgou que o efeito interruptivo resultante da instauração da execução cessou com a paragem da impugnação judicial entre 5 de Abril de 1994 e 25 de Março de 2004. Assim, somou o tempo decorrido até à instauração da execução com o que passou desde que decorreu após um ano depois da paragem da impugnação, obtendo um resultado de 13 anos, 9 meses e 7 dias.

Na realidade, não se vê como pode imputar-se à impugnante a paragem da impugnação desde o parecer do Ministério Público, dado em 5 de Abril de 1994, até ao despacho judicial que se seguiu, com um intervalo de quase 11 anos, em 25 de Março de 2005.

Como se lê no acórdão deste Tribunal de 2 de Maio de 2005, proferido no processo nº 116/05, cuja doutrina é aqui aplicável, «o regime da prescrição de dívidas tributárias era, ao tempo, regulado pelo art. 34.º do C.P.T., que estabelecia o seguinte:

#### 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.

Por força do disposto neste n 3, com a instauração da execução (...) interrompeu-se o prazo de prescrição e a sua contagem só recomeçaria, acrescida do período anterior à instauração da execução fiscal, a partir do dia em que se completasse um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

Antes de o processo de execução fiscal parar por mais de um ano, a ora Recorrente apresentou uma garantia bancária, com o fim de ser ordenada a suspensão da execução fiscal, por ter sido deduzida uma impugnação judicial (...). A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pelo contribuinte e da dedução de impugnação judicial é imputável ao contribuinte, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela (art. 255.º, nº 1, do C.P.T.).

No entanto, se posteriormente a essa suspensão se verificou uma paragem do processo de impugnação judicial, por período superior a um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, recomeçar-se-á a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da instauração da execução fiscal, pois, a paragem do processo de execução fiscal derivada da pendência da impugnação judicial não

pode ser imputada ao contribuinte se não é a este imputável a paragem deste último processo».

Não há razões para nos afastarmos deste entendimento.

A Fazenda Pública queixa-se, com razão, de que já estava impedida de prosseguir a execução fiscal por motivo a que é alheia — a dedução da impugnação e a prestação de garantia, tudo factos da agora recorrida. E, portanto, a paragem da acção executiva não lhe pode ser imputada.

Mas não foi essa paragem a dar azo à prescrição.

Foi porque, estando interrompido o decurso do respectivo prazo, deixou de o estar por força da paragem da impugnação judicial por mais de 1 ano.

E esta paragem não só não pode ser imputada à recorrida, como deve assacar-se ao credor Estado, nas suas vestes de administrador da justiça.

Como bem se diz na sentença, «se o processo estivesse ‘parado’ só por causa da garantia nenhuma prescrição se completava, dado que a paralisação era imputável ao contribuinte. Mas se paralelamente outro processo com aptidão prescricional esteve parado — a impugnação — sem intervenção do contribuinte, então o prazo de prescrição continua os seus termos, indiferente à prestação de garantia. Quer houvesse, quer não houvesse prestação de garantia a solução seria a mesma».

Nem vale dizer que assim se propicia a um impugnante hábil que provoque, pelo uso insano de todos os meios processuais de defesa ao seu alcance, o decurso do prazo prescricional, quando o credor nada podia fazer em benefício da cobrança, face à forçosa paragem da execução, por obra da garantia prestada.

É que um tal impugnante não lograria, por esse caminho, obter o apontado resultado. Nos termos da lei, como se viu, o prazo de prescrição continuaria interrompido, e nenhum prejuízo havia para o credor. Esse prazo só volta a correr por motivo alheio ao impugnante — a paragem do processo de impugnação por mais de 1 ano. E, aqui, repete-se, a responsabilidade é do Estado, a quem incumbe assegurar uma justiça tempestiva, imputando-lhe a lei as consequências da demora excessiva nessa prestação.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 de procuradoria.

Lisboa, 9 de Agosto de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Freitas Carvalho* — *Edmundo Moscoso*

## Acórdão de 9 de Agosto de 2006.

### Assunto:

*Reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução fiscal. Subida imediata. Invocação de prejuízo de difícil reparação. Condenação em sanção por má fé.*

**Sumário:**

*I — Justifica-se a condenação do reclamante em sanção pecuniária por litigância de má fé, nos termos do artigo 278.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se requereu a imediata subida a juízo da reclamação do despacho que determinou a penhora invocando um «prejuízo irreparável» sem fundamento razoável.*

*II — É o caso do reclamante que alega a penhora de bens imóveis, quando penhorados só foram móveis; que atribui a esses bens uma função que eles, por sua natureza, não podem desempenhar; que diz ser o valor atribuído aos bens penhorados de € 300.000,00, quando o é de € 60.000,00; e que acusa esse valor de corresponder a 1/5 do real, sem nada provar.*

Processo n.º 690/06.

Recorrente: ARGICARGAS — Transportes do Centro, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. ARGICARGAS - TRANSPORTES DO CENTRO, S. A., com sede em Bidoeira de Cima, Leiria, recorre da sentença de 7 de Março de 2006 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a reclamação «do acto de penhora levada a efeito no processo executivo n.º 3603200401002600».

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A decisão recorrida deve ser (ao menos parcialmente) revogada.

2.

A ora recorrente apresentou reclamação, nos termos dos arts 276º e 277º do CPPT, contra acto(s) de penhora levados a cabo nos processos executivos tributários nos 3603200401029665 e apenso 3603200501007416.

3.

Como consta dos autos de penhora de fls. 42 a 58 e 70 a 72, foram penhorados diversos bens móveis, i.e., veículos de mercadorias, todos em “razoável estado de conservação” (segundo o exequente), e imóveis - autos de fls. 59 a 67 - para pagamento da dívida exequenda de 191.712,95 €

4.

Somados os valores atribuídos nos autos - vide, pontos B, C e D do probatório da sentença de fls. - os mesmos perfazem a quantia global de 297.860,00 €

5.

Bens que, no entender da reclamante/recorrente, possuem um valor comercial amplamente superior ao que lhes foi reconhecido pelo órgão de execução fiscal.

6.

O que, só por si, configura um prejuízo sério para a recorrente.

7.

Assim sendo, e perante a sensível discrepância dos valores em questão - da dívida exequenda e da penhora, cfr. artº 217º e o princípio da suficiência da penhora - a recorrente apresentou a competente reclamação.

8.

Ora, como deflui da sentença de fls. - cfr. relatório - o Tribunal “a quo” acolheu o entendimento da Administração Fiscal, que diverge do conteúdo concreto do processo executivo vertente (e respectivo apenso), relativo a dívidas de IRC dos exercícios de 2002 e 2003, e que se espraia a respeito do que seja uma “situação tributária global” da empresa.

9.

Entendendo que, nesse conspecto, é conveniente “acautelar” a posição do Fisco (a que se soma a “depreciação gradual” dos veículos e do seu valor patrimonial).

10.

Ora, salvo melhor entendimento, nem isso, nem o facto das penhoras não terem sido registadas - não tendo havido lugar à apreensão dos veículos e respectivos documentos - não diminui, sensivelmente, a posição subjectiva da recorrente.

11.

Não faria qualquer sentido que, constituídos esses ónus, fosse agora a recorrente alienar esses bens, com isso agindo de modo (criminalmente) ilícito, frustrando as penhoras entretanto decretadas.

12.

Por isso, ainda que tais veículos possam ser “conduzidos”, não podem ser vendidos nem dados em garantia (ou, pelo menos, tal não se afigura plausível).

13.

Havendo mais dívidas fiscais por cobrar coercivamente, as mesmas deverão ser cobradas nos respectivos processos executivos, ao abrigo dos quais deverão ser decretadas as competentes penhoras.

14.

De resto, esse é o único modo legítimo, razoável e legal de “acautelar” os direitos da Administração.

15.

Sob pena de, com tal “argumento”, se exaurir, de uma assentada, todo o património da recorrente.

16.

Neste conspecto, parece-nos existir “fundamento razoável” (cfr. n.º 6 do artº 278º do CPPT) para apresentação da presente reclamação.

17.

Na verdade, tal “fundamento” deve ser apreciado de forma lata, pois que, assim não sendo, criando-se, ao invés, um crivo apertadíssimo, reprimem-se as garantias contenciosas dos contribuintes, que assim se sentirão melindrados a accionar o Estado.

18.

O que seria, e é, de todo, inaceitável.

19.

Ora, no caso concreto, e à luz do entendimento do homem médio, é razoável supor que assiste fundamento razoável à reclamação, face ao circunstancialismo descrito, parecendo-nos, salvo o devido respeito, que a aplicação aritmética da litigância de má-fé a todos os casos em que o reclamante decai, não é boa solução.

20.

Até porque, e para os efeitos do normativo supra, seria conveniente indicar o “elemento subjectivo”, isto é, o “animus” (dolo, negligência...) com que o reclamante apresentou a dita reclamação.

21.

Presumindo-se, ainda assim, que tal tem lugar a título de “negligência”.

22.

Ora, assim sendo, e porque a litigância de má-fé deve ser apreciada - e aplicada - no respeito pelas garantias contenciosas (e o seu exercício prático), que devem permanecer plenas de conteúdo, deve a sentença ser revogada, ao menos, no que respeita à condenação em multa como litigante de má-fé (em 2 UC).

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, tudo em conformidade com as conclusões».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não se pronuncia sobre o mérito do recurso.

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

2.1. A sentença recorrida julgou provado que

«A.

O Serviço de finanças de Leiria 2 autuou em 08/01/2004 contra a reclamante o processo executivo n.º 3603200401002600, por dívidas de IVA de 2002 e 2003 no montante de €56.848,07 conf informações oficiais, fls. 31 e doc. de fls. 20 a 25 dos autos.

B.

Em 13/05/2005, conforme autos de penhora constantes dos autos a fls. 27, 27v e 28 que aqui se dão por integralmente reproduzidos foram penhorados à aqui reclamante três veículos, pesados de merca-

dorias marca VOLVO, em razoável estado de conservação cujo valor atribuído foi de €20.000,00 de cujos modelos e matrículas a seguir se discriminam:

1. FMI2-37 (4x2) Tractor L2HI AIR, matricula 39-27-OJ;
2. FHI2-42T-67P, matricula 75-73-OC e
3. FH42T38A37L, matricula 79-56-TA e

C.

Por carta registada com aviso de recepção assinado em 23/06/2005, foi dado conhecimento a Manuel dos Moinhos Carreira na qualidade de sócio gerente da executada, das penhoras referidas em B., conf. fls. 29 e 29v dos autos tendo lhe sido ainda na mesma comunicado que ele próprio havia sido nomeado fiel depositário dos bens penhorados.

D.

Conforme certidão emitida Conservatória do Registo Automóvel de Lisboa sobre o veículo identificado em B. 3. supra não se encontravam registados e em vigor em 04/04/2005, quaisquer ónus ou encargos, conf. fls. 30 v dos autos.

E.

Além do processo executivo referido em A., o executado tem mais sete processos de execução fiscal cujas dívidas exequendas juros de mora e custas perfazem um total de €147.490;37, conforme consta da lista de processos activos extraída do sistema de execuções fiscais da DGCI - consultas gerais - em 14/02/2006, cf. fls. 64 dos autos.

F.

Em 04/07/2005 foi apresentada a presente reclamação».

2.2. Mais julgou a sentença que

«Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provou que:

aos veículos referidos no ponto B., do probatório, foram apreendidos os documentos;

a reclamante tenha sido privada da utilização dos veículos penhorados;

os veículos penhorados tenham valor superior ao que lhes foi atribuído nos respectivos autos de penhora».

3.1. A agora recorrente reclama da penhora efectuada em processo executivo que lhe foi instaurado, alegando, em resumo, que os bens sobre que recaiu essa penhora são de valor excessivo relativamente ao da dívida exequenda, e que a penhora de bens imóveis (aliás, feita contra expressa determinação legal), nos quais exerce a sua actividade de extracção de inertes, gera «um constrangimento para a actividade desenvolvida pela executada, fazendo perigar a sua viabilidade económica». Pretende, por isso, que seja reduzida a penhora, «por inadmissibilidade da extensão e do objecto em que foi efectuada».

Em sede de matéria de facto provou-se, na 1ª instância, e no essencial, que a execução fiscal visa a cobrança de dívida de impostos no valor de €56.848,07, tendo sido penhorados três veículos a que foi atribuído o valor unitário de €20.000,00. Não se provou que esse valor seja inferior ao real.



Face a esta factualidade, a sentença desatendeu a pretensão da reclamante, considerando ajustada a dimensão da penhora; e condenou-a como litigante de má fé, por ter «invocado prejuízo irreparável, sem qualquer fundamento razoável».

3.2. Embora o teor das conclusões das alegações produzidas no presente recurso jurisdicional, dessa sentença interposto, inculque que se questionam ambas as decisões nela incluídas, a recorrente dirige a sua crítica, apenas, ao segmento em que ela a condenou como litigante de má fé.

Aliás, a recorrente, nas conclusões 1. e 22., usa expressões que apontam neste sentido: «A decisão recorrida deve ser (ao menos parcialmente) revogada»; e «deve a sentença ser revogada, ao menos, no que respeita à condenação em multa como litigante de má-fé (em 2 UC)».

Na verdade, nas suas conclusões, a recorrente limita-se a historiar o acontecido, sem expressar argumentos contrários à decisão impugnada, no segmento em que esta não atendeu o seu pedido de redução da penhora, ou seja, sem alinhar razões para essa redução.

Nem de outro modo poderia ser, perante a factualidade fixada, insusceptível de alteração por este Tribunal, já que, de acordo com ela, a quantia exequenda é de €56.848,07 e o valor dos bens móveis penhorados de €60.000,00. A escassa diferença pode nem sequer ser bastante para cobrir o acrescido - juros e custas, além de que a experiência nos diz que, com frequência, os bens não atingem, quando vendidos, os valores por que vão à praça.

De resto, a recorrente continua a insistir em valores erróneos. Tal acontece quando afirma que, de acordo com os factos apurados pela instância, o valor dos bens penhorados é de €297.860,00, ao passo que esse valor é, antes, de €60.000,00 (cfr. a conclusão 4. e a alínea B. da matéria de facto estabelecida); quando alude à penhora de imóveis (conclusão 3.); e, ainda, quando, aliás, contra o seu interesse que aqui defende, diz que a quantia exequenda monta a €191.712,95, sendo que a sentença a fixou em 56.848,07 (confronte-se a conclusão 3. com a alínea A. da matéria de facto da sentença).

Em sùmula, a recorrente não ataca, pertinentemente, a decisão recorrida, no tocante à dimensão da penhora e sua adequação à cobrança coerciva em curso, pelo que, neste segmento, tal decisão é de manter.

3.3. No que respeita à condenação da recorrente como litigante de má fé, ditada, também, pela sentença ora posta em crise, defende a recorrente que invocou, na sua petição, um prejuízo irreparável, pois que os bens penhorados são de valor muito superior ao da quantia exequenda e a penhora a impede de os alienar ou onerar.

Esta alegação da recorrente nas conclusões das suas alegações de recurso diverge da que inseriu na petição inicial, aonde, como se viu, alegou, diferentemente, que os bens sobre que recaiu a penhora são de valor excessivo relativamente à dívida exequenda, e que a penhora de bens imóveis (aliás, feita contra expressa determinação legal), nos quais exerce a sua actividade de extracção de inertes, gera «um constrangimento para a actividade desenvolvida pela executada, fazendo perigar a sua viabilidade económica».

Ora, não só a penhora não recaiu sobre imóveis, mas sobre móveis, como não é coerente argumentar, por um lado, com a necessidade dos bens para o exercício da actividade industrial e, por outro, com a impossibilidade de os vender ou onerar.

O que a sentença julgou foi que a reclamante agia negligentemente, ao requerer que a reclamação subisse imediatamente ao tribunal (vd. o artigo 278º n.ºs 3 e 6 do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT-), sem aguardar a venda, pois isso lhe causaria prejuízo irreparável, quando não alegou um fundamento razoável para tal pretensão.

Na verdade, para fundar o «prejuízo irreparável», foi alegado que a penhora de imóveis era impeditiva da prossecução da actividade económica a que se dedica, e que era excessivo o âmbito da penhora, face ao cotejo do valor dos bens com o da quantia exequenda.

Ao assim actuar, a agora recorrente invocou factos inverídicos, sendo que não podia deixar de conhecer essa inveracidade, quer por serem pessoais, quer por lhe terem sido comunicados pela Administração Tributária. Isso acontece quando alega a penhora de imóveis - sendo que ela incidiu, só, sobre móveis, e tal penhora foi-lhe notificada - e a necessidade deles para uma função que não preenchem -, e quando invoca valores que se afastam dos reais, dizendo que o valor atribuído aos veículos nos autos de penhora é de €300.000,00, quando é de €60.000,00, e que esse valor é 1/5 do real, afirmação esta, última, que faz insustentadamente, nada tendo provado a este respeito (vejam-se os artigos 3, 4, 5, 9, 11, 12, 13, 15 e 16 da petição e as conclusões 2, 8, 11 e 12 produzidas a final desta peça).

Estamos, assim, perante uma conduta processual claramente censurável, já que a recorrente trouxe a juízo uma pretensão assente em factos inverídicos, com o objectivo de, provocando a imediata subida da sua reclamação ao tribunal, impedir o regular prosseguimento da acção executiva e a oportuna satisfação do interesse do credor.

O comportamento da ora recorrente cabe, pois, na previsão do n.º 6 do artigo 278º do CPPT, justificando a sua tributação em sanção pecuniária por litigância de má fé, ao invocar um «prejuízo irreparável» «sem qualquer fundamento razoável».

Diga-se, ainda, que ao contrário do que afirma a recorrente na conclusão 19., se não trata da «aplicação aritmética da litigância de má fé a todos os casos em que o reclamante decaiu», mas de sancionar os reclamantes que usam sem as necessárias cautelas de um meio processual excepcional, previsto só para situações em que, de outro modo, pode haver prejuízos irreparáveis. No nosso caso, a reclamante não só lançou mão desse meio imponderadamente, sem dispor de fundamentos razoáveis, como alegou factos que se distanciam do real. A sua conduta ultrapassa, pois, a simples negligência, sendo certo que a lei com ela se basta.

Atente-se, aliás, que a recorrente não abjura, no recurso jurisdicional, a senda iniciada com a petição inicial: como se viu (ponto 3.2., supra), continua a alegar sem respeito pela realidade, afirmando que, de acordo com os factos apurados pela instância, o valor dos bens penhorados é de €297.860,00 (é de €60.000,00) e o da quantia exequenda de €191.712,95 (é de €56.848,07), e que houve penhora de imóveis. Note-se, a este propósito, que o que a recorrente faz não é manifestar discordância quanto ao julgamento sobre os factos efectuado pela instância, o que seria legítimo, se tivesse recorrido para o tribunal competente para censurar tal julgamento, mas acarretaria a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso, uma vez que, no caso, só dispõe de poderes de revista. O que faz é, antes, imputar à sentença recorrida a fixação de factos não coincidentes com os que dela efectivamente constam.

Por tudo o exposto, é de manter a condenação da recorrente com litigante de má fé, condenação que, aliás, se quedou pelo mínimo legal.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença impugnada.

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

Lisboa, 9 de Agosto de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Freitas Carvalho* — *Edmundo Moscoso*.

## Acórdão de 9 de Agosto de 2006.

### Assunto:

*Execução fiscal. Penhora de crédito. Dilação. Declarações do devedor. Prazo.*

### Sumário:

*I — A sociedade notificada, por via postal, para o Porto, aonde tem sede, da penhora do crédito da executada sobre ela, dispõe, para declarar se o crédito existe, quais as garantias que o acompanham, em que data se vence e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução, do prazo de 10 dias, acrescido da dilação de 5 dias, se o processo executivo corre em Braga.*

*II — Na execução fiscal a penhora de créditos faz-se mediante auto com observância das regras fixadas no artigo 224.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

*III — As patentes diferenças entre as disciplinas consagradas nos artigos 856.º do Código de Processo Civil e 224.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário evidenciam que o legislador fiscal pretendeu que aquela penhora se efectuasse, não por mera notificação postal, mas por meio presencial, em que, além do mais, se constitui fiel depositário, se lhe fazem notificações, e se recolhe a sua declaração acerca do crédito.*

Processo n.º 766/06-30.

Recorrente: Mafalda Teixeira & Pinto, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. MAFALDA TEIXEIRA & PINTO, LDA., com sede no Porto, recorre da sentença de 5 de Maio de 2006 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a reclamação «do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Braga 2, de que foi notificado pelo ofício 04202, a 03.05.2005, que lhe determinou a entrega da quantia de €5.813,79, como crédito detido sobre aquela pela

Mundalexia — Indústria e Comércio de Têxteis, Lda, NIPC 506258262 e decorrente de execução fiscal contra esta última instaurada».

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A douta sentença recorrida que julgou improcedente a reclamação apresentada, proferida nos autos de reclamação de actos do órgão de execução fiscal n.º 637/05.1 BEBRG da Unidade Orgânica 2, actualmente, 3, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, não pode manter-se, devendo ser revogada, pois não consubstancia a solução que consagra a mais justa e rigorosa interpretação e aplicação ao caso “*sub judice*” das normas legais e dos princípios jurídicos competentes.

B)

Na douta sentença aqui recorrida, o Meritíssimo juiz “a quo” julgou improcedente a reclamação apresentada pela ora recorrente, com o fundamento em esta, tendo sido notificada nos termos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 3, do art.º 856.º, do Código de Processo Civil, nada ter dito ou requerido no prazo de 10 dias, a que se reporta o n.º 2 do citado preceito, situação que origina efeitos análogos ao da confissão do pedido ou do princípio do cominatório pleno.

C)

Entende, assim, que a ora recorrente não pode, ao abrigo do disposto no art.º 276.º e ss, do Código de Procedimento e Processo Tributário, reclamar do acto do Ex.mo Senhor Chefe de Finanças, constante do ofício 04202, datado de 3.05.05, pois tal equivaleria a esvaziar de sentido o disposto no citado n.º 3 do art.º 856.º do C.P.C.;

D)

Acrescentando que ao reclamar contra o acto de 3.05.05, e não contra o que ordenou a penhora, não pode assacar ilegalidades a este que oportunamente não invocou e, contrariamente ao alegado, demonstrou ter entendido e acatar, como nomeadamente resulta da sua resposta de 21.01.05;

E)

Termina concluindo que, em face do enunciado, encontra-se prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão, e, assim, julga improcedente a reclamação.

F)

Entende a ora recorrente que tal decisão não se coaduna com as mais elementares regras processuais fiscais e civis vigentes no nosso ordenamento jurídico, plasmando uma deficiente interpretação do disposto nos art.ºs 235.º, n.º 1, 236.º, n.º 2, 252.º-A, n.º 1, alínea b), 810.º, n.ºs 4 e 5, alínea c), e 856.º, n.ºs 1, 2 e 3, todos do Código de Processo Civil, por parte o Meritíssimo juiz *a quo*.

G)

Afigura-se à ora recorrente ilegal o douto despacho proferido pelo Ex.mo Senhor Chefe de Finanças do Serviço de Local de Finanças de

Braga 2, constante do Ofício n.º 04202, datado de 2005.05.02, expedido através de carta registada com aviso de recepção dessa data, recepcionada em 2005.05.03, que determina que “... verifica-se que não foram entregues 95.813,79€ que o deverão ser no prazo de 10 dias a contar da recepção da presente notificação através da guia que para o efeito se anexa”, sob a cominação de que “Não sendo efectuado o depósito será essa sociedade executada nos presentes autos para arrecadação do crédito e acrescido (art.º 854º do CPC)”, como se infere da análise da referida carta, documento junto por fotocópia como Doc.º n.º 1 à aludida reclamação;

H)

Porquanto o mesmo pressupõe que tivesse operado a cominação prevista no n.º 3 do art.º 856.º do C.P.C., o que não se verificou, errando de direito a douta sentença *sub judice* ao afirma-lo, e, consequentemente, ao não atender a reclamação formulada, devendo ser revogada.

I)

Entende a ora recorrente que, por um lado, negou a existência do aludido crédito, o que foi aceite na execução, constituindo caso julgado formal no procedimento executivo;

J)

Bem como negou-o em 2005.01.21, portanto, dentro do prazo de 10 dias estabelecido na lei, apesar de a notificação efectuada não lhe fixar o prazo em que o deveria fazer, errando, assim, a douta sentença *sub judice* erra ao decidir que o aludido prazo terminou a 20.01.05, porquanto o *terminus* do mesmo ocorreu no dia 21 de Janeiro de 2005, por força da dilação de cinco dias estipulada nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 252.º-A, que acresce ao prazo estabelecido no art.º 856.º, n.º 2, por força do disposto no n.º 1 do citado art.º 856º que determina que a notificação do devedor deve ser feita com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta, podendo, ainda, como referido na douta sentença, o acto ser praticado nos três dias a que se reporta o art.º 145.º, n.ºs 4 e 5, o que permitiria praticá-lo até ao dia 26 de Janeiro de 2005, todos do Código de Processo Civil;

K)

Consequentemente, a douta sentença recorrida erra de direito ao considerar que nada tendo sido dito ou requerido no prazo de 10 dias, a que se reporta o n.º 2 do citado preceito, funciona a cominação prevista no seu n.º 3, que inequivocamente sanciona o silêncio, como confissão da existência da obrigação

L)

Porquanto a ora recorrente negou inequivocamente a existência do crédito, sendo, assim, ilegal o despacho reclamado, e, consequentemente, devendo ser revogada a douta sentença, por violação do disposto nos art.ºs 252.º-A, n.º 1, alínea b), e 856.º, n.ºs 1, 2 e 3, todos do Código de Processo Civil.

M)

Sem prescindir, mesmo considerando que a ora recorrente não negou o crédito no prazo de 10 dias que dispunha para o efeito, nos termos

do n.º 2 do art.º 856.º do C.P.C., o que por mera hipótese académica se equaciona, entende a ora recorrente que a cominação prevista no n.º 3 do citado artigo não operou;

N)

Porquanto a notificação que foi efectuada é ilegal, não cumprindo as exigências estipuladas na lei para a sua realização, com a consequente, ausência de atribuição de efeito cominatório-pleno ao silêncio do devedor.

O)

Na verdade, a notificação da penhora do crédito efectuada à ora recorrente, cuja legalidade é condição essencial da legalidade da determinação constante do duto despacho reclamado e, consequentemente, da legalidade da decisão plasmada na douta sentença *sub judice*, foi efectuada, omitindo a indicação do seu montante, natureza e origem da dívida, o título de que conste, as garantias existentes e data de vencimento da obrigação, bem como o prazo que esta dispunha para produzir as declarações que tivesse por convenientes,

P)

Violando os requisitos de conteúdo cognitivo e de forma exigidos pela lei, nos termos do disposto nos art.ºs 810.0, n.ºs 4 e 5, e 856.º, n.º 1, ambos do C.P.C.;

Q)

Bem como, omitindo a indicação do prazo de que a ora recorrente dispunha para declarar se o crédito “existe, quais as garantias que o acompanham, em que data se vence e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução”, quando se imponha que a notificação fosse efectuada de acordo com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta, e, assim, que no acto da notificação/citação se indique ao destinatário o prazo dentro do qual pode oferecer defesa e as cominações em que incorre no caso de revelia;

R)

Violando o disposto nos art.ºs 233.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), 235.º, n.º 2, 236.º, n.º 1, e 856.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.;

S)

Assim, face à extinção da obrigação, a ora recorrente negou a existência do crédito tempestivamente, e, sem prescindir, à ausência de atribuição de efeito cominatório ao seu silêncio, decorrente da omissão dos requisitos da notificação da penhora efectuada, entende a ora recorrente que encontra-se afectada de forma intrínseca, permanente, e jamais acatável a legalidade do acto de penhora, bem como dos demais que a pressupõem, nomeadamente, o acto reclamado, e, consequentemente, a douta sentença *sub judice*;

T)

Afigura-se á ora recorrente ilegal a douta sentença *sub judice* que indeferiu a reclamação apresentada por violação do disposto nos art.ºs 233.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), 235.º, n.º 2, 236.º, n.º 1, 810.º, n.ºs 4 e 5, alínea c), e 856.º, n.ºs 1, 2 e 3, devendo ser revogada.

Termos em que, e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e, consequentemente, revogada a douda sentença recorrida, com todas as consequências legais».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que, não versando o recurso, exclusivamente, matéria de direito, competente para o apreciar é, antes, o Tribunal Central Administrativo, devendo julgar-se este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia. Subsidiariamente, e para o caso de outra ser a decisão, considera que o recurso merece provimento, revogando-se a sentença e julgando-se procedente a reclamação.

1.4. A recorrente, ouvida sobre o tema atinente à competência do Tribunal suscitada pelo Ministério Público, defende que as questões colocadas nas suas conclusões são, exclusivamente, de direito, sendo este o Tribunal competente para as apreciar.

1.5. O processo vem à conferência sem vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vem provado o seguinte:

«1.

Contra a Mundalexia Indústria e Comércio de Têxteis, Lda., NIPC 506258262, foi instaurado pelos Serviços de Finanças de Braga 2 o processo de execução fiscal n<sup>o</sup> 3425200401021095 e apensos e nele penhorados, a 6.01.2005, vários créditos tidos como da titularidade da executada Mundalexia e devidos pela ora reclamante, Mafalda Teixeira & Pinto, por venda de bens e prestação de serviços daquela a esta. — cf. fls. 36 dos autos.

2.

Na referida data de 6.01.2005, foi a ora Reclamante notificada, por carta registada com aviso de recepção, nos termos do ofício n<sup>o</sup>67, datado de 5.01.05, a fls. 21 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido, do qual consta, nomeadamente:

(...) fica notificada, nos termos do n<sup>o</sup> 1 do art. 856 do Código de Processo Civil, de que deve considerar penhorado à ordem do Serviço de Finanças de Braga 2, o saldo credor da Mundalexia Indústria e Comércio de Têxteis, Lda. — NIPC 506258262 para com a vossa empresa à data de recepção da presente notificação, penhora esta destinada a garantir dívidas de processos executivos.

Mais fica notificado, nos termos do n<sup>o</sup> 2 do mesmo artigo, de que deverá declarar, se o crédito existe, quais as garantias que o acompanham, em que data se vence (...).

Se o crédito já tiver sido pago, deverá também ser feita prova a este serviço mediante simples fotocópias do recibo de pagamento.

Na falta de declaração, entende-se que essa firma reconhece a existência da obrigação nos termos da nomeação do crédito á penhora.

(...)

Não sendo feitas declarações, apresentadas provas, ou efectuado o depósito, será essa sociedade executada, nos próprios autos, para arrecadação daquele crédito e acrescido (art. 854 do C.P.C.)” - cf. artigo 6 da petição e ofício a esta junto e constante a fls. 21.

3.

Em resposta datada de 21.01.05, ao ofício referido em 3, a Reclamante informou não existir qualquer saldo para com a Mundalexia à data de 6.01.05— cf. fls. 186 dos autos.

4.

No decorrer de Inspeção Tributária realizada a 14.03.05, aos registos contabilísticos da executada Mundalexia, designadamente aos créditos pendentes, verificou-se que o saldo devedor da Reclamante para com a executada totalizava €112.351,50, repartido tal valor entre a conta corrente (€90.351,19) e a conta de títulos a receber (€22.000,31), conforme melhor consta da informação de fls. 47 a 50, que se dá por reproduzida.

5.

Em 29.03.05, pelo ofício n<sup>o</sup> 03031, a administração fiscal solicitou à ora reclamante relativamente aos créditos referidos em 4 prova do pagamento das facturas identificadas no referido ofício cf. fls. 18 dos autos.

6.

Em resposta, datada de 28.04.05, a Reclamante juntou apenas as cópias de notas de liquidação por si emitidas e do rosto das respectivas letras e cheques, com data de vencimento 25.02.05, 10.03.2005, 10.01.05, 21.01.05, 04.02.05, 28.02.05, e 6.01.05, tudo conforme melhor consta da carta da Reclamante a fls. 132 a 136, notas de liquidação, letras e cheques a fls. 83 ss e do quadro resumo de fls. 31, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

7.

Dos documentos atrás referidos resulta, nomeadamente:

Em 22.12.2004, a Reclamante emitiu mais de setecentas notas de liquidação — notas n<sup>os</sup> 2004/000821 e 2004/001574 — fls. 83 e 87;

A nota de liquidação 2004/001574 é datada de 22.12.2004 e da nota 2004/001563 consta a data de 30.12.2004 — fls. 85 e 87;

O valor das facturas totaliza a quantia de €95.460,94 e o montante das letras e cheques juntos a titulando o pagamento, o de €5.945,34 cf. fls 51,52 e 53;

Dos pagamentos titulados por letras resulta a sua devolução à Mundalexia, por falta de pagamento da reclamante, tendo sido objecto de diversas reformas — cf. fls. 54 e 63 ss;

8.

Não foi entregue o Imposto de Selo devido pelo preenchimento das letras, pela Reclamante, nem pela Mundalexia, não obstante se encontrar aposta a menção, no rosto daquelas, de que aquele tributo foi liquidado — cf. fls. 97ss.

9.

Em 3.05.2005, a Reclamante foi notificada pelo ofício n<sup>o</sup> 04202, datado de 2.05.05, que entendendo não comprida [sic] a obrigação prevista no art. 224, n<sup>o</sup> 1 al c) do CPPT e verificada da análise da conta corrente que a Mundalexia detinha sobre a ora Reclamante, á data da

penhora, não ter sido entregue a quantia €95.813,79, ordena-lhe a sua entrega, no prazo de 10 dias — cf. fls. 17.

10.

Em 15.11.05, a Inspeção tributária em nova deslocação à sede da executada, confirmou a informação anteriormente prestada, tendo recolhido documentos de suporte aos registos contabilísticos subjacentes às operações de pagamento e de extractos da conta corrente da ora reclamante e da sociedade “Gil & Pinto Trading, Lda.”, conforme tudo melhor resulta da referida informação e documentos a ela juntos, o que se dá por integralmente reproduzido — fls. 53 a 79.

11.

Correm termos contra a executada Mundalex, no 4º juízo Cível do Tribunal Judicial de Braga, os autos de insolvência nº 7413/05.OTBB-BRG, conforme melhor consta da certidão de fls. 144 e ss e para onde foi remetido o processo de execução fiscal contra aquela instaurado — cf. fls. 127.

12.

A dívida da reclamante para com a executada Mundalex, insolvente no autos atrás indicados, em 28.02.06 ascendia ao montante de €37.789,21, sendo a reclamante credora da executada da quantia de 13.684,50, do que resulta um saldo favorável à executada/insolvente de €24104,71, conforme melhor consta da informação prestada pelo Administrador da Insolvência, de fls. 160 a 163, que aqui se dá por integralmente reproduzida.

13.

A presente reclamação deu entrada nos Serviços de Finanças a 13.05.06 —cf. fls. 25 dos autos».

3.1. Importa começar por conhecer da questão suscitada pelo Exmº. Procurador- Geral Adjunto, que contesta a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16º nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos).

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais de decisões dos tribunais fiscais de 1ª instância se em causa estiver, apenas, matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e fiscais (ETAF) aprovado pela lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exmº. Procurador-Geral Adjunto que «As conclusões I) J) L) enunciam facto que contraria o probatório da sentença (nºs 4 10 12):

- inexistência do crédito penhorado, na titularidade da sociedade executada». Por essa razão o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Contrariando este parecer, a recorrente «entende que a apreciação do presente recurso, nomeadamente da matéria constante das citadas alíneas I), J) e L) das suas conclusões, envolve exclusivamente a apreciação por parte deste Venerando Tribunal de matéria de direito». Isto porque «a questão que é colocada, e que cumpre apreciar, não é a da existência, ou não, do crédito penhorado (...) mas sim, a questão de saber se a ora recorrente negou a existência do aludido crédito dentro do prazo de 10 dias estabelecido na lei (...) e, assim, julgar se a douta sentença sub iudice erra, ou não, ao decidir que o aludido prazo terminou a 20.01.05».

Estão transcritas nos antecedentes pontos 1.1. e 2. as conclusões das alegações do recurso e a matéria de facto apurada pela sentença recorrida.

E, se é certo que a sentença não deu como provada a «inexistência do crédito penhorado, na titularidade da sociedade executada», pelo contrário, afirmou-a, menos certo não é que a recorrente não contradiz, neste ponto, a peça de que recorre. O que afirma é que ela, recorrente, negou a existência do crédito em causa, e que o fez em tempo, ao contrário do que decidiu a sentença.

Como assim, o que está em causa no recurso não é resolver a questão de saber se o crédito existe ou não, mas a de apurar se, em prazo, foi negado pela recorrente. A sentença decidiu que tal prazo terminou em 20 de Janeiro de 2005 e por isso a recorrente, no dia seguinte, não estava em tempo para aquela negação. A recorrente, ao invés, defende que nessa data era tempestiva a sua declaração de inexistência do crédito.

Daí que se não coloque a este Tribunal qualquer questão de facto, apenas se lhe impondo apreciar se a sentença fez ou não ajustado julgamento de direito.

Em súmula, este é o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, porque fundado, exclusivamente, em matéria de direito.

3.2. A recorrente foi notificada, por via postal, da penhora de um crédito que a executada deteria sobre si.

Tendo sido entendido, mais tarde, que confessara a sua existência, foi proferido despacho fixando-lhe prazo para o depósito da correspondente quantia.

Reclamou a ora recorrente desse despacho para o tribunal.

Julgou a sentença que «a reclamante foi notificada a 6.01.05 da penhora e, por carta datada de 21.01.05, veio informar não existir qualquer saldo para com a executada Mundalex à referida data da penhora.

Não consta dos autos a data do envio ou da recepção da referida carta, mas mesmo partindo do pressuposto que a mesma foi enviada ou recepcionada na indicada data de 21.01.05, o certo é que o prazo de 10 dias para o efeito, se esgotou a 20.01.05.

Terminava a 17.01.05, tendo em conta que o dia 16.01.05 era Domingo, a que acrescem os três dias a que se reporta o artigo 145, nº 5 do C.P.C., terminou a 20.01.05.

O art. 105º, nº 1 da LGT refere que os processos de execução fiscal têm natureza judicial e o nº 2 do art. 20º do CPPT determina que os prazos para a prática dos actos contam-se nos termos do Código de Processo Civil.

Como diz alegou a reclamante na sua petição, foi notificada em 6.01.05 do ofício de fls. 21, de cujo teor resulta inequivocamente a sua notificação nos termos do disposto no nº 1, 2 e 3 do art. 856, dele constando expressamente que “Na falta de declaração, entende-se que essa firma reconhece a existências da obrigação nos termos da nomeação do crédito á penhora”.

Ora, nada tendo dito ou requerido no prazo de 10 dias, a que se reporta o nº 2 do citado preceito, funciona a cominação prevista no seu nº 3, que inequivocamente sanciona o silêncio, como confissão da existência da obrigação».

3.3. Nos termos do nº 1 do artigo 856º do Código de Processo Civil (CPC), «a penhora do crédito consiste na notificação ao devedor, feita com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta, de que o crédito fica à ordem do agente de execução».

De acordo com o nº 3 do mesmo artigo, o devedor dispõe de 10 dias para, por termo no processo ou requerimento, prestar declarações sobre a existência do crédito, garantias, vencimento, etc..

A notificação, no caso, foi feita através de carta registada com aviso de recepção recebida em 6 de Janeiro de 2005, como está fixado no ponto 2. da matéria de facto.

Como a notificada o foi no Porto e o processo executivo corre em Braga (matéria de facto, pontos 1. e 2.), e a notificação não foi presencial, mas postal, ao prazo de que dispunha para declarações acresce a dilação de 5 dias, por força do disposto no artigo 252º-A nº 1 alínea b) do CPC.

Resulta daqui que o prazo terminava em 21 de Janeiro de 2005.

Não podia, pois, a sentença, admitindo, como admitiu, que a carta mediante a qual a recorrente prestou declaração deu entrada em 21 de Janeiro, julgar intempestivas essas declarações, e ter por confessada a existência do crédito, na falta de negação eficaz da sua existência.

3.4. Como se viu, a sentença não fixou a data em que chegou ao processo a carta da recorrente datada de 21 de Janeiro de 2005. Limitou-se a presumir que, sendo essa a data inscrita na carta, não chegara antes à execução.

A declaração contida na aludida carta é, à luz do apontado artigo 856º nº 2, de natureza receptícia, ou seja, carece de ser levada ao conhecimento do destinatário, o órgão que dirige o processo executivo, sem o que lhe não é atribuído qualquer efeito.

Impunha-se, pois, que o Mmº Juiz apurasse o facto para decidir como decidiu.

Mas esse facto não é imprescindível para a decisão da questão tal qual se coloca no presente recurso jurisdicional.

Desde logo, achando-nos nós perante penhora efectuada numa execução fiscal, temos de atender à disposição do artigo 224º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), segundo a qual «a penhora de créditos será feita por meio de auto, nomeando-se depositário o devedor ou o seu legítimo representante, e com observância das seguintes regras:

a) Do auto constará se o devedor reconhece a obrigação, a data em que se vence, as garantias que a acompanham e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução; (...).

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

Daqui resulta, desde logo, uma diferença relativamente ao regime do processo civil, não tida em conta pela sentença.

É que a penhora faz-se mediante auto no qual se notifica o devedor da penhora, de que é nomeado fiel depositário, e de que se não exonera pagando directamente ao credor, e do qual se faz constar se o devedor reconhece a obrigação, a data em que se vence, as garantias que a acompanham e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução.

Ou seja, a penhora de créditos na execução fiscal não consiste na mera notificação postal ao devedor, mas na elaboração de um auto em que se observam as regras das várias alíneas do falado nº 1 do artigo 224º do CPPT.

Estamos, assim, perante uma notificação pessoal, efectuada mediante diligência presencial, a que se aplicam as regras sobre citação pessoal, nos termos dos nºs. 5 e 6 do artigo 38º do CPPT.

Percebe-se a cautela do legislador: o notificando, que não é parte na acção executiva e não é o devedor da quantia exequenda pode, na sequência de tal notificação, ver-se forçado a efectuar o pagamento de uma quantia que, porventura, não deve. Por isso, a sua notificação é presencial e sujeita à forma da citação pessoal, mais exigente do que a da simples notificação, e ao seu regime de nulidade.

Em súmula, perante o regime do CPPT, nem sequer houve penhora do crédito, pelo que nunca se poderia impor ao seu devedor o respectivo depósito.

3.5. Mas, mesmo que se aceitasse a existência da penhora nos termos da notificação feita à recorrente, de acordo com o regime do processo civil, através da carta recebida em 6 de Janeiro de 2005, essa notificação não despoletava o início do prazo para a sua prestação de declarações.

Como se viu, o artigo 856º nº 1 do CPC manda que a notificação seja «feita com as formalidades da citação pessoal e sujeita ao regime desta».

O artigo 235º nº 1 do CPC dispõe que «o acto de citação implica a remessa (...) ao citando do duplicado da petição inicial e doa cópia dos documentos que a acompanhem, comunicando-se-lhe que fica citado para a acção a que o duplicado se refere, e indicando-se o tribunal, juízo, vara e secção por onde corre o processo». Além disso, «indicar-se-à ainda ao destinatário o prazo dentro do qual pode oferecer a defesa, a necessidade de patrocínio judiciário e as cominações em que incorre no caso de revelia».

O artigo 198º do mesmo diploma fere de nulidade a citação em que não hajam sido «observadas as formalidades prescritas na lei».

Como, no nosso caso, se não trata da citação do réu para a acção, o nº 1 do artigo 235º não pode interpretar-se à letra.

Mas não há dúvida de que ele exige, no caso vertente, que se indique ao notificando o prazo dentro do qual deve intervir no processo, como, e com que fim, e a cominação em que incorre no caso de o não fazer.

Ora, de acordo com a matéria de facto fixada na sentença, tal indicação não foi dada à recorrente.

Por isso, independentemente da data em que ela fez a sua declaração substanciada na carta com data de 21 de Janeiro de 2005, nunca poderá afirmar-se que estava fora de tempo.

Consequentemente, também por esta via se não podia ter o crédito por confessado e impor-se à recorrente o depósito da correspondente quantia.

Ou seja, o despacho reclamado, assente no erróneo pressuposto de que operara a cominação do artigo 856º n.º 3 do CPC, não pode manter-se.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedente a reclamação e revogando o despacho reclamado.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Agosto de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Freitas Carvalho* — *Edmundo Moscoso*.

## Acórdão de 9 Agosto de 2006.

### Assunto:

*Prescrição da obrigação tributária. Interrupção do prazo de prescrição. Termo inicial. Reclamação. Caducidade do direito à liquidação. Prazo. Termo inicial.*

### Sumário:

- I — A reclamação a que se refere o artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, antes tratada no artigo 355.º do Código de Processo Tributário como recurso judicial, não é a reclamação a que o artigo 34.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição, tal como faz hoje o artigo 49.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.*
- II — O prazo de prescrição que, interrompido, volta a decorrer, flui sem mais interrupções, não sendo sensível à ocorrência de novos factos a que a lei atribuiu efeito interruptivo.*
- III — O prazo de prescrição, no regime do Código de Processo Tributário, começa a correr no início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário; o prazo de caducidade do direito à liquidação, no mesmo regime, depende da natureza do imposto — de obrigação única ou periódica —, classificação esta sem relevância prescricional.*

Processo n.º 808/06-30.

Recorrente: Auto Abastecedora de Combustíveis de Santos e Pratas, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. AUTO ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS DE SANTOS E PRATAS, LDA., com sede em Cruz Nova, Soure, recorre da sentença de 31 de Março de 2006 do Mm.º. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que negou parcial provimento à reclamação do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Soure indeferindo o

requerimento em que pedia a declaração de prescrição das dívidas sob cobrança em processo executivo fiscal contra si instaurado.

Formula as seguintes conclusões:

«1)

Conforme consta do acórdão do TCAS, Secção de Contencioso Tributário de em 8/10/2002, Proc. 6861/02: “Inexistindo norma que regule a colisão sucessiva das normas do artigo 27º do CPCI e do art.º 34 do CPT, que veio encurtar para 10 anos o prazo de 20 anos fixado pelo primeiro, e pese embora o princípio da legalidade vedar a aplicação analógica do artº 297º, n.º 1 do CC, há que aplicar àquela situação de sucessão de leis o princípio geral de Direito consagrado naquela norma e segundo a qual a lei que estabelecer para qualquer efeito um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei mais antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

2)

Consagra o artº 34º, n.º 3 do CPT que: “(...) 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 esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação”.

3)

Nos termos do disposto no artigo 34º, n.º 3 do CPT, parado que esteja o processo por mais de um ano, sem culpa do contribuinte, o efeito de interrupção cessa e soma-se, nesse caso, o tempo que decorrer após este período (de um ano) ao que tiver decorrido até à data da autuação do processo que teve a virtualidade de interromper o prazo de prescrição. Isto é, a interrupção degrada-se em suspensão — Cfr. Benjamim Silva Rodrigues, a Prescrição no Direito Tributário in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pag 259 e ss.

4)

Por outro lado, salvo melhor opinião, e face à letra do transcrito n.º 3 do art. 34º do CPT, o prazo de prescrição só se interrompe uma vez, ainda que seja atuado mais do que um processo com virtualidade de interromper o prazo de prescrição e ainda que o processo, cuja autuação interrompeu o prazo de prescrição, venha a estar parado de novo após ter recommçado a correr o prazo de prescrição.

5)

É que conforme a jurisprudência desse Venerando Tribunal vem considerando (vide recursos 19042 e 6861/02) a lei não quer interrupções sucessivas da prescrição, de modo que apenas releva a interrupção decorrente da dedução da impugnação judicial, já que este foi o primeiro facto interruptivo da prescrição a ocorrer.

6)

Donde, a douta sentença errou no julgamento da questão ao considerar que a reclamação apresentada fez cessar o decurso do prazo de prescrição, pelo que afastada tal suspensão e fazendo-se o cômputo dos anos, meses e dias, parece não existirem dúvidas de que as dívidas prescreveram.

7)

Todavia, mesmo a entender-se em sentido contrário, pelo menos as dívidas referentes IVA e juros do exercício de 1994 encontram-se prescritas, pois

“I — O imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva actividade.

II — O termo inicial do prazo extintivo do direito da Fazenda à liquidação do IVA fixa-se, pois, à luz dos artigos 33º do Código de Processo Tributário e 45º n.º 4 da Lei Geral Tributária (redacção anterior à dada pelo artigo 43º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro), com referência à data do surgimento do facto tributário, e não ao fim do ano da sua ocorrência” — Ac. do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7.5.2003.

8)

Se se entende que, para efeitos de caducidade do direito de liquidação o IVA é um imposto de obrigação única e o prazo para a sua liquidação conta-se da data de ocorrência do facto tributário, então para efeitos prescricionais também o prazo se deve contar do facto tributário e não do ano dessa mesma ocorrência.

9)

Pelo que, contando o prazo para efeitos de prescrição da mesma forma de que para os efeitos da caducidade, temos que o IVA e juros de 1994 encontram-se prescritos, de acordo com a data dos factos tributários subjacentes.

Termos em que e nos mais de direito se requer a Vas. Exas que, na procedência do presente recurso, revoguem a douta sentença recorrida e, consequentemente, julguem procedente por provada a reclamação, decretando-se a prescrição das dívidas exequendas».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. Foi proferido despacho de sustentação da sentença impugnada.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois «concorda inteiramente com o teor da sentença recorrida quer quanto à interpretação dos factos quer quanto à aplicação do direito que lhe corresponde.

(...)

Quanto ao IVA de 1992 a 1994 foi instaurada impugnação em 28.02.1997 a qual esteve parada entre 30.01.1998 e 23.03.1999 por facto imputável à ora recorrente.

Quanto ao IRC de 1992 a 1994 foi instaurada impugnação em 11.08.1997 a qual esteve parada entre 30.01.1998 e 23.03.1999 por facto imputável à ora recorrente.

Considerando esse tempo entre 01.01.1993, 01.01.1994 e 01.01.1995 e 28.02.1997 e 11.08.1997 e o que decorreu entre 30.01.1999 e até à presente data só as obrigações tributárias de 1992 e 1993 se encontram prescritas.

As restantes não uma vez que não decorreu o prazo de 10 anos, prazo de prescrição aplicável no caso “sub-judice”.

À recorrente não lhe assiste, pois, qualquer razão».

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

2. A matéria de facto fixada pela sentença é a seguinte:

«Quanto a I.V.A.

3.1.1.

Em 97.02.20, deu entrada no Serviço de Finanças de Soure a Impugnação das seguintes liquidações:

Imposto	Liquidação nº	Período	Valor	Data limite pagamento
I.V.A	96148961	1992	240.029\$00	Novembro 1996
I.V.A	96148964	1993	3.917.145\$00	Novembro 1996
I.V.A	96148968	1994	8.357.790\$00	Novembro 1996
J.C.	96148959	9209T	63.872\$00	Novembro 1996
J.C.	96148960	9212T	88.856\$00	Novembro 1996
J.C.	96148962	9306T	1.208.253\$00	Novembro 1996
J.C.	96148963	9309T	638.148\$00	Novembro 1996
J.C.	96148965	9406T	1.320.920\$00	Novembro 1996
J.C.	96148966	9409T	376.591\$00	Novembro 1996
J.C.	96148966	9412T	356.964\$00	Novembro 1996

no montante global de Esc. 16.568.568\$00 (€82.643,67).

3.1.2.

Em 97.02.28, o S.F. autuou o processo a que alude o n.º anterior.

3.1.3.

Em 97.03.07 instaurou a execução fiscal n.º 0850-97/100254.6 para cobrança coerciva dos montantes liquidados a que aludem os n.ºs anteriores.

3.1.4.

A ora Reclamante foi citada para os termos da execução a que alude o n.º anterior em 97.03.17.

3.1.5.

Em 97.04.10, a ora Reclamante prestou na mesma execução garantia bancária.

3.1.6.

E em 97.04.11, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças lavrou o seguinte despacho: “face à impugnação apresentada e à garantia que antecede, suspende-se o presente processo nos termos do art.º 255.º do CPT”



## 3.1.7.

Entretanto, na Impugnação a que se alude em 3.1.1. e 3.1.2. supra, em 98.01.26 Sr. Chefe do Serviço de Finanças lavrou informação sobre os elementos oficiais que diziam respeito à colecta impugnada.

## 3.1.8.

E em 99.03.24, foi ordenada a remessa dos mesmos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

Quanto a I.R.C.:

## 3.1.9.

Em 97.08.11, deu entrada no Serviço de Finanças de Soure a Impugnação das seguintes liquidações:

Imposto	Liquidação nº	Período	Valor	Data Limite pagamento
I.R.C.	8310000578	1992	48.507.528\$00	97.06.02
I.R.C.	8310003919	1993	7.206.270\$00	97.06.02
I.R.C.	8310002133	1994	14.817.190\$00	97.06.02

no montante global de Esc. 68.530.980\$00 (€341.831,09).

## 3.1.10.

Na mesma data, o S.F. autuou o processo a que alude o n.º anterior.

## 3.1.11.

E em 97.11.24 instaurou a execução fiscal n.º 0850-97/100430.1 para cobrança coerciva dos montantes liquidados a que aludem os n.ºs anteriores.

## 3.1.12.

A ora Reclamante foi citada para os termos da execução a que alude o n.º anterior em 98.01.05.

## 3.1.13.

Em 98.05.29, a ora Reclamante prestou na mesma execução garantia bancária.

## 3.1.14.

E em 98.05.29, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças lavrou o seguinte despacho: “Pelo termo de garantia que antecede, verifica-se que a dívida e o acrescido estão garantidos.

Assim, suspenda-se a execução nos termos do art.º 255.º do Código de Processo Tributário, até à decisão da Impugnação Judicial deduzida pela executada”.

## 3.1.15.

Entretanto, na Impugnação a que se alude em 3.1.9. e 3.1.10. supra, em 98.01.30 Sr. Chefe do Serviço de Finanças lavrou informação sobre os elementos oficiais que diziam respeito à colecta impugnada.

## 3.1.16.

E em 99.03.29, foi ordenada a remessa dos mesmos autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

## 3.1.17.

Em 2006.01.20, a Reclamante requereu nas execuções fiscais a que aludem os n.ºs anteriores que o Exmº Sr. Chefe do Serviço de Finanças se dignasse declarar, no prazo legal de 10 dias, a prescrição das dívidas exequendas e acrescidos.

## 3.1.18.

Sobre os requerimentos a que alude o n.º anterior recaíram os despachos de 2006.01.24 do Sr. Chefe do Serviço de Finanças, sendo o da presente execução com o seguinte teor:

“A executada Auto Abastecedora de Combustíveis de Santos e Pratas Lda. NIPC 501485988, com sede em Cruz Nova, Soure, apresentou neste Serviço de Finanças, em 2006/01/20, um requerimento a arguir a prescrição da dívida exequenda no processo executivo supra.

Analizados os autos cabe-nos dizer o seguinte:

A dívida exequenda diz respeito a IVA e juros Compensatórios dos anos de 1992, 1993 e 1994, no montante de €82.643,67;

Aquando do nascimento das obrigações tributárias estava em vigor o Código do Processo Tributário, (que entrou em vigor em 01/07/91) e que estabelecia no artigo 34º, n.º 1, o prazo de 10 (dez) anos para prescrição das obrigações tributárias;

Com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (01/01/99) esse mesmo prazo passou para 8 (oito) anos — vide art. 48.º, n.º 1;

Dispõe por sua vez o artigo 297º do Código Civil que “A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiveram em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar” pelo que se conclui que o diploma aplicável a este caso é o Código de Processo Tributário.

Vejamus então:

Nos termos do artigo 34.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, e tendo em conta que o IVA é de 1992, 1993 e 1994, o prazo prescricional iniciou-se em 01/01/93, 01/01/94 e 01/01/95, respectivamente;

A impugnação deu entrada neste Serviço de Finanças em 97/02/20, foi autuada em 97/02/28 e remetida ao então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra em 98/01/30;

Embora o processo executivo da dívida tenha sido autuado em 97/03/17, o prazo de prescrição foi interrompido com a apresentação de impugnação, situação que se manteve até à sua decisão final, dado não ter sido excedido um ano entre o prazo de apresentação da impugnação (97/02/20) e a sua remessa ao Tribunal (98/01/30), nos termos do n.º 3 do artigo 34 do Código de Processo Tributário.

Assim, considerando que até hoje decorreu para o imposto mais antigo, pouco mais de quatro anos do prazo de prescrição, INDEFIRO o pedido.

Considerando que entretanto transitou em julgado a impugnação que fazemos referência, por acórdão do TCA Norte, de 2005/10/20, tendo sido negado provimento ao recurso interposto pelo impugnante da sentença da 1ª Instância que julgou o processo em questão totalmente improcedente, notifique-se a executada para pagamento da dívida e acrescido no prazo de 15 dias a contar da notificação ou, em alternativa, solicitar o pagamento em prestações ou a dação em pagamento, se for o caso, nos termos do n.º 8 do artigo 189.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob pena de execução da garantia prestada no processo”.

## 3.1.19.

E o da execução em apenso com o seguinte teor:

“A executada Auto Abastecedora de Combustíveis de Santos e Pratas, Lda. NIPC 501485988, com sede em Cruz Nova, Soure, apresentou

neste Serviço de Finanças, em 2006/01/20, um requerimento a arguir a prescrição da dívida exequenda no processo executivo supra.

Analísados os autos cabe-nos dizer o seguinte:

A dívida exequenda diz respeito a IRC dos anos de 1992, 1993 e 1994, no montante de €341.831,12;

Aquando do nascimento das obrigações tributárias estava em vigor o Código do Processo Tributário, (que entrou em vigor em 01/07/91) e que estabelecia no artigo 34º n.º 1, o prazo de 10 (dez) anos para prescrição das obrigações tributárias;

Com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (01/01/99) esse mesmo prazo passou para 8 (oito) anos - vide art. 48.º, n.º1;

Dispõe por sua vez o artigo 297º do Código Civil que “A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiveram em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar” pelo que se conclui que o diploma aplicável a este caso é o Código de Processo Tributário.

Vejamos então:

Nos termos do artigo 34º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, e tendo em conta que o IRC é de 1992, 1993 e 1994, o prazo iniciou-se em 01/01/93, 01/01/94 e 01/01/95, respectivamente;

A impugnação deu entrada neste Serviço de Finanças em 97/08/11, foi autuada em 97/08/11 e remetida ao então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra em 98/01/30;

Embora o processo executivo da dívida tenha sido autuado em 97/12/16, o prazo de prescrição foi interrompido com a apresentação de impugnação, situação que se manteve até à sua decisão final, dado não ter sido excedido um ano entre o prazo de apresentação da impugnação (97/08/11) e a sua remessa ao Tribunal (98/01/30), nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário.

Assim, considerando que até hoje decorreu para o imposto mais antigo, pouco mais de quatro anos do prazo de prescrição, INDEFIRO o pedido.

Considerando que entretanto transitou em julgado a impugnação que fazemos referência, por acórdão do TCA Norte, de 2005/11/10, tendo sido negado provimento ao recurso interposto pelo impugnante da sentença da 1ª Instância que julgou o processo em questão totalmente improcedente, notifique-se a executada para pagamento da dívida e acrescido no prazo de 15 dias a contar da notificação ou, em alternativa, solicitar o pagamento em prestações ou a dação em pagamento, se for o caso, nos termos do n.º 8 do artigo 189.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob pena de execução da garantia prestada no processo”.

3.1.19.

Das decisões a que aludem os dois n.ºs anteriores foi a Reclamante notificada em 2006.01.30.

3.1.20.

Em 2006.02.01, deu entrada no Serviço de Finanças a reclamação das decisões a que aludem os n.ºs anteriores».

3.1. Tal como se diz na sentença recorrida, o fundamento da reclamação apresentada pela ora recorrente era «um só: a prescrição da obrigação tributária exequenda».

E, porque em causa está a cobrança de dívidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativas aos anos de 1992 a 1994, ambos inclusive, e a sentença só houve por prescritas as concernentes a 1992 e 1993, a questão que se mantém em debate continua a ser a da prescrição mas, agora, atinente, apenas, às dívidas de 1994.

A sentença considerou aplicável ao caso o regime do Código de Processo Tributário (CPT), no que não suscita oposição da recorrente nem desacordo nosso. Na verdade, o CPT, porque iniciou vigência em 1 de Julho de 1991, contém o regime imperante no momento em que ocorreram os factos tributários aqui relevantes, não importando, por isso, recuar até regimes antepassados. Por outro lado, o regime que lhe sucedeu, da Lei Geral Tributária, entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1999, também nos não interessa, porquanto, aplicando-se ao novo prazo, encurtado para 8 anos, o artigo 297º do Código Civil, por estatuição expressa no artigo 5º n.º 1 do decreto-lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, no caso, como melhor se verá adiante, faltando menos tempo, em 1 de Janeiro de 1999, para se completar o prazo antigo, de 10 anos, do que o novo, de 8, contado desde esta última data, há que aplicar CPT, por força daquele artigo 297º n.º 1 do Código Civil.

Passamos, então, a analisar a questão à luz do artigo 34º do CPT, que reza assim:

«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».

3.2. As conclusões 1) a 6) que a recorrente retira da sua alegação são procedentes.

Com efeito, não pode secundar-se a sentença quanto ao modo como contou os prazos de prescrição.

Quer no que respeita ao IVA, quer no que toca ao IRC, a sentença só atendeu ao tempo decorrido até à data da reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Soure indeferindo o requerimento em que a recorrente pedia a declaração de prescrição das dívidas sob cobrança. Tal reclamação é de 1 de Fevereiro de 2006 (matéria de facto, 3.1.20.), o que quer dizer que, após esta data, mais nenhum tempo foi contado para efeitos de prescrição.

São dois os motivos por que este entendimento não merece a nossa aceitação.

O primeiro é que não parece que a reclamação a que se refere, hoje, o artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e que o CPT tratava, no artigo 355º, como recurso judicial das decisões da administração fiscal, seja a mesma reclamação a que o artigo 34º n.º 3 do CPT atribuía efeito interruptivo da prescrição, tal como faz o hodierno artigo 49º n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Não seria razoável que o mesmo diploma, o CPT, tratasse a reacção contenciosa contra os despachos do órgão da Administração como «recurso», no artigo 355º, quando no artigo 34º se lhe referira como «reclamação». E a verdade é que o artigo 34º não fala de nenhum

recurso, a não ser do hierárquico. O que leva a crer que a reclamação a que este artigo 34º atribui efeito interruptivo do prazo de prescrição é outra que não a que cabe dos actos do órgão da Administração que dirige a execução fiscal.

Ao que acresce que, se a instauração da execução interrompe a prescrição, de acordo com o dito artigo 34º, não faria sentido que a reclamação dos actos do órgão da Administração nela praticados interrompesse o que já interrompido estava.

Por outro lado, como defende a recorrente na conclusão 4), no ponto acompanhando a jurisprudência deste Tribunal, não há interrupções sucessivas do prazo de prescrição. Quando ele volta a correr depois de interrompido flui ininterruptamente, sem que valha a ocorrência de novos factos que, em princípio, produzem efeito interruptivo — neste sentido, o acórdão de 21 de Janeiro de 1998 no recurso nº 19042, citado, aliás, pela recorrente.

3.3. Começamos por apreciar se está prescrita a dívida de IRC.

Por força do transcrito nº3 do artigo 34º do CPT, o prazo de prescrição da dívida do imposto relativo ao exercício do ano de 1994 (resolvida está, como se viu, a questão respeitante aos de 1992 e 1993) começou a correr em 1 de Janeiro de 1995.

Em 11 de Agosto de 1997 a recorrente impugnou a respectiva liquidação que, movimentada em 30 de Janeiro de 1998, apenas o voltou a ser em 29 de Março de 1999 — ou seja, esteve parada durante mais de um ano (matéria de facto dada por provada na sentença, pontos 3.1.9., 3.1.15. e 3.1.16.).

Só em 24 de Novembro de 1997 foi instaurada execução fiscal para cobrança da dívida (ponto 3.1.11. da mesma matéria de facto).

Entre 1 de Janeiro de 1995 e 11 de Agosto de 1997, data em que ocorreu o primeiro facto — instauração da impugnação judicial — a que o falado artigo 34º nº 3 atribui efeito interruptivo da prescrição, decorreram 2 anos (1995 e 1996), 7 meses (Janeiro a Julho, inclusive, de 1997) e 10 dias (de Agosto de 1997).

Esse efeito interruptivo cessa «se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano» — nº 3 do artigo 34º. Ao facto de a impugnação judicial não ter sido tramitada pelos serviços da Administração Tributária (foi nesses serviços, e não no tribunal, que esteve sem movimento no assinalado período) é alheia a recorrente, pelo que, no caso, o efeito interruptivo cessou passados que foram 1 ano e 1 dia contados de 30 de Janeiro de 1998, isto é, em 31 de Janeiro de 1999.

Há, então, que somar «o tempo que decorrer após este período» de 1 ano de paragem da impugnação judicial «ao que tiver decorrido até à data da autuação». Ou seja, aos 2 anos, 7 meses e 10 dias que já havíamos apurado como prazo prescricional transcorrido até à data da dedução da impugnação judicial soma-se todo o tempo que correu desde 31 de Janeiro de 1999 até à data da sentença, 31 de Março de 2006 (estamos, por ora, a apreciá-la, por isso que atendemos ao momento em que foi proferida). Ora, entre 31 de Janeiro de 1999 e 31 de Março de 2006 passaram 6 anos (2000 a 2005) e 14 meses (Fevereiro a Dezembro, ambos inclusive, de 1999, e Janeiro a Março, ambos, também, inclusive, de 2006), os quais, juntos àqueles 2 anos, 7 meses e 10 dias, atingem 9 anos, 9 meses e 10 dias.

Porém, se nos desligarmos da sentença e atendermos ao momento presente, decorreram mais 4 meses e 9 dias, ou seja, um total de 10

anos, 1 mês e 19 dias. O que vale por dizer que aquando da prolação da sentença sob exame ainda não tinha decorrido inteiramente o tempo necessário à prescrição; mas que, agora, no dia em que apreciamos o recurso jurisdicional dela interposto, esgotaram-se os 10 anos do prazo prescricional.

3.4. Veremos, desta feita, o IVA.

Por força do transcrito nº 3 do artigo 34º do CPT, o prazo de prescrição do imposto relativo ao ano de 1994 (também quanto a este imposto não está já em causa o de 1992 e 1993) começou a correr em 1 de Janeiro de 1995.

[Ao isto dizer não esquecemos que a recorrente situa o termo inicial do prazo em data anterior que, todavia, não concretiza, como se vê nas conclusões 7 a 9 das suas alegações. Aí iremos, mais adiante, se tanto se revelar necessário].

Em 20 de Fevereiro de 1997 foi apresentada nos serviços da Administração Tributária impugnação judicial do acto de liquidação.

O processo de impugnação foi movimentado em 26 de Janeiro de 1998, após o que ficou parado, só se registando novo movimento em 24 de Março de 1999.

Como assim, a impugnação judicial esteve parada mais de 1 ano, entre aquelas duas datas.

A cobrança coerciva teve início em 28 de Fevereiro de 1997, com instauração da execução fiscal.

Tudo isto são factos dados por provados na sentença recorrida — vd. os pontos 3.1.1., 3.1.2., 3.1.3., 3.1.7. e 3.1.8. do capítulo em que se consignou a factualidade apurada.

Assim, à semelhança do que vimos que sucedeu com o IVA, desde o primeiro dia do ano de 1995 até 20 de Fevereiro de 1997, data da entrega da petição impugnatória, que é o acontecimento primeiro a que a lei dá relevo interruptivo do prazo prescricional, passaram 2 anos (1995 e 1996), 1 mês (Janeiro de 1997) e 19 dias (de Fevereiro de 1997).

O efeito interruptivo para «se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano». Como a impugnante não é responsável pela inércia da Administração Tributária (a paragem da impugnação judicial teve lugar antes da sua remessa a juízo), aquele efeito cessou após 1 ano e 1 dia contados de 26 de Janeiro de 1998, ou seja, em 27 de Janeiro de 1999.

Somado «o tempo que decorrer após este período» de 1 ano de paragem da impugnação judicial até à data da sentença «ao que tiver decorrido até à data da autuação», isto é, acrescentados 7 anos, 2 meses e 4 dias aos 2 anos, 1 mês e 19 dias atrás contados, apuram-se 9 anos, 3 meses e 23 dias. Desde a prolação da sentença até ao momento em que se lava o presente acórdão temos mais 4 meses e 9 dias — um total de 9 anos, 8 meses e 1 dia.

Em súmula, a obrigação atinente ao IVA ainda hoje não está prescrita como, por maioria de razão e minoria de tempo, não estava no momento em que foi proferida a sentença recorrida.

3.5. No antecedente ponto 3.3. afirmámos que o prazo de prescrição do IVA relativo ao ano de 1994 começou a correr em 1 de Janeiro de 1995, e nessa conformidade o calculámos.

Mas logo assinalámos a divergência quanto a este ponto manifestada pela recorrente que, nas conclusões 7 a 9 das suas alegações, situa o termo inicial do prazo em data anterior imprecisa — a do facto tributário.

Porque, do modo como computámos o prazo, concluímos que a dívida não está prescrita, importa dizer os motivos por que não consideramos procedentes as razões expressas nas apontadas conclusões.

Apoia-se a recorrente em jurisprudência deste Tribunal, da qual transcreve o sumário de um aresto votado em 7 de Maio de 2003 pela Secção de Contencioso Tributário, em Pleno. Trata-se, concretizámos, do acórdão proferido no processo n.º 65/02, sendo certo que, na mesma sessão e no mesmo sentido foi também votado o processo n.º 26806B, e que, posteriormente, a Secção várias vezes secundou essa doutrina.

De acordo com a dita jurisprudência, tirada a partir da análise das normas dos artigos 33.º do CPT e 45.º da Lei Geral Tributária, o IVA é qualificável como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pelo que prazo de caducidade do direito à sua liquidação se inicia com a ocorrência do facto tributário, e não com o termo desse ano.

Mas a caducidade do direito e a prescrição são figuras que, embora próximas, se não confundem.

O decurso do prazo de caducidade impede a Administração de exercer o direito à liquidação do imposto, enquanto que o esgotamento do prazo de prescrição faz com que se extinga o direito à cobrança.

Os prazos de caducidade e de prescrição não têm, necessariamente, de ser de igual dimensão e, na realidade, não são. Como também não têm de contar-se e, na realidade, não se contam, a partir do mesmo evento.

De resto, o facto de a jurisprudência qualificar o IVA como imposto de obrigação única, para determinar o prazo em que pode ser exercido o direito à respectiva liquidação, nem sequer significa que a qualificação lhe convenha para todos os efeitos, como se aponta no citado acórdão proferido no processo n.º 26806B.

Mas a razão fundamental por que não se secunda o entendimento da recorrente reside nas normas legais que, no CPT, se ocupam da caducidade e da prescrição.

Da caducidade trata o artigo 33.º, para dizer que o prazo, que é de 5 anos, se conta, conforme a natureza do imposto, ou a partir da data do facto tributário, ou a partir do termo do ano em que ele ocorrer.

Idêntica disciplina não a consagra a lei para o prazo de prescrição, de que se ocupa o já transcrito artigo 34.º, que o fixa em 10 anos e o manda contar desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Assim, se, para efeitos de caducidade, o CPT atribui relevância à classificação dos impostos em periódicos e de obrigação única, para efeitos de prescrição não faz tal distinção, consagrando um regime que se desliga da classificação do imposto como de obrigação única ou periódico.

Daf a improcedência das conclusões 7) a 9) formuladas pela recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar, em parte, a sentença impugnada, julgando parcialmente procedente a reclamação da recorrente, revogando, também em parte, o acto reclamado, e declarando prescrita a dívida exequenda respeitante ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativo ao exercício do ano de 1994, e juros seus acessórios.

Custas a cargo da recorrente, na proporção em que decaí, com 1/6 de procuradoria.

Lisboa, 9 de Agosto de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Freitas Carvalho* — *Edmundo Moscoso*.

## Acórdão de 16 de Agosto de 2006.

### Assunto:

*Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Subida da reclamação (artigo 278.º do CPPT). Recurso jurisdicional. Efeito suspensivo. Suspensão da execução fiscal (artigo 169.º do CPPT).*

### Sumário:

*I — Mau grado o carácter taxativo do disposto no artigo 278.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito — princípio da tutela judicial efectiva (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa) — a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade (como pode ser, nomeadamente, a não suspensão da execução com a conseqüente venda dos bens ou a fixação do valor base para venda).*

*II — Em tal circunstância, o recurso jurisdicional da sentença deve subir nos próprios autos — artigos 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1, do CPPT —, imediatamente — artigo 734.º, n.º 2, do Código de Processo Civil — e com efeito suspensivo — artigos 740.º, n.º 1, do CPC e 286.º, n.º 2, in fine, do CPPT.*

Processo n.º 689/06-30.

Recorrente: PERT — Engenharia & Construções, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

PERT – Engenharia e Construção, S.A., vem reclamar do despacho de fls. 222 e ss. que determinou “que o presente processo não tem carácter urgente e que o mesmo deve ser tramitado como recurso jurisdicional normal”.

Fundamentou-se a decisão em que a reclamante não invocou prejuízo irreparável, pressuposto que, aliás, se não verifica, como é mister face ao disposto no artigo 278.º, n.ºs 3 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo que, como resulta do respectivo processo administrativo, “não foi, todavia, efectuada, ainda, a venda nem, por isso, o despacho de adjudicação nem emitido o competente título de transmissão do bem”.

A reclamante alega, em síntese, a verificação do predito “prejuízo irreparável”, dado que, não se considerando o processo urgente, a reclamação perde toda a utilidade pois, considerando a reclamante o crédito como litigioso e entendendo negada a obrigação de o pagar, o respectivo efeito útil fica extinto com o prosseguimento da execução; sendo que,

mesmo que a reclamação improceda, sempre o recurso deverá ter efeito suspensivo, “suspendendo-se a execução até ao trânsito em julgado do recurso”, sob pena de se inutilizar o seu efeito útil, que é o de evitar a execução do crédito sem que a recorrente tenha oportunidade, em sede de acção declarativa, de alegar os fundamentos que legitimam o respectivo não pagamento”.

Sem vistos, vem o processo à conferência.

Como se escreveu no aresto deste Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Março de 2005, recurso n.º 10/05-30, do ora relator, é “certo que o dito artigo 278.º apenas a autoriza [a subida imediata da reclamação] quando esteja em causa «prejuízo irreparável» derivado das vicissitudes da penhora e da prestação da garantia, nele elencadas.

Todavia, tal interpretação literal seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva constitucionalmente previsto – artigo 268.º, n.º 4 da CRP.

Por modos que há que procurar uma interpretação do preceito conforme à Constituição.

«O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível.

Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é essa a única forma de assegurar tal tutela.

Assim, a restrição aos casos previstos deste n.º 3 do artigo 277.º da possibilidade de subida imediata das reclamações que se retira do seu texto, será materialmente inconstitucional, devendo admitir-se a subida imediata sempre que, sem ela, o interessado sofra prejuízo irreparável”.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª ed., p. 1049, nota 5.

Como assinala o mesmo autor, estando em causa a cobrança de dívidas, não haverá, em princípio, grave lesão do interesse público dada a possibilidade de a Administração Fiscal promover arresto de bens, com «o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (artigos 622.º e 819.º do Código de Processo Civil)».

«Parece mesmo dever ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade».

Pois «nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição desse regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que seria incompatível com a Lei Geral Tributária e o referido sentido da lei de autorização legislativa» (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), devendo, então, aceitar-se, em tais casos, a subida imediata”.

Dando-se aí, como exemplos, segundo o mesmo autor, a “decisão que recuse suspender o processo de execução” e “a fixação do valor base para a venda”.

Ora, nos autos, a reclamante sustenta a ilegalidade do despacho do Chefe do Serviço de Finanças porquanto, alegando o devedor a existência de uma excepção peremptória consubstanciada na excepção de não

cumprimento do contrato que determina a inexigibilidade do crédito, e negada consequentemente a obrigação de o pagar, deve o mesmo ser considerado litigioso com as legais consequências, nomeadamente as previstas no artigo 244.º do CPPT.

Aquela entidade não reconheceu o crédito como litigioso, na base de que “nenhum dos argumentos invocados pela exponente se mostra devidamente comprovado, de modo a poder deitar-se mão ao preceituado no artigo 428.º do Código Civil”.

Nos termos daquele artigo 224.º, epígrafado “Formalidades da penhora de créditos”, “a penhora é feita por meio de auto, nomeando-se depositário o devedor ou o seu legítimo representante, e com observância das seguintes regras: alínea e) – se [o devedor] negar a obrigação, no todo ou em parte, será o crédito considerado litigioso, na parte não reconhecida, e, como tal, será posto à venda por três quartas partes do seu valor”, sendo que – n.º 2 – “no caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a Fazenda Pública promover a acção declaratória, suspendendo-se entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis”.

Estando, pois, em causa a qualificação do crédito como litigioso e consequentemente o valor base para a venda, a qualificação do processo como não urgente – mau grado a subida imediata – faz perder qualquer utilidade à reclamação.

A subida imediata da reclamação, sendo correcta, como é, consequencia sempre a urgência do processo – dito artigo 278.º, n.º 5.

Pois só ela propicia o efeito suspensivo do recurso.

Como é sabido, o recurso tem efeito devolutivo quando a sua interposição não obsta à execução imediata da decisão recorrida, dele resultando apenas a atribuição, ao tribunal superior, da possibilidade de alterar ou anular a decisão anterior.

E efeito suspensivo, que assim se lhe contrapõe, quando o recurso, além daquele efeito, tem, ainda, o de impedir que se dê imediata execução à decisão recorrida.

Por modos que não tem qualquer sentido ordenar a subida imediata e nos próprios autos mas com efeito devolutivo.

Nos autos, o recurso deve subir na execução já que a reclamação nela própria é processada - artigos 97.º, n.º 1, alínea n) e 278.º, n.º 1, do CPPT.

Por tal, sobe imediatamente - artigo 734.º, n.º 2, do CPC.

E com efeito suspensivo - artigos 740.º, n.º 1, do CPC e 286.º, n.º 2, *in fine*, do CPPT.

Nos autos, todavia, o recurso já está a ser processado com efeito suspensivo pois que, como se disse, teve subida imediata e nos próprios autos (que não em separado - artigo 737.º do CPC), estando, pois, já concretizado o efeito suspensivo pretendido pela recorrente.

Aliás, nos processos urgentes, como é o caso - artigo 278.º, n.º 5, do CPPT - a tramitação urgente da reclamação consequencia igual urgência na do recurso jurisdicional (cfr. cit. pág. 1051, nota 8 *in fine*) – pelo que o efeito deste só pode ser o suspensivo, sob pena de se frustrar completamente o fim pretendido pela lei: manutenção da penhora com a consequente venda ou da garantia indevida ou superior à devida e prejuízos irreparáveis derivado do prosseguimento da execução, no caso do pedido de suspensão desta ou do dito valor base.

O recurso tem, pois, efeito suspensivo.

É, assim, de concluir pela natureza urgente do presente processo.  
Termos em que se defere a reclamação.  
Sem custas.  
Transitado, abra conclusão.

Lisboa, 16 de Agosto de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *São Pedro* — *Fernanda Xavier*.

## Acórdão de 16 de Agosto 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 691/06-30.

Recorrente: ARGILACENTRO — Argilas do Centro, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Argilacentro – Argilas do Centro, S.A., vem reclamar, para a conferência, do despacho de fls. 202, que declarou o Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso que interpusera da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

A reclamante, repetindo, em larga medida, o que já antes explanara nos autos a fls. 198 e ss. – e foi considerado no despacho ora reclamado – insiste na competência deste tribunal, uma vez que o fundamento essencial do mesmo recurso é o de que “não estão verificados os pressupostos de que depende a sua condenação, como litigante de má fé”, como “resulta das conclusões 16 a 22”, sendo que esta última é, até, a que “impressivamente concentra o pedido” e “não alude, em qualquer medida ou circunstância, à renovação da matéria de facto”, apenas se aludindo “à qualificação dos factos apurados pela instância, tendo em vista a litigância de má fé”, não se fazendo nenhuma alusão – nomeadamente nas conclusões 5 a 7 – à reapreciação dos factos respectivos nem pedindo “a reforma da matéria de facto”, “por exemplo, querendo que se reapreciem depoimentos ou outros meios de prova (v.g., documentos)”.

Em suma – prossegue a ora reclamante –, não impugna o valor dos bens, conformando-se, no ponto específico, com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal, pretendendo apenas demonstrar que agiu com boa fé processual, devendo assim, quando muito, “ter-se dado cumprimento ao n.º 4 do artigo 690.º do Código de Processo Civil”, “ou, em alternativa, admitir-se o recurso, com todos os efeitos e consequências legais”.

Pelo que – conclui – deve, revogar-se a decisão reclamada.

Sem vistos, vem o processo à Conferência.

Como acima já se deixou indiciado, a reclamante vem ora repetir, no essencial, e ainda que mais desenvolvidamente, o já explanado a fls. 198 e ss. e que já foi considerado no referido despacho ora reclamado e que, adiante-se desde já, não merece qualquer censura.

Na verdade, como ali se expressa, a decisão recorrida teve como não provado que “os veículos penhorados tenham valor superior ao que lhes foi atribuído nos respectivos autos de penhora”.

Facto que a reclamante, sem dúvida, controverte, ao sustentar – cfr. conclusões 5 a 7 – que os bens penhorados “possuem um valor comercial amplamente superior ao que lhes foi reconhecido pelo órgão da execução fiscal”, “o que, só por si configura um prejuízo sério (...)”.

O que, “assim sendo” e “perante a eventual discrepância dos valores em questão” alegadamente explica a apresentação da reclamação.

Pretende, assim, efectivamente, ver provado um facto que a sentença teve por não provado.

Como no mesmo despacho correctamente se explana, “a recorrente não aceitou, conseqüentemente, o facto afirmado na sentença, de que os dítos veículos não tinham um valor superior ao que lhes foi atribuído no auto de penhora; pelo contrário, funda aí, como se disse, a justificação da apresentação da reclamação” pelo que “não se atem, meramente, para tal justificação, ao confronto dos valores constantes das penhoras, por um lado, e das dívidas exequendas, por outro, antes afirmando, *apertis verbis*, um facto dado como não provado na sentença: que os veículos possuem um valor comercial superior ao atribuído nos respectivos autos de penhora”.

E a respectiva relevância ou não para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para determinar o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua 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.

Mas, assim sendo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que este Supremo Tribunal Administrativo é incompetente para dele conhecer, radicando-se a respectiva competência no Tribunal Central Administrativo – Sul.

Com efeito, 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”.

Refira-se, finalmente, que a eventual decisão de aplicação, nos autos, do disposto no artigo 690.º, n.º 4, do Código de Processo Civil cumpre ao tribunal competente.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Custa pela reclamante, com taxa de justiça de dez unidades de conta.

Lisboa, 16 de Agosto de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *São Pedro* — *Fernanda Xavier*.

## Acórdão de 13 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Apreensão de bens. Impugnação da apreensão. Artigo 143.º do CPPT. Contagem do prazo. Artigo 20.º do CPPT.*

### Sumário:

*I — Em caso de apreensão de bens em processo de contra-ordenação fiscal, a impugnação dessa apreensão tem tradução legal no artigo 143.º do CPPT.*

*II — Assim, tal impugnação deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto — n.º 1 do citado artigo.*

*III — A contagem desse prazo é feita nos termos do artigo 279.º do CPC — v. artigo 20.º do CPPT.*

Processo n.º 736/06-30.

Recorrente: Diamantino Luís Novais.

Recorridos: Direcção-Geral das Alfândegas.

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

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

1. DIAMANTINO LUÍS NOVAIS, identificado nos autos, veio reclamar, junto do TAF de Braga, da decisão de apreensão de um veículo automóvel, levada a efeito pela Guarda Nacional Republicana, no âmbito de um processo de contra-ordenação fiscal.

O Mm. Juiz daquele TAF julgou a pretensão extemporânea, rejeitando a reclamação.

Inconformado, o reclamante interpôs recurso para o TCA. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Foi lavrado auto de contra-ordenação de apreensão de veículo automóvel em 2/08/2005, tendo o recorrente sido notificado nesse mesmo dia.

2. Dispõe o auto de notícia que a apreensão do veículo foi feita nos termos do art. 73º do RGIT, na sequência da prática da contra-ordenação de descaminho prevista na al. d) e f) do art. 108º do RGIT.

3. Como tal o acto material que está na base de tal apreensão consubstancia a prática do previsto no art. 108º, n. 4 als. d) e f) que preenche o tipo legal de contra-ordenação de descaminho e não uma apreensão do bem com vista à satisfação de um crédito tributário cuja cobrança se julga duvidosa.

4. Pelo que, não restam quaisquer dúvidas quanto ao facto de nos situarmos no âmbito de um processo de contra-ordenação e não de um processo de acção cautelar com vista a assegurar um crédito por parte da Administração Tributária.

5. Assim, o regime de contagem do prazo para a impugnação da decisão administrativa, não se conta nos termos do CPPT.

6. Pelo que, in casu, ter-se-á que seguir os termos do RGIT, que prevê a impugnação como meio de defesa dos particulares no âmbito da fase administrativa do procedimento contra-ordenacional, estabelecendo para o efeito no n. 2, do art. 79º o prazo de 20 dias.

7. Para a contagem do prazo, atenta a aplicação subsidiária ao RGIT, da Lei Quadro das Contra-Ordenações, aprovada pelo Decreto Lei 433/82, de 7/10, dispõe o art. 60º, n. 1, que o prazo para a impugnação das decisões administrativas se suspende aos sábados, domingos e feriados.

8. Pelo que a dedução da impugnação daquela decisão da apreensão, notificada em 2/08/2005, terminaria apenas no dia 30/08/2005.

9. Conclui-se, portanto, que a douda decisão recorrida fez errónea interpretação e aplicação entre outros, das alíneas d) e f) do n. 4, do art. 108º, artºs. 73 e 79, todos do RGIT, e art. 60º, n. 1 do Decreto Lei 433/82, de 7/10.

Não houve contra-alegações.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA,

Aqui, o EPGA remete para o parecer do MP em 2 instância. Este defende o improvimento do recurso.

Com dispensa de vistos, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria fixada na instância:

1. Em 02/08/2005, foi levantado um Auto de Apreensão de Veículo Automóvel pertencente ao Impugnante, apreensão essa que lhe foi notificada nesse mesmo dia e perante a qual ficou constituído fiel depositário do referido veículo de marca “Renault”, modelo «safrane» e matrícula «319 BPN 91»;

2. Em 23/08/2005, foi expedida, via postal registada, uma Petição Inicial de Impugnação de Apreensão do veículo supra referido;

3. Em 24/08/2005, a Petição Inicial foi recusada com fundamento na alínea e) do artigo 474º do Código de Processo Civil, sendo na mesma data expedida notificação ao mandatário do Impugnante dessa recusa;

4. Em 26/08/2005, foi expedida, via postal registada, a Petição Inicial de Impugnação de Apreensão que originou os presentes autos.

3. Está em causa saber qual o diploma aplicável e qual a forma de contagem do prazo.

Se for aplicável o RGIT, a contagem do prazo para impugnação não abrange os sábados, domingos e feriados, pelo que a impugnação será tempestiva - vide artºs. 3º, b), 73º, 79º, 2, d), 108º, n. 4, al. d) e f) do

RGIT e art. 60º, 1 do RGCO. Sendo que o prazo para impugnar é de 20 dias.

Não assim se for aplicável o CPPT - vide artºs. 143º, 1 e 20º do CPPT e art. 279º do CPC. Neste caso, o prazo é seguido e a impugnação deve ser apresentada no prazo de 15 dias.

É pacífico que estamos perante um processo urgente.

Mas será aplicável o RGIT ou o CPPT?

O recorrente defende que é aplicável o RGIT e não o CPPT, por isso que o citado art. 143º do CPPT (que trata da impugnação da apreensão) se reporta apenas à “apreensão do bem com vista à satisfação de um crédito tributário cuja cobrança se julga duvidosa”, que não, como acontece no caso, às apreensões que tenham por base o “tipo legal de contra-ordenação de descaminho”.

Mas não é assim.

Na verdade, e desde logo, podemos anotar que o art. 143º do CPPT não faz tal distinção.

Por sua vez, o art. 135º do CPPT, se bem que no n. 1 faça referência a providências cautelares admitidas em processo judicial tributário (e neste não esteja contemplado o processo de contra-ordenação — vide art. 97º do CPPT), não deixa de referir no n. 2 que “a impugnação dos actos de apreensão de bens, quando a eles houver lugar segundo as leis tributárias... é regulada pelo disposto no presente capítulo”.

Acresce dizer que mesmo o citado art. 97º do CPPT, abarca no n. 1, al. i), “as providências cautelares de natureza judicial”. E a impugnação da apreensão está inserida nos “processos de acção cautelar”.

Creemos assim ser de concluir que, no caso de apreensão de bens em processo de contra-ordenação fiscal, é aplicável o disposto no art. 143º do CPPT.

Que é uma disposição onde a impugnação da apreensão de bens recebe formulação legal.

É esta também uma posição que colhe apoio jurisprudencial (¹).

Quer isto significar que a petição apresentada pelo recorrente é assim intempestiva.

A decisão recorrida não merece pois censura.

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

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

Lisboa, 13 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *António Calhau*.

(¹) Vide Jorge de Sousa, CPPT, anotado, 4.ª Edição, p. 614 e simas Santos e Jorge Sousa, RGIT, anotado, 2.ª Edição, p. 455.

## Acórdão de 13 de Setembro 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. Indícios da prática de tal crime.*

### Sumário:

- I — *A derrogação do sigilo bancário, nos termos da alínea e) 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.*
- II — *Não existem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária se apenas vem comprovada a existência de dois empréstimos sobre o mesmo imóvel e que o interessado não colaborou com a administração tributária.*
- III — *Em tal caso, não é de conceder a derrogação do sigilo bancário.*

Processo n.º 866/06.

Recorrente: Director-geral dos Impostos.

Recorridos: Tiago Jorge Clamote de Figueiredo Lopes.

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

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

**1. TIAGO JORGE CLAMOTE DE FIGUEIREDO LOPES**, identificado nos autos, interpôs recurso para o TAF de Viseu da decisão do Director Geral dos Impostos, que determinou o acesso à sua informação bancária.

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

Inconformado, o DIRECTOR GERAL DOS IMPOSTOS recorreu para este Supremo Tribunal, apresentando alegações, findas as quais apresentou o seguinte quadro conclusivo:

1. Ao contrário do que diz a sentença, a fundamentação do acto recorrido contém a exposição e prova dos factos e a subsunção indiciária destes numa norma que tipifica um crime fiscal.

2. A subsunção dos factos na norma em causa (o artigo 103º da LGT) vem feita, naturalmente, a título indiciário. Tudo o que a lei requer é que haja indícios da prática de crime doloso (artigo 63.O-B, n. 2, alínea c) da LGT).

3. Ora, o indício consiste num processo indutivo que partindo de factos provados enuncia a título hipotético um outro facto. Trata-se de silogismo cuja validade pressupõe, em primeiro lugar, a certeza sobre os factos indiciantes e, depois, a validade dos critérios de experiência e de senso comum à luz dos quais são preliminarmente avaliados os factos e enunciada a hipótese. Esta deve conjugar as premissas maior e menor de forma a que logicamente se possa dizer que existe uma possibilidade razoável de ser verdadeiro o facto indiciado.

4. Ora, está provado que o recorrente adquiriu um prédio urbano pelo valor declarado (na escritura e na liquidação da Sisa) de €134.675,00 e celebrou dois mútuos (um no valor de €134.675,00 e o outro no valor de €44.890,00) com o mesmo credor, com as mesmas garantias e na mesma data.



5. Está também provado que no decurso do procedimento inspectivo o recorrente não prestou nenhum dos esclarecimentos que lhe foram repetidamente solicitados.

6. As coincidências são muitas e assinaláveis. Qualquer observador normal ou mesmo pouco diligente não desconhece que circunstâncias deste tipo escondem, com demasiada frequência, situações de evasão ao pagamento do imposto quer pelo lado de quem compra quer pelo lado de quem vende.

7. Não abusa dos factos quem disser que são fortemente indiciadores da falta de veracidade do declarado.

8. Qualquer observador comum que, em abstracto, avalie factos como aqueles que estão presentes e provados nos autos, não desafia nenhuma regra de raciocínio lógico se disser que eles sugerem fortemente a hipótese de existir omissão declarativa que, a verificar-se, teria aproveitado a ambas as partes do negócio.

9. E verdade que estamos perante uma mera hipótese. Porém, o elevado grau de probabilidade que ela apresenta vista à luz da experiência e do senso comum, elevam-na à categoria de indício válido.

10. Em vista destes indícios a Administração Fiscal considerou gravemente indiciados a falta de veracidade do valor declarado da transacção para efeitos de liquidação do Imposto Municipal de Sisa e o comportamento omissivo na tentativa de ocultar os factos ocorridos e que a comprovarem-se significam a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima, e subsumiu os factos indiciados no crime fiscal previsto e punido pelo artigo 103º do RGIT.

11. Vistos os factos provados e a fundamentação exibida pelo acto recorrido não se negará que são expressamente referidos graves indícios de omissão declarativa, de ocultação de factos e mesmo de simulação de negócio jurídico com intuito de obter vantagem patrimonial ilícita à custa da diminuição do pagamento do imposto e que tal possibilidade, embora estabelecida indiciariamente, apresenta forte probabilidade de corresponder à realidade, caso em que a conduta encaixa no recorte típico do crime fiscal previsto no artigo 103º do RGTT.

12. Portanto, ao contrário do que se lê na sentença ora recorrida, não é verdade que o acto recorrido não apresenta um juízo sobre a gravidade da conduta ou que não faz alusão aos elementos típicos de um crime fiscal.

13. E verdade, concede-se, que não faz qualquer referência ao valor do imposto em falta, nem a poderia fazer pois o procedimento de derrogação do dever de sigilo bancário têm como propósito apurar se ocorreram ou não os factos ilícitos indiciados e permitir a quantificação do imposto em falta, caso o haja.

14. Ora, transformar o objecto do procedimento em pressuposto ou condição desse mesmo procedimento conduz-nos para a vizinhança do absurdo. Se a administração fiscal conhecesse os factos (e não meros indícios) e o imposto em falta não necessitaria de lançar mão do procedimento derogatório do dever de sigilo bancário.

15. Só no fim dele é que se poderão confirmar ou não os indícios que justificaram a sua instauração. Não faz nenhum sentido erigir em pressuposto do procedimento aquilo que constitui a sua finalidade.

16. Além disso, o n. 2 do artigo 103º do RGTT diz que “os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000,00”. Portanto, do que se trata

é de uma condição de punibilidade que não entra no recorte típico do crime em causa.

17. Finalmente, a conclusão da sentença onde declara que não basta a existência de meros indícios de falta de verdade do declarado, sendo exigíveis indícios da prática de crime doloso em matéria tributária, parece desajustada do caso dos autos uma vez que a fundamentação da decisão derogatória do dever de sigilo bancário se fundamenta precisamente na presença de indícios graves da prática do crime previsto no artigo 103º do RGTT.

18. Se o acto recorrido vem fundamentado nestes termos, cabe decidir se os factos provados permitem ou não indiciar a prática do crime identificado, mas não colocar a questão como se o acto viesse fundamentado com a mera existência de indícios da falta de verdade do declarado.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu duto parecer, no sentido de que o recurso merece provimento

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”.

Sabemos que este preceito legal se reporta apenas a crimes dolosos em matéria tributária, mas não às situações em que existam factos concretamente identificados, gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, mas que não constituam crime.

Ou seja, tal normativo aplica-se apenas a situações que integram crime doloso em matéria tributária.

Vide, a propósito, o acórdão deste Supremo Tribunal de 13/10/2004 (rec. n. 950/04) (1), onde a questão foi abundantemente escalpelizada.

Mas será que existem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária?

O recorrente entende que sim.

E retira esta sua ilação do facto das respectivas escrituras públicas indicarem a concessão de dois empréstimos, sendo que o reclamante, ora recorrido, não prestou a colaboração solicitada pela AT.

O que pediu a AT?

Vejamos.

Foram pedidos os seguintes elementos:

- Extractos das contas de depósitos à ordem, bem como de outras contas onde tenham sido creditados os produtos dos empréstimos concedidos ao abrigo das escrituras notariais de 7/6/2002, nos montantes de €134.675,00 e €44.890,00, movimentada a utilização desses fun-

dos, bem como cópia de cheques ou transferências bancárias para o vendedor.

- Contrato promessa de compra e venda.
- Cópia das escrituras notariais.
- Outros elementos e meios de prova julgados relevantes para comprovar a transacção efectuada.

Em resposta, o reclamante, ora recorrido, juntou apenas a escritura pública de compra e venda.

Assim, e porque o recorrido não deu cumprimento total ao pretendido, a AF pretende a derrogação do sigilo bancário.

Que dizer?

Anotemos primeiro, como aspecto relevante, que da escritura pública de compra e venda e mútuo, com hipoteca e fiança, celebrada em 7/6/2002, consta o valor da venda: €134.675,00.

E que, na mesma data, e no mesmo cartório notarial, foi outorgada, urna outra escritura pública de mútuo com hipoteca e fiança, com o valor de €44.890,00, com o mesmo devedor, a mesma credora e o mesmo objecto.

Vejam agora a fundamentação da AT para a derrogação do sigilo bancário:

- A não autorização de acesso da AT a extractos bancários e/ou a cópias de documentos neles referidos.
- A não entrega voluntária de cópia de documentos solicitados por notificação, nos termos da lei, que permitissem a este serviço validar o valor da aquisição do imóvel constante da respectiva escritura de aquisição.
- A não declaração voluntária, em auto de declaração ou outra forma escrita, do valor real da transmissão, que na nossa análise fosse consistente com o valor dos empréstimos contraídos.

E daí a conclusão final, propiciadora da pretensão de derrogação do sigilo bancário:

“Como tal consideram-se reunidos os pressupostos da última parte da alínea e) do n. 2, do art. 63º-B, da Lei Geral Tributária (redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro), para que a Administração Tributária possa aceder a documentos bancários, única forma de comprovar a situação de fraude, bem como proceder ao apuramento da realidade da situação tributária do sujeito passivo objecta da auditoria”.

O Mm. Juiz, para julgar procedente o pedido, defende que “no que diz respeito à questão formal da motivação do acto administrativo em crise teremos de concluir pela insuficiência do texto que o Director Geral dos Impostos tomou para si no despacho recorrido”.

E na explicitação desta sua ideia acrescenta:

“De certo que o texto do despacho recorrido é claro e comporta uma decisão que não deixa dúvidas, mas não é apenas nesse sentido que a CRP exige clareza às decisões administrativas: terão de ser inteligíveis e nessa sua inteligibilidade conter enfim os elementos racionais de subsunção à norma invocada”.

E como cabia à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, com um especial dever de fundamentação, com expressa menção dos motivos concretos que suportam e justificam o acto, não bastando imputar aos recorrentes um comportamento, sem fazer qualquer juízo sobre a sua gravidade e sem fazer alusão aos elementos típicos de um crime fiscal, daí que tenha concluído pela falta de fundamentação do acto recorrido.

Salvo o devido respeito, a questão não é a de falta de fundamentação.

O que importa saber é se há indícios bastantes da prática de crime doloso em matéria tributária.

Ou seja: importa saber se os factos imputados pela administração, com tradução nos autos, indiciam ou não um crime doloso em matéria tributária.

E a pergunta que se faz é esta: qual o crime que a AT imputa ao recorrido?

A resposta é-nos dada pela conclusão 10ª das alegações de recurso: art. 103º do RGIT.

Vejam então a lei.

Dispõe o citado normativo, inscrito no Capítulo III - Crimes Fiscais:

“Constituem fraude fiscal, punível... as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

“a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas, a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine avalie ou controle a matéria colectável;

“b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

“Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas”.

E o n. 2 deste artigo, acrescenta:

“Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000”.

E a pergunta que se tem que fazer é esta: os factos recolhidos pela AT constituem indícios da prática de crime doloso em matéria tributária?

Compreensivelmente a lei não define o que são indícios suficientes do facto punível.

A melhor definição é aquela que os elege como um conjunto de elementos convincentes de que o arguido praticou os factos incrimináveis que lhe são imputados.

Trata-se daquele conjunto de elementos que, relacionados e conjugados, persuadem da culpabilidade do agente, fazendo nascer a convicção de que virá a ser condenado pelo crime que lhe é imputado.

E que nos dizem os autos?

Da sua análise é possível surpreender apenas duas coisas, a partir das quais a AT pretende ver indícios de crime fiscal: que foram contraídos dois empréstimos, com hipoteca sobre o mesmo imóvel, e que o recorrido não prestou a colaboração devida.

Mas, como é evidente, a falta de colaboração não constitui infracção penal autónoma, nem pode ser arvorada, por si, em indício de crime fiscal. Por outro lado, o facto de existirem dois empréstimos sobre o mesmo prédio, contraídos no mesmo dia, não significa, nem indiciariamente, que o produto de ambos os empréstimos foi utilizado para pagamento integral do preço acordado entre comprador e vendedor.

O que o recorrente pretende é encontrar eventualmente esses indícios de crime fiscal através do varejo da conta bancária do reclamante.

Ou seja: só após a análise das contas bancárias era eventualmente possível dizer se havia ou não indícios do crime.

Ora, a lei não lho consente.

Dito de um modo preciso e conclusivo: a falta de colaboração do reclamante e a existência de dois empréstimos, contraídos no mesmo dia e sobre o mesmo imóvel, não constituem, por si só, indícios de crime fiscal.

Tanto basta para concluir que não estão reunidos os pressupostos, para que seja concedida a pretendida derrogação do sigilo fiscal.

Assim, a pretensão do recorrente não pode obter acolhimento.

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

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

Lisboa, 13 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *António Calhau*.

(1) Vide Apêndice ao DR de 6 de Julho de 2005. fls. 1451 e seguintes.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Processo de oposição à execução fiscal. Despacho interlocutório. Recurso que tem por objecto a reapreciação de prova gravada. Prazo para apresentação de alegações.*

### Sumário:

*Estabelecendo o artigo 285.º do CPPT a regra da simultaneidade da apresentação de alegações e do requerimento de interposição do recurso jurisdicional e não permitindo o artigo 698.º, n.º 6, um aumento do prazo de interposição do recurso, mas apenas do prazo de apresentação de alegações do recurso que tenha por objecto a reapreciação de prova gravada, este regime do prolongamento do prazo é inaplicável aos recursos de despachos interlocutórios regulados por aquele artigo 285.º*

Processo n.º 162/06-30.

Recorrente: Aníbal Joaquim Vieira de Castro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ANÍBAL JOAQUIM VIEIRA DE CASTRO recorre para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho do Meritíssimo Juiz do

Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou deserto um recurso que interpusera, por falta de alegações.

O Recorrente apresentou alegação com as seguintes conclusões:

1. O TAF de Braga declarou deserto em 24.11.05, o requerimento de recurso do oponente, por falta de alegações, remetendo para o art. 285º n.º 1 e 2 parte final, do CPPT. Porém sem razão, isto porque,

2. A decisão recorrida foi notificada ao oponente por carta expedida em 3/11/05.

3. Naquela data (24.11.05), o oponente ainda dispunha de prazo para entregar as alegações, prazo este que terminava em 28.11.05,

3. A lei 5/2001, que passou a impor como regra a gravação dos depoimentos nos termos do n.º 2 do art. 118º do CPPT, como foi o caso, passou a aplicar também o regime previsto no n.º 6 do art. 698º do CPC, que concede o acréscimo de 10 dias, ao prazo normal, previsto no art. 285º do CPPT, quando os depoimentos tenham por objecto a reapreciação da prova gravada,

4. e os depoimentos colhidos em sede de audiência de julgamento impunham sem qualquer margem de dúvida que a decisão teria que ser em sentido contrário àquela que foi proferida.

5. O acréscimo dos 10 dias ao prazo previsto justifica-se, como se diz no acórdão 01072J04, de 11.2.2004, do TCA sul publicado in [www.dgci.pt](http://www.dgci.pt) devido à necessidade que existe de proceder à audição da gravação e à selecção das passagens tidas por pertinentes.

6. O prazo para entregar as alegações só terminava 4 dias após aquele despacho, ao qual ainda poderiam acrescer mais 3 dias nos termos do art. 145º do CPC.

7. Por outro lado, o facto do art. 285º do CPPT referir que as alegações devem ser apresentadas com o requerimento de recurso, não impede que aquelas sejam apresentadas autonomamente ou em separada, desde que as mesmas estejam dentro do prazo, conforme é entendimento pacífico do STA.

8. E, não obstante o oponente ter procedido à entrega do requerimento de recurso desacompanhado das alegações, o prazo de 20 dias (10+10) só terminava 4 dias após aquele despacho, de que resultou que o oponente se viu impedido de apresentar as mesmas.

Nestes termos e nos melhores de direito,

Deve a decisão recorrida ser revogada por outra que conceda o prazo que faltava para apresentação das alegações.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

A decisão recorrida (a fls. 209) é de confirmar por nela se ter feito correcta interpretação da lei, sendo certo que, no requerimento de fls. 207, o Recorrente não disse ao tribunal «a quo» que o recurso tinha por objecto (ou também tinha por objecto) a reapreciação de prova gravada (cfr. o art. 698.º n.º 6 do CPC).

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Mostram os autos que, na sequência de realização de inquirição de testemunhas, cujos depoimentos foram gravados, o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em 31-10-2005, proferiu despacho em que indeferiu o pedido de apresentação fora de prazo de alegações de um recurso jurisdicional, por entender que não se verificou uma situação de justo impedimento (fls. 199 a 203).

O Recorrente foi notificado da decisão por carta registada expedida em 3-11-2005 (fls. 204).

Em 15-11-2005, o ora Recorrente interpôs recurso do respectivo despacho para o Tribunal Central Administrativo, não apresentando com o requerimento de interposição as respectivas alegações (fls. 207).

Em 24-11-2005, o Meritíssimo Juiz proferiu despacho julgando deserto o recurso jurisdicional, por falta de alegações, com fundamento no art. 285.º, n.ºs 1 e 2, parte final, do CPPT.

O ora Recorrente foi notificado deste despacho por carta registada expedida em 28-11-2005.

Em 14-12-2005, o Recorrente interpôs o presente recurso jurisdicional deste despacho de 24-11-2005.

O Recorrente não apresentou ainda alegações relativas ao recurso jurisdicional que interpôs do despacho de 31-10-2005.

O presente processo é de oposição à execução fiscal, pelo que se lhe aplica o regime de recursos jurisdicionais de despachos interlocutórios previsto no art. 285.º do CPPT, que estabelece o seguinte:

1 – Os despachos do juiz no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal podem ser impugnados no prazo de 10 dias, mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, o qual subirá nos autos com o recurso interposto da decisão final.

2 – O disposto no número anterior não se aplica se a não subida imediata do recurso comprometer o seu efeito útil e quando o recurso não respeitar ao objecto do processo, incluindo o indeferimento de impedimentos opostos pelas partes, caso em que deve ser igualmente apresentado no prazo de 10 dias, por meio de requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões.

3 – Em caso de cumulação de impugnação do despacho interlocutório com fundamento em matéria de facto ou de direito e de impugnação judicial da decisão final com fundamento exclusivamente em matéria de direito, o recurso do despacho interlocutório é processado em separado.

O despacho de 31-10-2005, em que foi indeferido o pedido de apresentação de alegações de um recurso jurisdicional fora do prazo, por justo impedimento, foi proferido depois de ser proferida sentença, mas antes de estar assente o seu trânsito em julgado (por ter sido interposto recurso cuja deserção ainda não está definitivamente decidida), pelo que deve ser considerado um despacho interlocutório, a que é aplicável o regime do n.º 2 deste art. 285.º.

Por isso, o recurso deve ser apresentado no prazo de 10 dias, por meio de requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo.

O Recorrente não deu cumprimento a este dever de apresentação de alegações, mas sustenta que, por um lado, poderia apresentar as alegações em separado até ao termo do prazo e que esse prazo era acrescido de 10 dias, ao abrigo do disposto no n.º 6 do art. 698.º do CPC, por o recurso ter por objecto a reapreciação de prova gravada.

Este art. 698.º estabelece o seguinte:

#### ARTIGO 698.º

##### Deferimento do recurso e prazo para as alegações

1. No despacho em que defira o requerimento de interposição do recurso, o juiz solicita ao Conselho Distrital da Ordem dos Advogados

a nomeação de advogado aos ausentes, incapazes e incertos, se não puderem ser representados pelo Ministério Público.

2. O recorrente alega por escrito no prazo de 30 dias, contados da notificação do despacho de recebimento do recurso, podendo o recorrido responder, em idêntico prazo, contado da notificação da apresentação da alegação do apelante.

3. Se tiverem apelado ambas as partes, o primeiro apelante tem ainda, depois de notificado da apresentação da alegação do segundo, direito a produzir nova alegação, no prazo de 20 dias, mas somente para impugnar os fundamentos da segunda apelação.

4. Havendo vários recorrentes ou vários recorridos, ainda que representados por advogados diferentes, o prazo das respectivas alegações é único, incumbindo à secretaria providenciar para que todos possam proceder ao exame do processo durante o prazo de que beneficiam.

5. Se a ampliação do objecto do recurso for requerida pelo recorrido nos termos do artigo 684.º-A, pode ainda o recorrente responder à matéria da ampliação, nos 20 dias posteriores à notificação do requerimento.

6. Se o recurso tiver por objecto a reapreciação da prova gravada, são acrescidos de 10 dias os prazos referidos nos números anteriores.

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional, assim, é a de saber se este n.º 6 do art. 698.º do CPC é aplicável aos recursos jurisdicionais de despachos interlocutórios previstos naquele art. 285.º do CPPT.

Como se vê por aquele n.º 6 do art. 698.º, o prazo que é aumentado de 10 dias, no caso de o recurso ter por objecto a reapreciação de prova gravada é o de apresentação de alegações e não o de interposição do recurso.

Estabelecendo o art. 285.º do CPPT a regra da simultaneidade da apresentação de alegações e do requerimento de interposição do recurso jurisdicional e não permitindo o art. 698.º, n.º 6, um aumento do prazo de interposição, tem de concluir-se que este regime do prolongamento do prazo para alegações é inaplicável aos recursos de despachos interlocutórios regulados por aquele art. 285.º.

Com efeito, em face daquela simultaneidade, a admissibilidade deste aumento de prazo provocaria um aumento do próprio prazo de interposição do recurso, solução que não tem qualquer suporte legal, quer no CPPT quer no CPC.

Por outro lado, também não se encontra neste art. 285.º suporte textual para entender que, nestes casos de recurso que tenha por objecto a reapreciação de prova gravada, se pretendeu que o requerimento pudesse ser apresentado nos 10 dias previstos para a interposição, indicando o recorrente que no objecto do recurso jurisdicional se inclui aquela reapreciação e que as alegações possam ser apresentadas no prazo de 10 dias subsequentes ao termo daqueles 10 dias.

Com efeito, se é certo que este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que, se as alegações não forem apresentadas com o requerimento de interposição, poderão ainda ser validamente apresentadas até ao termo do prazo de interposição (1), a não apresentação de alegações em concomitância com o requerimento de interposição não deixa de constituir uma irregularidade.

Ora, uma coisa é não atribuir relevância a uma irregularidade, considerando-a sanada, por ela não ter influência na decisão da causa e outra, diferente, é ficcionar que seja esse o regime legal previsto neste

artigo para a interposição de recursos jurisdicionais e transformar esse regime irregular em base para aplicar o regime de alargamento de prazo previsto no referido art. 698.º, n.º 6, solução que não tem qualquer suporte textual naquele art. 285.º.

Assim, estando o aumento de prazo previsto no CPC para as alegações e não para a interposição do recurso, esse aumento só pode ocorrer, na falta de norma especial, nos casos em que esteja legalmente prevista a apresentação de alegações após a admissão do recurso, como sucede no regime de recursos jurisdicionais do CPC.

Uma confirmação de que assim é, encontra-se no regime de recursos jurisdicionais previsto no Código de Processo do Trabalho de 1999, em que se prevê que a apresentação de alegações seja feita com o requerimento de interposição de recurso e se admite o aumento de prazo nos casos em que o recurso tiver por objecto a reapreciação de prova gravada, mas este aumento reporta-se **ao próprio prazo de interposição** e não apresentação de alegações (art. 80.º do Código de processo do Trabalho).

No CPPT não se incluiu uma norma especial equivalente a esta e ela não é de aplicação subsidiária (art. 2.º do CPPT), pelo que não há suporte para a sua aplicação.

Por outro lado, o CPPT e o Código de Processo de Trabalho de 1999 foram aprovados em Conselhos de Ministros em datas muito próximas (o diploma que veio a ser o Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, foi aprovado em Conselho de Ministros em 18-8-1999, e o que veio a ser o Decreto-Lei n.º 480/99, de 9 de Novembro, foi aprovado em 26-8-1999) pelo que se se pretendesse estender ao CPPT o regime adoptado naquele art. 80.º do Código de processo do Trabalho decerto se teria incluído no primeiro uma norma especial equivalente.

Assim, é de concluir que não se pretendeu no regime de recursos jurisdicionais de despachos interlocutórios previsto no CPPT admitir o aumento de prazo previsto no art. 698.º, n.º 6, do CPC nem para a interposição de recurso nem para a apresentação de alegações. (²)

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Esse era o entendimento da SCT do STA na vigência do CPCI, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

- de 23-2-1988, recurso n.º 5108, *AP-DR* de 28-4-1989, página 369;
- de 7-12-1988, recurso n.º 4954, *AD*, n.º 337, página 41;
- de 12-4-1989, recurso n.º 5503, *AP-DR* de 15-5-1991, página 406; e
- de 27-9-1989, recurso n.º 10380, *AP-DR* de 28-2-1992, página 958.

Já na vigência do CPPT, esta jurisprudência foi reafirmada no acórdão de 4-6-2003, recurso n.º 644/03.

(²) Por outro lado, mesmo que se entendesse aplicável o regime que o Recorrente pretende, o recurso jurisdicional não poderia deixar de ser declarado deserto, pois o Recorrente não apresentou até este momento quaisquer alegações relativas àquele recurso jurisdicional.

É que mesmo que se entendesse que tal prazo podia ser aumentado esses 10 dias, não haveria qualquer suporte legal para permitir a apresentação de alegações neste momento, decorridos vários meses sobre a data do termo desse prazo.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Reforma de acórdão. Matéria de facto.*

### Sumário:

*O recorrido que, no recuso jurisdicional interposto de sentença da 1.ª instância, não contra-alegou, usando da faculdade do artigo 684.º-A, n.º 2, do Código de Processo Civil, e viu tal recurso ser provido, não pode pedir a reforma do respectivo acórdão alegando fundamentos que por aquela via não invocou no recurso.*

Processo n.º 200/06.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Manuel Martins da Cunha, mulher e Fazenda Pública.

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

1.1. **MANUEL MARTINS DA CUNHA e HELENA MARTINS RODRIGUES**, residentes em Meadela, Viana do Castelo, notificados do acórdão de 31 de Maio de 2006 que concedeu provimento ao recurso jurisdicional interposto pelo **MINISTÉRIO PÚBLICO** da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgando procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1997, requerem a sua reforma, alegando:

«3.

(...) contrariamente ao que foi entendido no douto acórdão em crise, os requerentes não se limitaram a por em causa a indicada presunção.

4.

Antes produzindo prova concreta nos impõe o afastamento daquela presunção.

5.

Com efeito, para prova do não pagamento dos indicados requerentes não se limitaram a juntar aos autos a escritura publica que se alude no douto acórdão.

6.

Arrolando com o seu requerimento de testemunhas cujo depoimento é fundamental para prova dos mormente do não pagamento desses juros, e para reforço dos factos constantes da indicada escritura rectificadora.

7.

Sendo que tais testemunhas comprovam a vertidas na mencionada escritura e o facto de, na verdade, terem recebido os juros em questão, que deram origem à liquidação impugnada.

8.

Ora, os depoimentos das testemunhas arroladas, juntamente com a escritura rectificadora que foi junta aos autos, são prova bastante para afastar a aludida presunção.

9.

Não se vislumbrando que outros meios de prova poderiam ser impostos aos requerentes por forma a afastarem tal presunção.

10.

Daí que, sendo tomados em conta os depoimentos prestados pelas testemunhas arroladas nos autos, impor-se-ia uma decisão diversa sobre os factos em análise nos autos.

11.

Considerando-se como ilidida a presunção em causa e, em consequência mantendo-se a douta decisão proferida pelo Tribunal a quo que anulou o acto de liquidação em causa.

12.

Nos termos do disposto no artigo 669º, nº 2, alínea b) do CPC “é ainda lícito às partes requerer a reforma da sentença 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.”

13.

Preceito este aplicável ao duto acórdão em apreço por remissão expressa do disposto nos artigos 732º e 716º do mesmo diploma legal.

14.

Ora, conforme já se referiu, constam dos autos elementos suficientes para, só por si, imporem decisão diversa da recorrida.

15.

No entanto, mesmo que assim se não entendesse neste Tribunal Superior, atendendo a que os requerentes arrolaram testemunhas nestes autos e face à matéria de facto dada como provada sempre deveria ordenar a produção de prova suplementar de modo a dissipar as eventuais dúvidas sobre a matéria de facto em causa.

16.

Sob pena de não ser possível efectuar um correcta sindicância à decisão proferida pelo Tribunal *a quo*.

**NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis**, requer-se a V. Ex.a que, nos termos do citado artigo 669º, nº 2, al. b) do CPC se digne proceder à reforma do duto acórdão proferido nestes autos, nos termos e pelos motivos atrás expostos, proferindo-se antes decisão que julgue improcedente o recurso interposto, julgando procedente a impugnação judicial deduzida».

1.2. Notificado da pretensão dos requerentes, diz o Ministério Público que «não pode ser deferida, desde logo porque os poderes de cognição deste STA estão balizados pelas alegações e conclusões de fls. 59-63».

1.3. O processo tem novos vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2.1. Conforme se apontou acima, o recurso jurisdicional em que se proferiu o acórdão cuja reforma vem pedida foi interposto pelo Ministério Público, sendo certo que os então recorridos, como se fez constar desse acórdão, não produziram contra-alegações.

As questões a apreciar pelo Tribunal eram, conseqüentemente, as suscitadas pelo recorrente nas suas alegações, condensadas nas respectivas conclusões.

E, ainda de acordo com o acórdão em crise, tais conclusões eram deste teor:

«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, in-

clusive 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».

2.2. Por outro lado, a matéria de facto, então estabilizada, face à não interposição de recurso para tribunal que a pudesse alterar, posto que o Supremo Tribunal Administrativo agia como tribunal de revista, carecendo de poderes para tal (cfr. o disposto no artigo do 21º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – ETAF – aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril) era esta:

«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».

2.3. À luz desta factualidade, e não de outra, devia julgar-se – e julgou-se – o recurso.

Na verdade, não era caso para determinar a ampliação da matéria de facto, porquanto a estabelecida era bastante para o decidir. Ao contrário do que agora alegam os requerentes, não havia que «dissipar as eventuais dúvidas sobre a matéria de facto em causa», já que dúvidas não manifestara o tribunal recorrido, nem as suscitava o recorrente nas suas alegações (e, relembre-se, não tinham sido produzidas contra-alegações em que os então recorridos tivessem posto em causa o julgamento que sobre a factualidade fizera o Tribunal inferior, como lhes possibilitava o disposto no nº 2 do artigo 684º-A do Código de Processo Civil).

Designadamente, não há no processo os depoimentos testemunhais a que se referem os requerentes nas alegações nºs. 6, 7, 8 e 10, pois as testemunhas arroladas não foram ouvidas, sem que contra tal omissão tenham reagido. Assim, diferentemente do que afirmam na alegação nº 4, os ora requerentes não produziram «prova concreta» que afastasse a presunção da existência de juros. Nem do processo constam elementos que impliquem decisão diversa da proferida e que, por lapso do Tribu-

nal, não tenham sido considerados (alínea b) do nº 2 do artigo 669º do Código de Processo Civil).

Por último, sobre o valor probatório atribuído pela lei às escrituras juntas ao processo o acórdão recorrido pronunciou-se de modo claro – nem os requerentes afirmam o contrário, ainda que defendam entendimento oposto. Não houve, consequentemente, lapso na determinação das normas aplicáveis nem na qualificação jurídica dos factos.

Não estamos, pelo exposto, perante nenhuma das hipóteses contempladas no nº 2 do artigo 669º do Código de Processo Civil, nada havendo que permita proceder a requerida reforma do acórdão.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em desatender o pedido de reforma do aresto de 31 de Maio de 2006.

Custas a cargo dos requerentes, fixando-se a taxa de justiça em 4 UC (quatro unidades de conta).

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*IVA. Liquidação pelos serviços aduaneiros. Representação da Fazenda Pública. Prazo de caducidade do direito à liquidação*

### Sumário:

*I — O artigo 26.º, n.º 3, da Portaria n.º 705-A/2000, de 31 de Agosto, dispunha, nomeadamente, competir ao director regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro «assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários de 1.ª instância». Este inciso normativo foi revogado pelo novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais que passou a atribuir tal competência ao director da Alfândega — artigo 54.º, n.º 1, alínea c).*

*II — Quando o IVA é liquidado pela administração fiscal, o prazo de liquidação do imposto é o previsto no artigo 88.º do CIVA; quando o IVA, como totalidade das imposições fiscais internas, é liquidado pelas autoridades aduaneiras, o prazo de liquidação do imposto é o previsto no artigo 99.º da reforma aduaneira que remete para o prazo prescricional de 20 anos «previsto no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos».*

*III — O Código de Processo das Contribuições e Impostos foi revogado pelo Código de Processo Tributário que, por sua vez, foi, em parte, revogado pela Lei Geral Tributária. Consequentemente, o prazo de prescrição*

*de 20 anos previsto no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos passou a ser de 10 anos, nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário, e, mais tarde, passou a ser de 8 anos, nos termos do artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.*

*IV — Pelo que é este o prazo que deve ser considerado, para efeitos daquele artigo 99.º, relativamente a facto tributário ocorrido em Outubro de 1999.*

Processo n.º 315/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: RIBERALVES — Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer do acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loures que julgou procedente a impugnação judicial proposta por Ribeiraves – Comércio e Indústria de Produtos Alimentares, S.A., “quanto ao acto de liquidação controvertido, IVA e juros compensatórios, e consequentemente [anulou] o mesmo”.

Fundamentou-se a decisão em que o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA nas alfândegas era de 4 anos, nos termos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, “decidindo o tribunal pela anulação do acto de liquidação controvertido por ter ocorrido para além do prazo de caducidade e tendo em conta o regime de juros indemnizatórios, (...) [procede] o pedido quanto ao pagamento dos mesmos por parte da administração tributária”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª) *A exclusiva questão de direito a submeter à apreciação deste Alto Tribunal é a de saber se in casu ocorreu a caducidade para a liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), efectuada pela Alfândega de Alverca em 13/1/2004, relativamente a uma importação aceite em 13/10/1999.*

2ª) *Com efeito, a sentença ora recorrida julgou procedente a impugnação e determinou a anulação do acto de liquidação em IVA, por considerar ter-se verificado a caducidade do direito à liquidação em causa, por aplicação do prazo de 4 anos previsto no art.45º da Lei Geral Tributária (LGT), determinando em consequência o direito a juros indemnizatórios.*

3ª) *Sentença com a qual não se conforma a Fazenda Pública, por julgar que não ocorreu a alegada caducidade, aqui sustentando que ao caso são aplicáveis as normas especiais constantes da legislação aduaneira e, em concreto, as previstas no art. 99º da Reforma Aduaneira, aprovada pelo DL nº 46311, de 27 de Abril de 1965, na redacção que lhe foi dada pelo DL nº 244/87, de 16 de Junho, por serem as aplicáveis à data do facto gerador (13/10/1999). Neste sentido V/ por todos o Acórdão proferido, em 10 de Abril de 2002, por este Venerando Tribunal no Rec. 26 528, em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrido José Maria Tomás Lda.*

4ª) *Disponha assim o referido preceito, na sua parte final, e no enquadramento (fixado no art. 98º da RA) das imposições que não consti-*

*tissem recursos próprios comunitários que: sempre que as autoridades aduaneiras verificassem que se encontrava em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, o prazo para a acção de cobrança seria o prazo previsto no art. 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL nº 45005, de 27 de Abril de 1963.*

5ª) *Refira-se que tal remissão ao aponto para o prazo (de 20 anos) de “acção de cobrança” tem sido entendida como uma remissão para o prazo de caducidade, considerando ainda que àquele prazo viria a suceder o prazo de 10 anos previsto no art. 34º do Código de Processo Tributário (CPT) após 1 de Julho de 1991, data da sua entrada em vigor, conforme o disposto no art. 2º do DL nº 154/91, de 23 de Abril, aplicável por isso ao caso dos autos.*

6ª) *Com efeito, só com a nova redacção que lhe viria a ser dada pelo DL nº 472/99, de 8 de Novembro, viria a desaparecer do art.99º da Reforma Aduaneira a referência às circunstâncias em que, estando em dívida a totalidade das imposições internas, se aplicava o prazo especial de caducidade, sendo certo que tal revogação só teve eficácia a partir de 13 de Novembro de 1999, data da entrada em vigor daquele diploma.*

7ª) *Ou seja, só a partir de 13 de Novembro de 1999 começou a aplicar-se aos factos tributários em causa o prazo geral de caducidade de 4 anos previsto no art. 45º da LGT, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1999, por força do art.6º do DL nº 398/98, de 17 de Dezembro e que se veio a aplicar, só na falta de lei especial, aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, nos termos do nº 5 do DL nº 398/98, de 17 de Dezembro.*

8ª) *Ora, havendo no caso lei especial aplicável às receitas aduaneiras liquidadas e cobradas pela administração aduaneira, de acordo com o critério orgânico que tem sido também adoptado por este Alto Tribunal (V/ por todos o Acórdão de 25/6/97, Rec. 19 474) e reportando-se o facto tributário em causa à data de 13/10/99, é-lhe ainda aplicável a anterior redacção do art. 99º da Reforma Aduaneira, ou seja, conforme supra referido, a que lhe foi dada pelo DL nº 244/87, de 16 de Junho.*

9ª) *Pelo que, sendo por força da referida disposição especial aplicável o prazo de 10 anos previsto no art. 34º do CPT, conclui-se que não ocorreu a alegada caducidade.*

10ª) *E ainda que se aplicasse, sem conceder mas secundando algumas posições doutrinárias, o prazo de caducidade previsto no art. 33º do mesmo CPT ou no art. 88º do Código do IVA, não se verificaria em qualquer caso a alegada caducidade do direito à liquidação.*

11ª) *E não se tendo a mesma verificado, não são, em consequência, devidos juros indemnizatórios.*

*Nestes termos e nos demais de direito e com o douto suprimento de V.Exas, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, revogando-se a, aliás, douta sentença recorrida, assim se confirmando integralmente o acto de liquidação objecto da impugnação judicial, com o que se fará a costumada JUSTIÇA!*

Por sua vez, concluiu a impugnantante:

1.ª - *A matéria de facto dada como provada pela sentença recorrida deverá ser ampliada, de forma a que da mesma conste, que o IVA, objecto do acto de liquidação, resulta do mesmo facto tributário dos direitos aduaneiros que o despacho de liquidação impugnado considerou estarem abrangidas por caducidade.*



2.<sup>a</sup> - A sentença recorrida deverá ser mantida ainda que, eventualmente, por fundamentos de direito diversos.

3.<sup>a</sup> - O acto impugnado fez errada interpretação e aplicação do direito à situação em causa.

4.<sup>a</sup> - O art. 88.<sup>o</sup> do CIVA, que estabelece a caducidade do direito à liquidação respectiva, não é aplicável ao IVA liquidado pelas Alfândegas. Neste caso, aplica-se a legislação aduaneira (Reforma Aduaneira e Código Aduaneiro Comunitário).

5.<sup>a</sup> - As normas sobre caducidade de liquidação constantes da L.G.T. sobrepujam-se às correspondentes normas do CIVA, enquanto este não foi alterado pelo Decreto Lei n.º 472/99.

6.<sup>a</sup> - Mesmo à luz da redacção do art. 88.<sup>o</sup> do CIVA, introduzida pelo Decreto Lei N.º 472/99, sempre se teria de considerar caducado o direito de liquidação do IVA em causa.

7.<sup>a</sup> - O IVA cobrado pelas Alfândegas constitui dívida aduaneira sendo-lhe aplicáveis (no que se refere à cobrança a posteriori e à caducidade) a legislação aduaneira.

8.<sup>a</sup> - A redacção do Artigo 101.<sup>o</sup> da Reforma Aduaneira introduzida pelo Decreto-Lei N.º 472/99, remete expressamente aquelas matérias para a legislação aduaneira comunitária.

9.<sup>a</sup> - A entidade recorrida considerou e bem, que o direito de liquidação dos direitos aduaneiros havia caducado nos termos do Art. 221.<sup>o</sup> N.º 3 do C.A.C. Estava, assim, legalmente obrigada a dar igual tratamento ao IVA em causa.

10.<sup>a</sup> - O acto impugnado enferma pois, de manifestos erros de direito, geradores de vício de violação de lei.

**TERMOS EM QUE deverá ser confirmada a sentença recorrida e não provido o recurso interposto, como é de JUSTIÇA!**

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) A liquidação de Imposto Sobre o Valor Acrescentado teve origem na nota n.º 2675, de 13/10/02 da Alfândega de Alverca, a qual foi remetida à Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa, Divisão do Controlo Aduaneiro e de Venda de Mercadorias; (folhas 78 do apenso);

2) Através da nota referida em 1, foi remetida fotocópia do DU n.º 215598.3 de 13/10/99 (cujo original tinha sido remetido pela nota n.º 1389 de 08/05/03, e foi remetida a nota 1449 de 03/10/02 da Divisão de Informações da Direcção de serviços Antifraude que serviu de base a esse envio, (folhas 78 do apenso);

3) Através do DU n.º 215598.3 de 13/10/99, a impugnante, importou bacalhau salgado verde, das posições pautais 0305620020 e 0305620050, declarado como proveniente e originário da Noruega, n.º 215598.3 de 13/10/99, declarado como proveniente do Espaço Económico Europeu, tendo sido concedido o regime preferencial EEE, (folhas 78 e 79 do apenso);

4) Tendo em conta a informação enviada pelas autoridades norueguesas, a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa, Divisão do Controlo Aduaneiro e de Venda de Mercadorias, entendeu que a mercadoria não podia beneficiar o regime Preferencial em causa, ficando sujeita ao pagamento dos Direitos Aduaneiros e demais imposições devidas, (folhas 78 e 79 do apenso);

5) Em consequência dos factos referidos anteriormente, em 13/01/04, foi liquidado o Imposto Sobre o Valor Acrescentado no valor de €4.629,20 e juros compensatórios sendo o juros sobre o IVA no valor de €967,77, conforme processo de cobrança n.º 235/02, (folhas 79 e 119 e seguintes do apenso e informação a folhas 35 dos autos);

6) Na sequência do despacho de 12/01/04, a Impugnante foi notificada, pelo ofício registado com aviso de recepção n.º 143 de 13/01/04, para proceder ao pagamento da dívida (folhas 35 dos autos);

7) A dívida foi paga em 29/01/04 (folhas 35 dos autos);

8) Em 27/01/04, foi deduzida a presente impugnação, (folhas 2 e seguintes).

Vejam, pois:

São duas as questões a resolver: por um lado, apreciar a questão prévia suscitada pela recorrida que refere que “a interposição do recurso e a nomeação de licenciado em Direito para seguir os seus termos foi efectuada por entidade sem competência para o efeito”; por outro, determinar se o direito à liquidação do IVA efectuada pela alfândega tinha, ou não, caducado.

QUANTO À IRREGULARIDADE DA REPRESENTAÇÃO:

Pretende a recorrente que “a interposição do recurso e a nomeação de licenciado em Direito para seguir os seus termos foi efectuada por entidade sem competência para o efeito” – o director da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro, nos termos do artigo 25.<sup>o</sup>, n.º 3, da Portaria n.º 705-A/2000, de 31 de Agosto – e não pelo director da Alfândega, segundo o previsto no artigo 54.<sup>o</sup>, n.º 1, alínea c) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) – pelo que “devem ser mandados desentranhar dos autos todas as peças processuais posteriores à sentença (...) com as demais consequências legais”.

Aquele artigo 26.<sup>o</sup>, n.º 3, dispunha, nomeadamente, competir ao referido director regional “assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância”.

Tal inciso normativo deve entender-se revogado pelo novo ETAF que passou a atribuir tal competência ao director da Alfândega – artigo 54.<sup>o</sup>, n.º 1, alínea c).

Todavia, nos autos, não só a própria impugnante refere ter sido o acto contenciosamente impugnado praticado pela “Directora da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa”, como esta foi notificada para resposta (fls. 28), para alegações (fls. 62) e da sentença (fls. 93) e informou o processo (artigos 110.<sup>o</sup>, n.º 3 e 111.<sup>o</sup> do CPPT).

Assim, a predita interposição do recurso está inserta no desenvolvimento normal da lide, sem que tal irregularidade tenha sido anteriormente invocada pelo que tem de considerar-se suprida.

Quanto à caducidade do direito de liquidação do IVA:

A organização e funcionamento dos serviços aduaneiros estão previstos na Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965. Na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho, em vigor à data do facto tributário – 13 de Outubro de 1999 - dispõe esta Reforma no artigo 98.<sup>o</sup>: “A cobrança a posteriori de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação comunitária em vigor, com as excepções constantes dos artigos seguintes”.

E no artigo 99.<sup>o</sup>: “Sempre que as autoridades aduaneiras (...) verificarem que se encontra em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, o prazo para a acção de cobrança é o previsto no artigo 27.<sup>o</sup>”

do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963”, isto é, 20 anos.

Ora, o IVA é uma imposição fiscal interna - que não comunitária, ainda que harmonizada, nos termos da 6.ª Directiva e respectiva legislação subsequente -, pois só constituem “recursos próprios inscritos no orçamento da União Europeia as receitas provenientes [não deste imposto, mas] da aplicação de uma taxa uniforme, válida para todos os Estados-Membros, à matéria colectável do IVA, determinada de maneira harmonizada segundo as regras da Comunidade” – artigo 2.º, n.º 1, alínea c), primeira parte da Decisão do Conselho da União Europeia, de 29 de Setembro de 2000, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (2000/597/CE, Euratom), publicado no respectivo *Jornal Oficial* n.º 253, de 7 de Outubro de 2000, pp. 42-46. <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>

Assim, nos termos daquele artigo 99.º, quando as autoridades aduaneiras verificassem que a totalidade do IVA se encontrava em dívida, o prazo para a liquidação do imposto (“para a acção de cobrança”) era de 20 anos. <sup>(3)</sup>

Porém, a Reforma Aduaneira não era o único diploma a regular esta matéria: também o CIVA – artigo 88.º - tinha uma norma relativa ao prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto que dispunha que a notificação desta teria que ocorrer nos 5 anos civis seguintes ao da ocorrência do facto tributário.

Coloca-se, pois, a questão de saber qual dos normativos é aplicável no caso dos autos.

Relativamente à importação de mercadorias efectuada em Abril e Maio de 1987, antes, portanto, da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 244/97, de 16 de Junho, aplicável aos presentes autos, o STA, no acórdão de 10 de Abril de 2002, relativo ao processo n.º 026528, pronunciou-se sobre “a questão (...) de saber se ao IVA liquidado pela Alfândega (...) é aplicável o artigo 88.º do CIVA que estabelece a caducidade do direito à liquidação respectiva ou (...) as normas especiais da legislação aduaneira, nomeadamente a Reforma Aduaneira”, apreciando assim a questão que ora analisamos, o que fez nos seguintes termos e fundamentos:

“Os artigos 100.º e seguintes [da Reforma Aduaneira] (...) referem-se latamente a importâncias indevidamente cobradas, importâncias cobradas a menos, quantias a mais recebidas, quantias recebidas a menos.

Não se faz, pois, qualquer restrição ou limitação pelo que, logo literalmente, tal legislação aduaneira se aplica a toda e qualquer quantia ou importância liquidada ou cobrada pelas Alfândegas, seja qual for a sua natureza ou proveniência.

Depois, e como se dá nota no acórdão deste STA, de 25 de Junho de 1997 – Recurso n.º 19.474, “sempre se entendeu que as receitas tributárias aduaneiras se caracterizam por um critério orgânico e não por um critério material: são aduaneiras as receitas liquidadas e cobradas pelas Alfândegas e não as receitas materialmente aduaneiras”, que seriam apenas os direitos aduaneiros, os encargos de efeito equivalente e os direitos niveladores agrícolas.

Nem se pode pretender que o dito artigo 88.º do CIVA revogou a Reforma Aduaneira.

Pelo contrário, ele tem de interpretar-se harmonicamente com esta.

Assim, aquele normativo aplica-se ao IVA liquidado pela Administração Fiscal deixando intocado o campo aduaneiro que tem um regime próprio, uniforme para as respectivas receitas.

O próprio CIVA (redacção original) dá disso indicação segura.

Assim, o artigo 7º, n.º 1, alínea c) diz exigível o imposto, “nas importações, no momento em que for numerado o bilhete de despacho ou se realize a arrematação ou venda”.

E, bem assim, o n.º 3 do artigo 27.º estabelece que “o imposto devido pelas importações será pago aos serviços aduaneiros competentes no acto do desembaraço alfandegário”.

Aplica-se, ao caso dos autos, pois, a Reforma Aduaneira”.

Cfr., ainda, no sentido exposto o acórdão do STA de 25 de Junho de 2003, recurso n.º 0595/03.

Ou seja: quando o IVA é liquidado pela Administração Fiscal, o prazo de liquidação do imposto é o previsto no artigo 88.º do CIVA; e quando o IVA, como totalidade das imposições fiscais internas, é liquidado pelas autoridades aduaneiras, o prazo de liquidação do imposto é o previsto no artigo 99.º da Reforma Aduaneira.

Assim, nos termos desta última disposição legal, quando “as autoridades aduaneiras verificassem que o IVA se encontrava em dívida”, nos referidos termos, o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto era o prazo prescricional de 20 anos, “previsto no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”: o legislador optou, expressamente, por indicar um prazo de prescrição e não por um dos prazos de caducidade previstos nos diversos códigos tributários vigentes na altura.

Ora, o Código de Processo das Contribuições e Impostos foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário e, consequentemente, o prazo de prescrição de 20 anos previsto no artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos passou a ser de 10 anos, nos termos do artigo 34.º do Código de Processo Tributário.

Ou seja: para os efeitos do artigo 99.º da Reforma Aduaneira, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA, posteriormente a 1 de Julho de 1991 – início da vigência daquele último código -, passou a ser o prazo prescricional de 10 anos, previsto naquele artigo 34.º.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Setembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, revogou, no ponto específico, o Código de Processo Tributário, fixando esta Lei – que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 -, no seu artigo 48.º, n.º 1, um novo prazo prescricional de 8 anos.

Assim, no momento da ocorrência do facto tributário (13 de Outubro de 1999), por força do artigo 99.º da Reforma Aduaneira, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA era de 8 anos e não de 4, como sustentou o tribunal *a quo*.

Prazo de caducidade que, nos termos do artigo 45.º, n.º 4, da LGT se conta, “nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Por outro lado, não há qualquer problema de sucessão de leis no tempo:

- a nova redacção do artigo 48.º, n.º 1, da LGT, dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, não é relevante, pois não vem alterar aquele prazo de 8 anos;

- a nova redacção do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, dada por aquela mesma lei, também não é relevante, pois apenas modifica o modo de contagem do prazo de caducidade – e, assim, a sua aplicação seria ilegal, porque retroactiva – cfr. artigo 12.º do Código Civil;

- nem o novo prazo constante do artigo 99.º da Reforma Aduaneira, resultante da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro, é aplicável, pois que a nova norma tem uma previsão diferente da da norma que estava em vigor no momento em que ocorreu o facto tributário.

Entre 13 de Outubro de 1999 e 13 de Janeiro de 2004 (data da liquidação) decorreram 4 anos e 3 meses. O direito à liquidação do imposto não tinha, portanto, caducado.

Pelo exposto, é desnecessária a ampliação da matéria de facto, tal como pretende a contribuinte, para que fique demonstrado que o IVA “resulta do mesmo facto tributário dos direitos aduaneiros que o despacho de liquidação impugnado considerou estarem abrangidas por caducidade”, pois aos direitos aduaneiros são aplicáveis “as disposições da regulamentação comunitária em vigor” – artigo 97.º da Reforma Aduaneira -, e ao IVA é aplicável a legislação interna aduaneira.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, na instância e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

(<sup>1</sup>) Disponível também na Legislação de Finanças Públicas de Portugal e da União Europeia, de José Manuel Quelhas e outros, Almedina, Janeiro de 2006, pp. 845-851.

(<sup>2</sup>) Cfr. Daniel Calleja, Daniel Vignes e Rolf Wagenbaur, *Commentaire Megret – Le droit de la CEE*, vol. 5, *Dispositions Fiscales – Rapprochement des législations*, Editions de l’Université de Bruxelles, pp. 24-25.

(<sup>3</sup>) No sentido de que o IVA é uma imposição comunitária mas que, ainda assim, é aplicável a Reforma Aduaneira caso tenha sido praticado um acto passível de procedimento judicial repressivo, cfr. os acórdãos do STA de 17 de Outubro de 2001 – recurso n.º 23.448 e de 20 de Fevereiro de 2002 – recurso n.º 26.720.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

- 1 — *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.*
- 2 — *Enquadra questão de facto a alegação de circulares, ofícios-circulares ou despachos genéricos, emanados da administração fiscal e não fixados pela sentença recorrida, alegados como suporte de posições jurídicas sustentadas no processo.*

Processo n.º 384/06-30.

Recorrente: EDP — Electricidade de Portugal, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

E.D.P. – Electricidade de Portugal, S.A., vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2000.

A recorrente concluiu, nomeadamente, que “as despesas com actos médicos e subsídios por morte não se podem subsumir nas contribuições para regimes complementares de segurança social que garantam um (i) complemento de reforma, (ii) invalidez ou (iii) sobrevivência”, “como a própria Administração Fiscal reconheceu no Ofício Circulado 006104, da Direcção de Serviços do IRC, de 31 de Janeiro de 2000” – conclusões H e I -, sendo que aquela igualmente “já reconheceu que despesas obrigatórias para a empresa, por derivarem de um acordo colectivo de trabalho, são abrangidas pelo disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC (cfr. Despacho de 15/12/89, proferido no proc. n.º 2191/89 *supra* citado)” – conclusão L.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o acima vertido.

Ao que a recorrente sustenta “que a doutrina administrativa não constitui um facto, para efeitos da competência dos tribunais”, apenas podendo ser considerada “como um argumento de natureza jurídica sobre uma determinada interpretação de normas jurídicas” – “a tarefa jurídica por excelência”, no ensinamento de Castanheira Neves -, tendo a natureza de verdadeiros regulamentos internos, em paralelo, para o efeito, “com a junção de pareceres de professores de direito”, não constituindo direito local.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

1) *A impugnante efectuou, nos termos do artigo 59.º (actual 63.º) do CIRC, a entrega da declaração periódica de rendimentos do Grupo Empresarial e também as declarações individuais das empresas que fazem parte do mesmo, onde se inclui a CPPE – Companhia Portuguesa de Produção de Electricidade, S.A..*

2) *Entre as obrigações da empresa consolidante inclui-se a obrigação principal do pagamento da prestação tributária, o que se verificou com a entrega da referida declaração de rendimentos do exercício de 2000 a 31/5/2001, considerando que cabe à sociedade dominante o pagamento da prestação tributária.*

3) *Na declaração de rendimentos de IRC referente à sociedade CPPE – Companhia Portuguesa de Produção de Electricidade, S.A., foi cometido um erro material, o qual originou imposto superior ao devido na declaração do Grupo. Assim, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa em 11/4/2003 (vd. fls. 2 e ss. do processo apenso aos autos),*

presumindo o indeferimento tácito da mesma para efeitos de impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 131.º do CPPT.

4) A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 10/11/2003.

Mas, assim sendo, o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere, nos preditos termos, a existência do Ofício Circulado 006104 e de um Despacho de 15 de Dezembro de 1989, ambos oriundos da Administração Fiscal, que alegadamente suportam as teses que defende no processo, recurso incluído.

Ora, não se põe em causa que o respectivo teor constitua “doutrina administrativa”.

Mas não é esta, considerada *a se*, mas a sua existência materializada ou concretizada em circulares, ofícios circulados ou orientações administrativas que constitui “um facto” como ocorrência concreta da vida real.

É frequente aparecerem, nos tribunais, recursos contenciosos (acções administrativas especiais) dirigidas contra actos (despachos) genéricos e não se porá em dúvida que, aí, se está em face de “factos” e não de questões de direito – objecto do processo e matéria de prova.

Ou de outro modo: a ocorrência de um “despacho” – evidentemente com determinada instrução ou orientação administrativa – constitui um “facto” para efeitos de determinação da competência hierárquica do tribunal, de que há que fazer prova documental no processo.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua 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.

Sendo que versa matéria de facto o recurso em que se apontem factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Março de 2000, recurso n.º 24.522, de 23 de Fevereiro de 2000, recursos n.ºs 24.277 e 24.182, de 16 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 24.269, de 19 de Janeiro de 2001, 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 – Sul – Secção de Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 10 unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Arrendatário.*

### Sumário:

*O arrendatário do imóvel penhorado não pode deduzir embargos de terceiro contra a penhora invocando a posse resultante da posição de arrendatário, pois essa penhora não é diligência ofensiva do direito de que é titular.*

Processo n.º 438/06-30.

Recorrente: Betões Ibéricos — Indústria de Betão, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. BETÕES IBÉRICOS — INDÚSTRIA DE BETÃO, S. A., com sede em Lisboa, recorre da decisão do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que rejeitou liminarmente os embargos de terceiro deduzidos contra a penhora, em execução fiscal instaurada contra IBCE - Indústria de Blocos de Cimento com Encaixe, Lda., de dois imóveis de que alega ser arrendatária.

Formula as seguintes conclusões:

«1

Nos embargos de terceiro não se pretendeu discutir a propriedade do imóvel penhorado, mas antes a posse exercida sobre o mesmo, a qual é decorrência de uma situação jurídica de arrendamento;

2

O incidente de embargos emerge de um processo executivo, o qual tramitou sempre à margem da Recorrente, sem que alguma vez a sua posição de arrendatária fosse reconhecida ou tida em conta;

3

Em face da penhora/venda, os embargos de terceiro constituíam a única forma da Recorrente defender, atempadamente o seu direito de inquilina, pois, peticionando o seu reconhecimento, enquanto tal, só desta forma pode, na acção executiva, exercer direito de preferência e ser reconhecida por qualquer adquirente;

4

Tendo em conta a forma como foi conduzida a execução, bem como os contratos existentes, só com uma decisão judicial que reconheça a Recorrente como inquilina, nos exactos termos dos contratos que tem em seu poder, pode esta assegurar a sua posição na venda, seja através do exercício do direito de preferência, seja face a qualquer adquirente, o qual ficará vinculado à decisão a proferir;

5

A decisão a proferir em sede de embargos, constituirá o seguro da Recorrente contra um futuro senhorio, no caso de este a querer despejar ou aumentar a renda;

6

Daí que a penhora/venda, nos termos e nas condições em que foi promovida, ofenda a posse da Recorrente, por não assegurar os seus direitos decorrentes do contrato de arrendamento, o qual, até ao momento, não foi reconhecido pela própria exequente;

7

Da alegada posse, decorrente dos contratos juntos com a P1, decorre uma probabilidade séria da existência do direito invocado;

8

Não foi, pelo juiz 'a quo', posta em causa a tempestividade do incidente, nem a legitimidade das partes;

9

A base jurídica para o suporte da pretensão da Recorrente resulta do disposto no art.º 351.º, n.º 1 e art.º 357.º, n.º 2, do CPC, pelo que os embargos deveriam ter sido recebidos,

10

A rejeição liminar, em face do supra exposto, viola as normas vertidas nos 351.º, n.º 1; 354.º e 357.º, n.º 2, todos do CPC.

Deve, pelo exposto, ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a douda decisão recorrida, sendo esta substituída por outra que admita os embargos de terceiro».

1.2. Não há contra-alegações.

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, em súmula, porque, como vem decidido, «a penhora do bem arrendado não ofende o seu gozo pelo arrendatário».

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

2. O despacho recorrido é deste teor:

«1. Por apenso à execução fiscal que corre termos no Serviço Local de Finanças de Lagoa contra a Executada/Embargada, foram deduzidos embargos de terceiro com fundamento em que a Embargante é arrendatária dos bens penhorado, o que é incompatível com esta penhora.

2. O n.º 1 do art.º 351.º do Código de Processo Civil dispõe o seguinte:

«Se qualquer acto, judicialmente ordenado, de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular quem não é parte na causa, ou o lesado fazê-lo valer, deduzindo embargos de terceiro».

Por outro lado, o art.º 817.º do Código Civil reza assim:

«Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida, tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o património do devedor, nos termos declarados neste código e nas leis de processo».

E o n.º 1 do art.º 822.º do citado Código Civil dispõe como se transcreve:

«Salvo nos casos especialmente previstos na lei o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.»

Já o n.º 3 do art.º 218.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário veio estabelecer o que se indica:

«Podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada»

Deve ainda atentar-se no estabelecido pelo art.º 1022.º do Código Civil:

«Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição.»

Releva ainda saber o que nos diz o art.º 1023.º deste último diploma legal, que é o isto:

«A locação diz-se arrendamento quando versa sobre coisa imóvel, aluguer quando incide sobre coisa móvel.»

Bem como, diga-se, o seu art.º 1037.º:

«1. Não obstante convenção em contrário, o locador não pode praticar actos que impeçam ou diminuam o gozo da coisa pelo locatário, com excepção dos que a lei ou os usos facultem ou o próprio locatário consinta em cada caso, mas não tem obrigação de assegurar esse gozo contra actos de terceiro.

2. O locatário que for privado da coisa ou perturbado no exercício dos seus direitos pode usar, mesmo contra o locador, dos meios facultados ao possuidor nos artigos 1276.º e seguintes.»

Finalmente, releva ponderar aqui o que nos diz o art.º 1285.º do citado Código Civil:

«O possuidor cuja posse for ofendida por diligência ordenada judicialmente pode defender a sua posse mediante embargos de terceiro, nos termos definidos na lei de processo.»

Assim sendo, poderia pensar-se, como certamente pensou a Embargante que a sua invocada qualidade de arrendatária do imóvel penhorado lhe conferiria luz a embargar de terceiro, tanto mais que, como também alegou, não é parte na execução fiscal onde a penhora foi efectuada. A questão, porém, está em que não vemos em que medida essa qualidade contende com a penhora efectuada, já que respeita ao direito de propriedade do Executado/Embargado sobre a coisa arrendada e não ao direito de arrendamento do Embargante. Neste sentido, de resto, bem salientou o Acórdão da Relação de Lisboa, de 02-11-2000, publicado

na Colectânea de Jurisprudência, ano de 2000, tomo V, página 78, cujo sumário, por esclarecedor, abaixo se transcreve:

«I- A penhora do prédio arrendado não ofende o seu gozo pelo arrendatário.

II- Tanto a penhora, como venda, em processo executivo do prédio arrendado são feitas na situação de arrendado, mantendo-se o arrendamento.»

Estamos, pois, perante coisa diferente da defesa do direito de arrendamento, esse sim ofendido se acaso tivesse sido penhorado na execução fiscal, como também o decidiu o Acórdão da Relação de Évora, de 01-07-1997, assim sumariado no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 469º, página 669:

«Os embargos de terceiro são meio processual adequado para reagir contra penhora do direito ao arrendamento de imóvel onde o estabelecimento comercial da Executada se encontrava instalado...»

No processo de embargos de terceiro cabe despacho liminar (cfr. art.º 354.º do Código de Processo Civil), sendo uma das possibilidades legalmente previstas a sua rejeição liminar face à probabilidade séria da inexistência do direito invocado. Na verdade, estatui o citado art.º 354.º do Código de Processo Civil que «sendo apresentada em tempo e não havendo outras razões para o imediato indeferimento da petição de embargos, realizam-se as diligências probatórias necessárias, sendo os embargos recebidos ou rejeitados conforme haja ou não probabilidade séria da existência do direito invocado pelo embargante.»

Deste modo, estando demonstrada a probabilidade séria da inexistência do direito invocado pela Embargante, devem os embargos de terceiro ser liminarmente rejeitados.

3. Face ao exposto, rejeito liminarmente os embargos de terceiro».

3. Conforme se assinala na sentença recorrida, que transcreve a disposição do n.º 1 do artigo 351.º do Código de Processo Civil, os embargos de terceiro são o meio processual de que dispõe quem não seja parte no processo para reagir contra «qualquer acto, judicialmente ordenado, de apreensão ou entrega de bens» em defesa da sua «posse ou qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência».

O êxito dos embargos implica a destruição daquele acto ofensivo — que, no caso, é a penhora de um bem imóvel de que a recorrente afirma ser arrendatária.

De acordo com o que ela alega, não é pretensão sua discutir a propriedade do dito imóvel, mas defender o seu direito enquanto inquilina, tendo em vista «exercer direito de preferência e ser reconhecida por qualquer adquirente».

Ou seja, a recorrente não deseja a extinção da penhora, mas só quer ver reconhecida a sua qualidade de arrendatária, de modo a poder exercer o atinente direito de preferência (cfr. os artigos 1117º n.º 1 do Código Civil e 892º n.º 1 do Código de Processo Civil) ou, pelo menos, que o seu direito ao arrendamento venha a ser respeitado por um eventual adquirente do imóvel (vd. o artigo 1057º do Código Civil).

Por aqui já se vê que a pretensão da recorrente não coincide com aquela que a lei tem em vista ao instituir o meio processual de que se socorre.

Enquanto que os embargos visam a eliminação da diligência ofensiva do direito da embargante, a recorrente não quer ver desaparecer a penhora, antes pretende apetrechar-se para os termos processuais a ela subsequentes. Por outras palavras, o que a recorrente quer pressupõe, ao contrário da extinção da penhora, a sua manutenção. Os embargos,

a procederem, não garantiriam nada do que visa a recorrente, uma vez que, se a penhora ficasse sem efeito, não teria lugar a venda e, na falta desta, o exercício do direito de preferência; nem haveria adquirente que pudesse pôr em crise o seu direito ao arrendamento...

De resto, a recorrente não invoca qualquer incompatibilidade entre o direito que alega e a penhora.

Quem adquirir o imóvel, penhorado, passando a ser ele proprietário, adquire um imóvel arrendado, nas precisas condições contratuais que antes vigoravam, pois não estamos perante um direito de garantia que a venda faça desaparecer (cfr. o artigo 824º do Código Civil).

Em sùmula, não procedem as conclusões das alegações do recurso, sendo de manter o despacho que liminarmente rejeitou os embargos, pelas razões em que assenta.

Em sentido aproximado, além dos referidos na sentença impugnada, pode ver-se o acórdão de 30 de Outubro de 1991 deste Tribunal, no processo n.º 13578.

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

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Execução fiscal. Graduação de créditos. Crédito da segurança social. Privilégio imobiliário geral. Artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio.*

### Sumário:

*O crédito garantido por hipoteca prefere ao crédito por contribuições à segurança social, garantido por privilégio imobiliário geral.*

Processo n.º 454/06-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos.

Recorridos: Fazenda Pública e outros.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> 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 executado Luís Manuel Silva Costa, o Mm. Juiz do TAF do Porto graduou os créditos do seguinte modo:

➤ Em primeiro lugar, o crédito reclamado pela Fazenda Pública, C.R.S.S. dos anos de 93 e 94 e respectivos juros;

➤ Em segundo lugar, o crédito reclamado pelo credor Caixa Geral de Depósitos, S.A. e respectivos juros;

➤ Em terceiro lugar, o crédito reclamado pelo credor Cargeste – Sociedade Financeira para Aquisição de Crédito, S.A. e respectivos juros;

➤ Em quarto lugar a dívida exequenda e respectivos juros.

Inconformada com esta decisão, a Caixa Geral de Depósitos interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O crédito do Centro Regional de Segurança Social do Norte e respectivos juros de mora foi graduado à frente do crédito hipotecário invocado pela recorrente pelo facto de a sentença recorrida ter entendido que o privilégio imobiliário geral, previsto na citada norma, art. 11º do Dec.-Lei 103/80, prefere à hipoteca, nos termos do art. 751º do Código Civil.

2. Por força da hipoteca outorgada com os executados, em 07/06/88, que se encontra definitivamente registada a seu favor, veio a Recorrente reclamar o crédito hipotecário que detinha sobre aqueles no valor total de 71.012,59 € reportado à data de 18/11/02 acrescido de juros vincendos e eventuais despesas.

3. A douta sentença não fez correcta interpretação do aludido artigo 11º do Dec.-Lei 103/80.

4. O privilégio imobiliário geral, contido no artigo 11º do Dec.-Lei 103/80, constitui uma derrogação do princípio geral consagrado no art. 735º n. 3 do Código Civil que estabelece que os privilégios imobiliários são sempre especiais.

5. Em sede de privilégios especiais entendeu o legislador dever ligar o destino da realização pecuniária de certos bens a débitos originados directamente pela existência desses mesmos bens. Incidem, assim, sobre causas relacionadas com a origem dos créditos garantidos.

6. Aquela norma do Dec.-Lei 103/80 tem de ser considerada norma excepcional relativamente ao princípio geral consagrado no art. 735º n. 3 do Código Civil.

7. O Dec.-Lei 103/80 não regula o concurso dos privilégios imobiliários gerais por ele citados com outros direitos reais de garantia real, nem regula a sua relação com os direitos de terceiros.

8. Tais questões têm de ser resolvidas com o recurso às normas dos artigos 686º n. 1 e 751º do Código Civil.

9. O artigo 748º do Código Civil regula o concurso de créditos com privilégios imobiliários especiais consagrados nos artigos 743º e 744º do Código Civil.

10. O artigo 751º do C.C. regula apenas a relação dos privilégios imobiliários especiais com os direitos de terceiros e o seu concurso com as restantes garantias reais.

11. Em caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais e a hipoteca legalmente constituída e registada, regulará o artigo 686º n. 1 do Código Civil.

12. O artigo 11º do Dec.-Lei 103/80 tem de ser interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral deve ser graduado logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil sem prejuízo da preferência resultante das garantias reais anteriormente constituídas e registadas.

13. A interpretação que a sentença recorrida fez do citado preceito artigo 11º do Decreto-Lei 103/80, mediante a aplicação do artigo 751º

do Código Civil, confere a estes privilégios a natureza de uns verdadeiros direitos reais de garantia, munidos de seqüela sobre os imóveis existentes no património dos devedores das contribuições à Segurança Social, à data da instauração da execução e à data da penhora ou outro acto equivalente, a atribuir-lhe preferência sobre direitos reais de garantia - designadamente a hipoteca - ainda que anteriormente constituídos.

14. O artigo 748º do C.C., para o qual remete o citado artigo 11º do Dec.-Lei 103/80, regula o concurso de créditos com privilégios imobiliários especiais consagrados nos artigos 743º e 744º do Código Civil.

15. Acontece que, o artigo 751º do C.C. regula apenas a relação dos privilégios imobiliários especiais com os direitos de terceiros e o seu concurso com as restantes garantias reais.

16. Assim sendo, em caso de concurso entre privilégios imobiliários gerais e a hipoteca legalmente constituída e registada, regulará o artigo 686º n. 1 do C.C..

17. De acordo com este preceito os créditos garantidos com hipoteca preferem os demais créditos que não gozam de privilégios especiais.

18. Assim, o artigo 11º do Dec.-Lei 103/80 deve se interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral dos créditos da Segurança Social deve ser graduado após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil sem prejuízo de preferência resultante das garantias reais legal e anteriormente constituídas e registadas.

19. A interpretação que a Douta sentença recorrida fez do aludido artigo 11º do Decreto Lei 103/80, mediante a aplicação do artigo 751º do Código Civil, confere a este privilégio a natureza de um verdadeiro direito real de garantia, consubstanciado um direito de seqüela sobre todos os imóveis existentes no património das entidades devedoras das contribuições da Segurança Social, à data da instauração da execução e da penhora ou outro acto equivalente, e atribui-lhe preferência sobre direitos reais de garantia - designadamente a hipoteca - ainda que anteriormente constituída.

20. O registo predial tem um escopo prioritário que consiste em dar segurança e protecção aos direitos dos particulares, a fim de evitar ónus ocultos que possam dificultar a constituição e circulação de direitos com eficácia real sobre imóveis.

21. Uma vez que os créditos da Segurança Social não estão sujeitos a registo, o particular que registou o seu privilégio hipotecário, vê-se confrontado com o reconhecimento de créditos que frustra a fiabilidade que o registo merece.

22. Como os créditos da Segurança Social gozassem de privilégio imobiliário geral sem qualquer limite temporário e não existe qualquer conexão entre o imóvel onerado pelas garantias invocadas pela Recorrente e o facto que gerou dívidas, a sua subsistência constitui uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.

23. Face aos princípios consagrados na Constituição da Republica Portuguesa a hipoteca deverá preferir aos privilégios imobiliários gerais - Acórdão 160/00 -DR III Série de 10 de Outubro de 2000, através do qual foi declarada a inconstitucionalidade das normas do art. 2º do D.L. 512/76 e do art. 11º do D.L. 103/80, o qual foi aplicado pelo Supremo Tribunal de Justiça no Acórdão proferido em 14/03/02 no processo n. 10873/01 e Acórdão proferido pela 2ª Secção nos autos de Recurso n. 753/00 através do qual foi também declarada a inconstitucionalidade da norma do art. 1040 do Cod. Imposto sobre o rendimento das Pessoas

Singulares -todas interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas contido prefere à hipoteca nos termos do art. 751º do C.C.

24. Do exposto resulta que os créditos hipotecários da Recorrente terão de ser graduados antes do crédito do CRSS e respectivos juros de mora, atenta a anterioridade do registo da hipoteca.

25. A sentença recorrida violou os artigos 686º n. 1, 735º n. 3, 751º do Código Civil e o artigo 2º da Constituição da República Portuguesa e artigo 11º do Dec.-Lei 103/80.

Não houve contra-alegações.

O EPGA sustenta que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na decisão recorrida:

A. Por apenso à execução fiscal 1783-93/102938.0 Aps. corre o processo executivo 94/102302.0 por dívidas de CRSS e juros de mora relativas aos anos de 93 e 94.

B. Bens penhorados na execução: Imóvel, fracção AN correspondente a um 1º andar esquerdo, com entrada pelos n.ºs. 1086 "M", da Rua Dr. Joaquim Manuel da Costa e 155 da Rua António Maria de Mindelo, do prédio urbano inscrito na matriz sob o art. 2554 -AN e descrito na Conservatória do Registo Predial de Gondomar sob o n. 11337, freguesia de Valbom. Penhora com registo em 09/02/99.

C. Bens penhorados pelo credor Caixa Geral de Depósitos, S.A.: O mesmo imóvel descrito em B), como garantia de um crédito no montante de 71.012,59 e respectivos juros, com registo da penhora em 11/07/88.

D. Bens penhorados pelo credor Cargeste - Sociedade Financeira para Aquisição de Créditos, S.A.: O mesmo imóvel descrito em B), como garantia de um crédito no montante de 21.338,28 € e respectivos juros, com registo da penhora em 20/09/96.

3. Está em causa a graduação do crédito à Caixa Geral de Depósitos, garantido por hipoteca, por oposição ao crédito da Segurança Social

Segundo o Mm. Juiz a quo o crédito da Segurança Social prefere ao crédito da Caixa. Isto por aplicação do art. 11º do DL n. 103/80, face ao seguinte excerto do respectivo texto legal "independentemente da data da sua constituição".

Na verdade, dispunha o art. 11º do DL n. 103/80, de 9/5:

"Os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no art. 748º do Código Civil".

E daí a interpretação do Mm. Juiz, que acima deixamos exposta.

A questão foi entretanto resolvida pelo Tribunal Constitucional.

Na verdade, pelo acórdão n. 363/02 de 17/9/2002 (in DR, I Série-A, de 16/10/2002), foi decidido "declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição da República, das normas constantes do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do Código Civil".

Assim, e atendendo a que o registo da hipoteca, como bem refere o EPGA, é anterior ao crédito da segurança social, a graduação do crédito

da CGD deve preceder (fazendo aplicação da doutrina obrigatória emanada daquele acórdão do TC) o crédito da segurança social.

O que significa a procedência da pretensão da recorrente.

No sentido ora exposto, podem consultar-se os vários acórdãos deste STA, citados pelo EPGA (de 13/11/2002, rec. n. 1057/02; de 5/2/2003, rec. n. 1622/02; de 29/1/2003, rec. n. 1792/02).

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, no segmento ora em apreciação, graduando-se os créditos do seguinte modo:

➤ Em primeiro lugar, o crédito reclamado pelo credor Caixa Geral de Depósitos, S.A. e respectivos juros;

➤ Em segundo lugar, o crédito reclamado pela Fazenda Pública, C.R.S.S. dos anos de 93 e 94, e respectivos juros.

No mais, mantém-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queirós* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Dívida aduaneira. Cobrança a posteriori. Acto passível de procedimento judicial repressivo.*

### Sumário:

I — A expressão «acto passível de procedimento judicial repressivo», utilizada no n.º 4 do artigo 221.º do Código Aduaneiro Comunitário (2.ª parte do n.º 3, na redacção inicial) abrange apenas os actos que, segundo a ordem jurídica do Estado membro cujas autoridades competentes reclamam uma cobrança a posteriori, são qualificados de infracções criminais.

II — A conduta tipificada como infracção criminal na alínea d) do n.º 1 do artigo 92.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, era anteriormente qualificada como contra-ordenação fiscal aduaneira, sendo enquadrável no artigo 36.º, n.º 1, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

III — Para ser aplicável o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no n.º 4 do artigo 221.º do CAC, é necessário que a conduta do devedor seja criminalmente punível no momento em que é levada a cabo.

Processo n.º 515/06.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Victor Guedes — Indústria e Comércio, S. A.

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



Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – VÍTOR GUEDES – INDÚSTRIA E COMÉRCIO, S.A., impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa liquidações oficiosas de dívidas aduaneiras.

O Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa julgou procedente a impugnação, anulando as liquidações impugnadas.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para o Tribunal Central Administrativo este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações em que concluiu da seguinte forma:

Nesta conformidade, e em CONCLUSÃO, na estrita conformidade com a orientação do douto acórdão citado, é legítimo concluir-se que independentemente da instauração de qualquer processo crime (requisito que a lei não exige) o meio que a recorrida usou para beneficiar do regime de aperfeiçoamento activo (declarando como mercadoria de importação azeite que não reunia os pressupostos fixados quando da concessão do regime, que desta forma se considera violado) era susceptível de configurar, à data da liquidação, o crime aduaneiro p. e p. no art. 92.º n.º 1 d) do RGIT, pacificamente considerado pela jurisprudência já assente como “acto passível de procedimento judicial repressivo” (neste sentido V/ Acórdão de 9 de Outubro de 2002, proferido no Proc. 26416, pelo STA.)

Nestes termos e nos demais de direito doutamente supridos por V.Exas, deve dar-se provimento ao recurso e em consequência revogar-se a douta sentença a quo, com o que se fará a costumada

O TCA, por despacho do Senhor Relator, julgou-se hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso jurisdicional, na sequência do que o processo foi remetido a este Supremo Tribunal Administrativo, a requerimento da Fazenda Pública.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto remeteu para douto parecer do Ministério Público no Tribunal Central Administrativo, que se manifestou no sentido do provimento do recurso jurisdicional.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) No âmbito da autorização n.º 1199/AA/DG, para o regime de Aperfeiçoamento Activo, a impugnante procedeu à importação de azeite, através dos DU's n.ºs 2 12494.8 e 212493.0, aceites pela Alfândega de Alverca em 19/08/1999, conforme informação de fls. 61 a 66, que se dá por reproduzida;

B) A referida Autorização para o regime de Aperfeiçoamento Activo foi concedida no sistema suspensivo nas modalidades de equivalência e de exportação antecipada, tendo a impugnante declarado, naqueles DU's, a importação de azeite virgem extra, a que corresponde a categoria 1 – fls. 62,

C) Por despacho de 26/11/2002 da Directora da Alfândega de Alverca, foi determinado o apuramento da dívida aduaneira relativamente àqueles DU's, por se ter verificado, em análises alegadamente feitas ao respectivo azeite, que este era de qualidade inferior ao que constava da respectiva autorização – fls. 62;

D) Em consequência, procedeu-se às liquidações oficiosas, tendo a impugnante sido notificada nos termos do documento de fls. 23 a 25, que se dá por reproduzido, e onde se lê:

“(1.) notifico VEX.ª, (...) das liquidações oficiosas com os números de registo 900025 e 900026 de 28/1 1/2002 (doc. 2) no montante total de €83.29387 (...), a que corresponde a títulos de Direitos Aduaneiros €64.357,14, IVA €9406,87, juros compensatórios €9.524,86, imposto de selo €3,00 e impressos €2,00, resultante do apuramento das declarações aduaneiras de sujeição ao regime de aperfeiçoamento activo, Documentos Administrativos Únicos n.ºs 212494.8 e 2 12493.0 aceites pela Alfândega de Alverca, ao abrigo da Autorização de Aperfeiçoamento Activo n.º 1199/DG/AA.

A referida dívida constituiu-se devido à não observância das condições fixadas naquela autorização. A notificada declarou a coberto dos referidos DAU,s, em conformidade com a mencionada Autorização para o regime de Aperfeiçoamento Activo, a importação de azeite virgem extra — a que corresponde a categoria 1 (doc. 3). Contudo, as análises organolépticas às duas amostras solicitadas, pela Alfândega de Alcântara Norte, ao laboratório da DGAIEC, concluíram pela desclassificação daquela para azeite — categoria 6, conforme consta dos boletins de análise n.ºs 185 de 10/02/2000, 186 de 14/02/200, 300 de 08/03/2000, 250 de 28/02/2000 e 218 de 21/02/2000 que se junta (doc.4).

Deste modo, em virtude das referidas análises realizadas ao azeite declarado, no momento da sujeição ao regime, não estarem de acordo com o declarado pela empresa e de, portanto, não terem sido observadas as condições fixadas na respectiva Autorização, a retro identificada, com reais consequências sobre o funcionamento correcto do regime, configura-se um facto constitutivo de dívida aduaneira na importação por incumprimento dos disposto nos arts. 115º e 204º n.º 1 b) do Código aduaneiro Comunitário, (...) “, conforme documentos de fls. 23 a 42, que se dão por reproduzidos;

E) A referida notificação na alínea anterior foi efectuada no dia por carta registada com A/R expedida no dia 29/12/2003, desconhecendo-se o dia em que o respectivo aviso de recepção foi assinado, conforme documentos de fls. 2 a 6 do processo de cobrança apenso e que se dá por integralmente reproduzido;

F) Pelo TAF de Almada seguiu termos uma impugnação com o n.º 1/04, com as mesmas partes deste processo e em que se impugnava liquidação adicional resultante de apuramento da dívida aduaneira relativamente a uma importação de azeite ao abrigo da mesma Autorização para o regime de Aperfeiçoamento Activo n.º 1/99IDGIAA, mas pelo DU n.º 201105.1, aceite pela Alfândega de Setúbal a 15.03.1999, onde se colocavam os mesmos problemas quanto à qualidade do azeite importado pela aqui impugnante, tendo a Alfândega revogado o acto tributário de liquidação por ter reconhecido que se verificara caducidade do direito à liquidação por a liquidação ter sido notificada para lá do decurso de três anos sobre a constituição da dívida, pelo que a referida impugnação foi julgada extinta por inutilidade superveniente da lide, conforme documentos de fls. 73 a 96, que se dão por reproduzidos;

G) Para tomar tal decisão na impugnação judicial referida na alínea anterior, a Alfândega entendeu que a mercadoria foi submetida ao regime de aperfeiçoamento activo no dia 15/03/1999, data de aceitação do DU 20 1105.1 pela Alfândega de Setúbal — fls. 80, no n.º 32,

H) O ERFV veio reconhecer, a fls. 104, que a notificação da liquidação impugnada nestes autos, tal como aconteceu no processo que correu termos pelo Tribunal de Almada, excedeu os três anos, conforme documento de fls. 1043, que se dá por reproduzido.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu a caducidade do direito à liquidação.

Está-se perante a liquidação de dévidas aduaneiras, a que é aplicável o Código Aduaneiro Comunitário, ponto este que não é objecto de controvérsia.

O art. 221.º do Código Aduaneiro Comunitário, na redacção vigente, introduzida pelo Regulamento (CE) n.º 2700/00, de 16 de Novembro, estabelece o seguinte:

1. O montante dos direitos deve ser comunicado ao devedor, de acordo com modalidades adequadas, logo que o respectivo registo de liquidação seja efectuado.

2. Sempre que o montante de direitos a pagar tenha sido mencionado na declaração aduaneira, a título indicativo, as autoridades aduaneiras podem prever que a comunicação referida no n.º 1 seja feita apenas se o montante de direitos indicado não corresponder ao montante por elas determinado.

Sem prejuízo da aplicação do segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 218.º, quando for utilizada a possibilidade prevista no primeiro parágrafo do presente número, a concessão, pelas autoridades aduaneiras, da autorização de saída das mercadorias equivale à comunicação ao devedor do montante de direitos objecto do registo de liquidação.

3. A comunicação ao devedor não se pode efectuar após o termo de um prazo de três anos a contar da data de constituição da dívida aduaneira.

Este prazo é suspenso a partir do momento em que for interposto um recurso na aceção do artigo 243.º, até ao termo do processo de recurso.

4. Sempre que a dívida aduaneira resulte de um acto que era, no momento em que foi cometido, passível de procedimento judicial repressivo, a comunicação ao devedor pode ser efectuada, nas condições previstas nas disposições em vigor, após o termo do prazo de três anos previsto no n.º 3. (1)

No caso em apreço, foi excedido o prazo de três anos a contar da constituição da dívida aduaneira, previsto no n.º 3 deste art. 221.º, o que não vem questionado no presente recurso jurisdicional.

A Fazenda Pública defende, porém, que não ocorreu a caducidade do direito de liquidação, por ser aplicável o n.º 4 deste art. 221.º (segunda parte do n.º 3, na redacção anterior) por a dívida aduaneira resultar de «*uma acto que era, no momento em que foi cometido, passível de procedimento judicial repressivo*».

Esta expressão «*acto passível de procedimento judicial repressivo*» foi interpretada pelo T.J.C.E. no acórdão de 27-11-1991, proferido no processo n.º C273/90, relativamente ao art. 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979 (2), que foi a fonte do n.º 3 do CAC inicial e dos actuais n.ºs 3 e 4 deste art. 221.º.

Segundo o T.J.C.E. a expressão «*acto passível de procedimento judicial repressivo*» «*abrange apenas os actos que, segundo a ordem jurídica do Estado-membro cujas autoridades competentes reclamam uma cobrança a posteriori, são qualificados de infracções na aceção do direito penal nacional*».

Assim, o alargamento do prazo de caducidade depende do preenchimento pela conduta da Impugnante de uma infracção qualificada como crime, pelo direito penal nacional.

No entender da Fazenda Pública, a conduta da Impugnante será enquadrável na alínea d) do n.º 1 do art. 92.º do RGIT que estabelece que, «*quem, por qualquer meio*» «*obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, o despacho aduaneiro de quaisquer mercadorias ou um benefício ou vantagem fiscal*» «*é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 7500 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a (euro) 25 000, se pena mais grave lhe não couber por força de outra disposição legal*».

Porém, o RGIT apenas entrou em vigor em 5-7-2001, 30 dias após a publicação da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (art. 14.º desta Lei).

Como resulta do teor expresso do n.º 3 do art. 221.º do CAC, para poder ocorrer o alargamento do prazo de caducidade é necessário que a dívida aduaneira resulte de «*um acto que era, no momento em que foi cometido, passível de procedimento judicial repressivo*».

A actuação da Impugnante que deu origem à dívida aduaneira que pode ser enquadrável naquele art. 92.º, n.º 1, alínea d), do RGIT é a que se consubstanciou em declarar, em conformidade com a autorização para o regime de Aperfeiçoamento Activo, a importação de azeite extra virgem, declaração essa que não correspondia à realidade.

Porém, esta actuação ocorreu em 1999, antes da entrada em vigor do RGIT, pelo que não pode com base nele concluir-se que a Impugnante tenha praticado um acto passível de procedimento judicial repressivo, **no momento em que foi praticado**.

Por outro lado, antes do RGIT, a actuação referida era punível como contra-ordenação fiscal aduaneira, sentido enquadrável no n.º 1 do art. 36.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras.

Assim, conclui-se que, no momento em que foi praticada, a conduta da Impugnante não era punível a título de crime e, consequentemente, não podia ser considerada «*passível de procedimento judicial repressivo*» para efeitos do alargamento do prazo de caducidade previsto no n.º 4 do art. 221.º do CAC.

Pelo exposto, o recurso jurisdicional não pode obter provimento.

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

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 15 %.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(1) Na redacção anterior, que não era substancialmente diferente, no que aqui interessa, não existia n.º 4 e o n.º 3 tinha a seguinte redacção:

3. A comunicação ao devedor não se poderá efectuar após o termo de um prazo de três anos a contar da data de constituição da dívida aduaneira. Todavia, se, em virtude de um acto passível de procedimento judicial repressivo, as autoridades aduaneiras não puderam determinar o montante exacto dos direitos legalmente devidos, a referida comunicação será efectuada, na medida em que as disposições em vigor o prevejam após o termo desse prazo de três anos.

(2) Publicado no Jornal Oficial n.º C-331, de 20-12-1991

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Reforma de acórdão. Arguição de nulidade.*

### Sumário:

- I — *O acórdão que aclara o anterior, que negou provimento ao recurso jurisdicional, constitui uma unidade com o aclarado, e os fundamentos de direito que lhe acresce-ntou integram a decisão do recurso.*
- II — *Já o acórdão que, depois, indefere novo pedido, desta vez de reforma daqueles dois arestos, unificados, é independente deles.*
- III — *Não pode, assim, proceder a arguição de nulidade do terceiro acórdão, motivada em ele ter apontado novos fundamentos, incompatíveis com os primeiramente invocados, uma vez que tais fundamentos servem para sustentar a decisão que negou a reforma, não se acrescentando aos que serviram para decidir o recurso jurisdicional.*

Processo n.º 615/04-30.

Recorrente: Garola & Bernardo, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. GAROLA & BERNARDO, LDA., com sede na Lousã, recorreu por este Tribunal da sentença do Mm<sup>o</sup>. Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>o</sup> Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação judicial das liquidações adicionais de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativas aos exercícios dos anos de 1994 a 1996, inclusive.

A este recurso foi negado provimento por acórdão datado de 11 de Maio de 2005 e que faz fls. 113 a 123 do processo. A razão do insucesso foi, em súmula, ter a recorrente fundado a impugnação no vício de forma por falta de fundamentação da deliberação da comissão de revisão que fixou a matéria colectável, quando essa comissão fora integrada por um representante seu, pelo que lhe não faltava «um conhecimento concreto da motivação do acto», além de que, sendo ela «também autor do acto que agora questiona (...), não pode “venire contra factum proprium”, não havendo qualquer vício de forma que leve à anulação das liquidações efectuadas de acordo com aquela deliberação».

A recorrente veio, então, em 23 de Maio de 2005, arguir uma nulidade processual - a falta de notificação do parecer do Ministério Público que antecedeu o acórdão - e, subsidiariamente, requerer a esclareção do aresto, que «não diz minimamente de que preceitos legais ou critérios normativos referidos aos preceitos legais existentes no vasto sistema jurídico faz derivar a gravosa solução que prejudica a recorrente» (fls. 128 e 129).

Através de acórdão de 27 de Setembro seguinte (a fls. 132 a 134), este Tribunal indeferiu a arguição de nulidade mas deferiu o pedido de esclarecimento, dizendo que, «tendo em atenção os artigos 21<sup>o</sup> e 82<sup>o</sup> (direito à fundamentação) e 85<sup>o</sup> (composição da comissão de revisão), todos do

CPT, e pelos motivos expostos no acórdão, não ocorre o vício de falta de fundamentação que vinha alegado».

Regressou a recorrente em 20 de Outubro de 2005, desta feita com o requerimento de reforma do acórdão de fls. 138 a 144. Aí, pediu «a rectificação do Acórdão quanto às normas que considerou aplicáveis, expressa ou implicitamente, e a final julgar-se a impugnação procedente» (sic).

Em 25 de Janeiro de 2006 foi proferido o acórdão de fls. 149 a 153. Nele se disse «não ter havido no acórdão reformando “lapso manifesto do juiz”, “erro evidente, patente e virtualmente incontrovertível”, “erro palmar, patente ou manifesto” ou, sequer, “menor ponderação” ou des-acerto. E indeferiu-se o pedido de reforma.

Não sem antes se escrever: «É certo que, como refere a reclamante, o artigo 86<sup>o</sup> n.º 2 do CPT, na redacção que lhe foi dada pelo DL 47/95 de 10 de Março, referia a “imparcialidade e independência técnica” dos vogais da Comissão. Mas o artigo 91<sup>o</sup> n.º 1 da LGT nenhuma referência faz a tais deveres». E, atendendo a que esta norma configura como de representação a relação entre o reclamante e o perito por si designado para integrar a comissão, acrescentou que «(...) no caso concreto, a decisão da Comissão teve lugar em 5 de Maio de 1999 pelo que, face à lei vigente, nada há que objectar à aludida representação».

A recorrente arguiu, a fls. 157 a 166, com data de 6 de Fevereiro de 2006, a nulidade deste acórdão.

1.2. FÁ-LO nos termos que integralmente se transcrevem:

«Garola & Bernardo Construções, Lda., notificada do Acórdão de 25 de Janeiro de 2006, vem, nos termos conjugados dos artigos 668.º e 670.º do Código de Processo Civil, arguir a sua nulidade, nos termos e com os seguintes fundamentos:

1

A Recorrente, notificada da decisão - tout court - desse Venerando STA, que lhe negou provimento ao recurso em 12 linhas decisionistas e sem qualquer referência aos preceitos legais aplicáveis, suscitou esclarecimento desse “aresto”, e, tendo-a julgado procedente esse STA, ficou a mesma recorrente a saber que “tendo em atenção os artigos 21.º e 82.º (direito à fundamentação) e 85.º - (composição da comissão de revisão), todos do CPT, e pelos motivos expressos no acórdão, não ocorre o vício de falta de fundamentação que vinha alegado”.

2.

O Tribunal retirou, assim, dessas normas legais o entendimento de que “fazendo [o contribuinte] parte da comissão e não tendo votado contra o deliberado, é ele também autor do acto”, pelo que não pode, por isso, “venire contra factum proprium” e atacar a sua legalidade, designadamente por falta de fundamentação.

3.

A Recorrente entendeu - e entende - que a posição do Tribunal apenas se podia ter ficado a dever à aplicação das normas do CPT numa redacção que não estava em vigor.

E isto porque, em sentido contrário ao que se decidiu, “no domínio de vigência do Código de Processo Tributário, na redacção posterior ao Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, os vogais nomeados pelos

contribuintes para integrarem as comissões de revisão da matéria colectável, não eram representantes dos contribuintes, devendo agir com imparcialidade e independência técnica, [pelo que] nestas condições, a actuação do vogal nomeado pelo contribuinte não produzia efeitos na esfera jurídica deste, pelo que a impugnabilidade contenciosa da deliberação da comissão, apesar da concordância que aquele desse, não encontra qualquer obstáculo no princípio *pacta sunt servanda*” - Acórdão do STA de 2 de Junho de 1999.

4.

No entendimento da Recorrente, esta leitura decorreria dos artigos 85.º e 86.º do CPT, ao abrigo dos quais foi realizada a Comissão de Revisão,

5.

E, por isso, considerou ser erro manifesto que seja o contribuinte, que, para participar, como autor do acto, na deliberação da comissão; não considerar aplicável o artigo 86º do CPT em relação com o artigo 85.º, para se decidir contra o sentido daquela norma, passando-se por ela, repetindo o que se disse sem qualquer sentido de menos respeito para com o tribunal, como “cão por vinha vindimada”, como se ela não existisse - e não existisse para esclarecer a ratio do que se dispõe no artigo 85.º, n.º 1, do CPT; e entender, contra legem, que o contribuinte se encontrava representado e que o acordo dado pelo vogal o vinculava ao ponto de o acto tributário poder carecer de fundamentação, ou, recte, de a arguição de nulidade, por esse motivo, se configurar como um *venire contra factum proprium* !!!

6.

Em resposta, o STA considerou - em aresto que a Recorrente entende não qualificar - que “é certo que como refere a reclamante, o artigo 86.º, n.º 2, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 47/95 de 10 de Março, referia a ‘imparcialidade e independência técnica’ dos vogais da Comissão. Mas o artigo 91.º n.º 1 da LGT nenhuma referência faz a tais deveres. (...) Ora, no caso concreto a decisão da Comissão teve lugar em 5 de Maio de 1999 pelo que, face à lei vigente, nada há que obstar à aludida representação” (sic)!!!!!!!!!!!!!!

7.

Resumidamente, temos que:

1) Após o pedido de esclarecimento, especificamente direccionado a que as 12 linhas decisionistas fossem, ao menos, integradas pela indicação das normas legais aplicáveis, o STA diz que decidiu “tendo em atenção os artigos 21.º e 82.º (direito à fundamentação) e 85.º (composição da comissão de revisão), todos do CPT”;

2) Após o pedido de reforma, já considera que “o artigo 91.º n.º 1 da LGT nenhuma referência faz a tais deveres. (...) Ora, no caso concreto a decisão da Comissão teve lugar em 5 de Maio de 1999 pelo que, face à lei vigente, nada há que obstar à aludida representação”.

3) Ou seja, passou, por artes hermenêuticas racionalmente desconhecidas, a considerar-se aplicável a LGT a uma decisão fundada no regime do CPT.

8.

Pelo que se está perante uma clara contradição entre os fundamentos que foram mobilizados na decisão que decidiu o pedido de esclarecimento e a decisão que indeferiu o pedido de reforma, sendo certo que ambos eles passaram a integrar o conteúdo da primeira decisão que negou provimento ao recurso da ora requerente.

9.

Se o tribunal fundamentou - até ao pedido de reforma - as suas aliás duntas decisões com base no CPT (ainda que sem ter em conta, como se disse, a redacção em vigor e aplicável aos autos), é absolutamente contraditório com o decidido ter-se agora por aplicável o regime da LGT.

10.

A circunstância de uma mesma decisão (a que negou provimento ao recurso) se fundar em fundamentos contraditórios (os referidos nas decisões que decidiram o pedido de esclarecimento e o pedido de reforma) tem como efeito que essa decisão padece de nulidade subsequente por não poder apoiar-se em quaisquer fundamentos, por os sucessivamente solicitados se oporem, auto-destruindo-se, caindo-se, assim, na situação de falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão, mencionada na alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC.

11.

Ao menos, tivesse aplicado as normas em vigor do CPT... mesmo que isso implicasse a destruição do decidido e o provimento do recurso, dando-se razão ao brocardo “*errare humanum est*”.

12.

Ademais, nunca o STA e o seu relator poderiam ter feito tal aplicação insólita do regime da LGT.

13.

Na verdade, a aplicação do regime da LGT é estribada no facto de a Reclamação para a Comissão de Revisão da Matéria Tributável ter sido deduzida a 15 de Janeiro de 1999, quinze dias depois, portanto, da entrada em vigor desse diploma legislativo.

14.

Ora, o STA “esquece” que nos termos do artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, “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”.

15.

e que a reclamação foi expressamente deduzida “ao abrigo dos artigos 84.º e seguintes do Código de Processo Tributário’ tendo, aliás, sido essa a tramitação que até à decisão do incidente de reforma, lhe tinha sido dada.

16.

Ou seja, de modo absolutamente surpreendente, o STA interpretou os artigos 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98, 91.º e 92.º da LGT no sentido de admitir a aplicação do regime previsto na LGT para as reclamações de revisão da matéria tributável, maxime quanto à sua composição e funcionamento, mesmo quando o contribuinte tenha optado pelo regime de reclamação previsto nos artigos 84.º e seguintes do Código de Processo Tributário.

17.

Considerou, pois, aplicável um regime legal contrariando frontal e abertamente a decisão reformanda, estribada no CPT.

18.

E se isso já de si é grave, pois a LGT só é convocada depois da Recorrente ter colocado o Tribunal perante a redacção do CPT que aquele deveria ter aplicado,

19.

mais grave ainda se torna porque a norma do artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98 (conjugada com os artigos 91.º e 92.º da LGT), assim interpretada e irrelevando a opção do contribuinte exercida, nos termos da lei, pela aplicação de um determinado regime legal, é inconstitucional por violação do princípio do Estado de direito, maxime, da sua dimensão de tutela justificada da confiança - artigo 2.º da CRP e também por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP - na medida em que determina a aplicação de um regime - o da LGT - que, em virtude da opção exercida pelo contribuinte, não vigorava para o concreto procedimento de revisão da matéria tributável em causa.

20.

E, para cúmulo, o Tribunal, para não fazer a requerida aplicação do regime em vigor volta a aplicar um regime que também não estava em vigor para aquele concreto procedimento de revisão!!! E a Recorrente que pensava que para tudo havia limites.

21.

É, pois, manifesto - repetindo em outros termos o já dito - que, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea b), do CPC, há, neste enredo, uma clara contradição entre os fundamentos legais invocados, subsistindo, também; por outro lado, e além disso, uma outra contradição na medida em que os fundamentos invocados do CPT, considerados na redacção em vigor, são forçosamente contraditórios com a decisão decorrente da aplicação da LGT, sendo o STA a admiti-lo: “É certo que, como refere a reclamante, o artigo 86.º, n.º 2, do CPT, na redacção que lhe foi dada pelo DL 47/95 de 10 de Março, referia a imparcialidade e independência técnica dos vogais da comissão. Mas o artigo 91.º n.º 1 da LGT...”!!!!!!

22.

E tal contradição é ainda potenciada pelo facto de o conjunto decisório acabar, em linguagem comum, por “dar o dito por não dito”, anulando-se formal e materialmente toda a fundamentação da decisão de fundo,

integrada pela subsequente esclareção e invocando-se fundamentos contraditórios entre si e contrastantes com o previamente decidido quanto ao regime aplicável.

Ora, é causa de nulidade que a decisão, in totum, esteja fundamentada com base em regimes legais contraditórios entre si - sendo só um, o do CPT, aplicável ao caso concreto - e que a decisão final, dando por assente a existência de uma relação de “representação”, esteja em contradição com as normas do CPT em que se estribou o tribunal para julgar no acórdão decisório, complementado com a justificação constante da decisão aclaratória, criando-se uma situação de falta de especificação de fundamentos que justifiquem a decisão de não provimento do recurso interposto pela recorrente.

23.

Permitam-se à Recorrente duas notas finais:

24.

Uma sobre a admissibilidade do pedido de arguição de nulidades que é feita ad cautelam, mas justificadamente em face do iter decisório-processual dos autos onde, como se disse, o Tribunal para escusar-se, sem qualquer fundamento racional, a fazer aplicação do regime em vigor - o do CPT, atenta a opção do contribuinte e a tramitação do procedimento de revisão - volta a aplicar um regime que também não estava em vigor para aquele concreto procedimento de revisão. Assim, como tudo parece ser possível, importa deixar claro, desde já, que

25.

Sendo a arguição de nulidades o único meio de recurso contra os vícios da decisão, não pode negar-se à Recorrente o direito, decorrente do artigo 20.º da Constituição, de ver sindicada uma nulidade originada pela decisão ora notificada, ainda que em sede de reforma, maxime quando o tribunal adita fundamentos não explicitados nas anteriores decisões - e com elas contraditórios - para justificar uma solução “jurídica” até aí louvada num regime legal subitamente “substituído” por outro.

26.

Assim sendo e acautelando - neste processo, com justa causa -, importa referir que a interpretação do disposto nos artigos 668.º e 670.º do CPT no sentido de não se admitir, após decisão do pedido de reforma, a arguição da nulidade do decidido em face dos fundamentos constantes desta última decisão, é inconstitucional por violação do disposto no artigo 20.º da CRP.

27.

E não é só a Recorrente que o diz. Di-lo também o Tribunal Constitucional no Acórdão 485/2000, cujo conteúdo decisório se passa, para que não fiquem dúvidas, a transcrever:

“(...) O artigo 20º da Constituição consagra, no nº 1, a garantia de acesso ao direito e aos tribunais para tutela dos interesses legalmente protegidos.

A concretização dessa garantia, nomeadamente em matéria cível, é conferida ao legislador infraconstitucional, que dispõe de uma ampla margem de decisão no que respeita ao âmbito das específicas soluções

a consagrar (cf., neste sentido, e no que respeita ao direito ao recurso, entre outros, os Acórdãos n.ºs 239/97 e 479/98 - D. R. II, de 15 de Maio de 1997 e de 24 de Novembro de 1999, respectivamente).

Contudo, e no que se refere à questão de constitucionalidade em apreciação, o legislador terá sempre de respeitar a dimensão da garantia de acesso ao direito e aos tribunais que se traduz em assegurar às partes uma completa percepção do conteúdo das sentenças judiciais e em assegurar a possibilidade de reacção contra determinados vícios da decisão. O legislador terá, pois, de consagrar na Legislação processual mecanismos que viabilizem, de modo eficaz, a prossecução de tais finalidades.

No que respeita aos vícios e reforma da sentença, o legislador instituiu o quadro legal constante dos artigos 666º e ss. do Código de Processo Civil. Nesse regime, consagrou a possibilidade de requerer a anulação da sentença, assim como de arguir a sua nulidade. A arguição de nulidades constitui, verdadeiramente, o único meio processual de reacção contra determinados vícios da decisão, consubstanciando, nessa medida, a aludida dimensão da garantia constitucional de acesso ao direito e aos tribunais. Por outro lado, e em função do recorte legal dos respectivos mecanismos processuais, o legislador estatuiu que, tendo sido requerida a anulação da sentença, o prazo da arguição de nulidades só começa a correr depois da notificação da decisão de anulação (artigo 670º, n.º 3, do Código de Processo Civil).

Ora, exprimindo o regime em vigor, nos seus traços essenciais, um modo de concretização da garantia constitucional, não pode, nessa medida, ser por via interpretativa restringido ou truncado naqueles aspectos que materializam o exercício (no caso) do direito constitucionalmente garantido. A limitação da utilização dos meios processuais em causa (maxime, da arguição de nulidades), quando a parte observa o condicionalismo legal (nomeadamente no que respeita a prazos), atentar-se-á, pois, contra o direito de acesso aos tribunais constitucionalmente consagrado, se tal limitação não se fundar num outro valor ou princípio com dignidade constitucional.

Nos presentes autos, o Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão recorrido, considerou que a arguição de nulidades não podia ter lugar, uma vez que tinha sido requerida a anulação do acórdão. Entendeu, para esse efeito, e apenas, que a apresentação do requerimento de anulação permite concluir, inevitavelmente, que o reclamante concorda com a sentença e que preclui a possibilidade de arguir a respectiva nulidade. Tal conclusão impede a autonomização da anulação face à arguição de nulidades enquanto meios processuais com finalidades distintas. Com efeito, e numa outra interpretação possível das normas que prevêem tais mecanismos, a anulação do acórdão pode até constituir um momento preparatório da arguição de nulidades (como acontece *in casu*), havendo a possibilidade de a parte apenas poder formar fundamentamente a sua decisão de arguir nulidades a decisão do requerimento de anulação.

Verifica-se, assim, que a interpretação feita pelo Supremo Tribunal de Justiça das normas em causa limita, não justificadamente, o direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20º, n.º 1, da Constituição. Trata-se, na verdade, da inviabilização do recurso a um mecanismo processual com uma finalidade singular, e, por essa via, da denegação da única possibilidade legal de reacção contra determinados vícios da decisão jurisdicional.

28.

Fica assim arguida a sobredita questão de constitucionalidade e para que não se diga, também em violação da Constituição que o Tribunal não tem de tomar conhecimento de tal problema, a Recorrente argui também a inconstitucionalidade norma dos artigos 668.º e 670.º do CPC quando interpretada no sentido mediante o qual o preceito não permite que o juiz se pronuncie sobre uma questão de constitucionalidade imputada a uma dimensão normativa desses mesmos artigos, por violação do disposto na Constituição da República Portuguesa, designadamente, as disposições constantes dos artigos 20.º e 204.º.

29.

E, para cabal esclarecimento, fica também dito que o presente momento é ainda oportuno e adequado para o conhecimento de tais questões, o que é confirmado por toda a jurisprudência uniforme e unânime do Tribunal Constitucional, onde se reitera um dever de tomar conhecimento da constitucionalidade de “normas relevantes para a decisão de questões sujeitas ainda ao poder de jurisdição do tribunal (como serão as questões processuais autonomamente postas em reclamação)”, já que esta constitui meio idóneo e atempado de suscitar a questão (acs. 206/86 e 366/96); e isto porque se trata, em todo o caso, de uma questão nova, que pela sua própria natureza, só poderia ser equacionada no momento em que o foi (v., também, *mutatis mutandis*, entre muitos outros, os Acs. do TC n.ºs 176/88, 158/90; 352/89, 306/90, 109/90).

30.

Por fim, importa lembrar que “nos feitos submetidos à julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”- artigo 204.º da CRP, este sim em vigor há 30 anos -, pelo que, a bem da justiça – e para quem lhe quer, acima de tudo, esse bem -, deve entender-se que o STA, por se tratar de matéria de conhecimento oficioso - e porque a decisão agora em crise se perfila como uma clara e insólita decisão surpresa, sendo completamente inesperado luz do que se referiu, que o Tribunal comece por considerar aplicável o regime dos arts. 84.º e ss do CPT para, logo após, vir a sobrepor-lhe, a final, em contradição com o que havia já decidido, o regime constante da LGT - ainda está a tempo de apreciar a interpretação inconstitucional que faz da norma do artigo 3.º, n.º 2., do Decreto-Lei n.º 398/98 (conjugada com os artigos 91.º e 92.º da LGT), ainda que o faça nesta sede, porque é essa interpretação que acaba por estar na origem da existência de uma contraditio *in integrum* ed *in totum* com o que se havia decidido anteriormente, considerando-se aplicável o regime do CPT.

31.

Na verdade, a interpretação conjugada dos artigos 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei no 398/98, 91.º e 92.º da LGT sentido de admitir a aplicação do regime previsto na LGT para as reclamações de revisão da matéria tributável, maxime quanto à sua composição e funcionamento, mesmo quando o contribuinte tenha optado pelo regime de reclamação previsto nos artigos 84º e seguintes do Código de Processo Tributário, ofende o princípio da tutela da confiança ínsito no princípio do Estado de direito,

consagrado no art.º 2º da Constituição, inconstitucionalidade que aqui expressamente se invoca.

32.

Assim sendo e aqui chegados, têm V. Exas., em opção, dois caminhos: o de julgar procedente a nulidade, e decidir em conformidade com esse juízo, reformando a decisão de não provimento do recurso para decisão de provimento do recurso (com a consequente anulação do acto tributário) ou, em alternativa, manter, contra o direito, o decidido.

33.

Porque se acredita na isenção, imparcialidade e humildade dos juizes em servir o direito, a recorrente persiste em acreditar se julgará com Justiça».

1.3. Em súmula, a requerente funda a arguição de nulidade no chamamento, só no terceiro acórdão, o de 25 de Janeiro de 2006, da norma do artigo 91º nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT), que consagra um regime a seus olhos incompatível com o do Código de Processo Tributário (CPT). E, como o Tribunal, antes, não invocara senão o CPT, agora, ao fazer apelo, também, à LGT, «incorre em clara contradição entre os fundamentos que foram mobilizados na decisão que decidiu o pedido de esclarecimento e a decisão que indeferiu o pedido de reforma, sendo certo que ambos eles passaram a integrar o conteúdo da primeira decisão que negou provimento ao recurso da ora requerente».

Estamos, no caso, perante três acórdãos - quatro, se considerarmos o presente.

Aquele que passaremos a designar por primeiro acórdão foi o que apreciou o recurso jurisdicional da sentença da 1ª instância.

O segundo acórdão indeferiu a arguição de nulidade processual aclarou o primeiro.

O terceiro acórdão desatendeu o pedido de reforma dos primeiro e segundo (considerando a requerente que o este último integrava aquele).

O quarto acórdão, que é o presente, apreciará a arguição de nulidade do terceiro acórdão.

1.4. Assenta a invocação de tal nulidade na contradição que a recorrente aponta aos fundamentos aduzidos por este Tribunal.

Tal contradição resultaria de, no primeiro acórdão, se ter decidido com base em disposições do CPT (tal como aclarou a segundo acórdão), e no terceiro se ter referido uma disposição incompatível da LGT, até então não mencionada pelo Tribunal.

Mas a verdade é que esta disposição da LGT não integra os fundamentos da decisão do recurso jurisdicional interposto pela ora requerente.

Na verdade, o segundo acórdão, na medida em que aclarou o primeiro, passou a fazer parte dele (cfr. o artigo 670º nº2, *in fine*, do Código de Processo Civil - CPC -, ex vi artigos 726º e 716º nº 1 do mesmo diploma). Ou seja, a decisão consubstanciada no primeiro acórdão assenta, e assenta só, nas três normas do CPT então apontadas: os seus artigos 21º, 82º e 85º.

Quando, no terceiro acórdão, se não reconhece a existência de erro ou lapso manifesto justificativo da reforma do primeiro (naquela medida integrado pelo segundo), e por isso se indefere o correspondente pedido, produziu-se uma peça autónoma, que não passou a fazer parte

do primeiro acórdão (vd. o artigo 670º nº 2, *in fine*, do CPC, a contrario). Ao invés, o terceiro aresto recusou alterar os primeiro e segundo, integrados.

E se, aí - no terceiro acórdão -, pela primeira vez, se referiu o artigo 91º nº 1 da LGT, tal não pode ver-se como um aditamento à fundamentação do primeiro acórdão, antes se devendo ter por um apoio legal chamado para suportar a decisão neste terceiro acórdão tomada - de indeferimento do pedido de reforma.

Independentemente de saber se o Tribunal convocou, ou não, nesta sequência de arestos, as disposições legais a cada momento convenientes, o que não pode é acusar-se uma contradição entre dois regimes legais, ambos chamados à liça para sustentar uma mesma decisão.

Repetindo: só o segundo acórdão, no segmento em que aclarou o primeiro, passou a integrá-lo. A fundamentação do não provimento do recurso jurisdicional apenas nestes primeiro e segundo acórdãos se pode buscar. O terceiro acórdão repeliu o pedido de reforma e, se apelou a um diploma legal até então ausente, não foi para acrescentar as razões do não provimento do recurso jurisdicional invocadas nos primeiro e segundo arestos, mas só para justificar o indeferimento do pedido de reforma, procurando responder à motivação em que a requerente o assentava.

Este terceiro acórdão é uma peça independente dos dois primeiros, pelo que os fundamentos de cada um destes blocos não só não têm que estar em consonância, sob pena de nulidade, como não podem entrar em contradição para tal efeito relevante.

Isto ao contrário do que pretende a requerente no fundamento que consta do nº 8 do seu articulado, aonde diz «que se está perante uma clara contradição entre os fundamentos que foram mobilizados na decisão que decidiu o pedido de esclarecimento e a decisão que indeferiu o pedido de reforma, sendo certo que ambos eles passaram a integrar o conteúdo da primeira decisão que negou provimento ao recurso da ora requerente».

Não é, só pelo exposto, passível de ser bem sucedida a invocação da nulidade assente em tal alegada contradição.

1.5. As considerações que a requerente faz acerca do mérito da decisão de fundo, designadamente, nos primeiros 22 pontos do seu articulado fundamentador da arguição de nulidade do terceiro acórdão, são irrelevantes para tal efeito, considerando o que se deixou dito.

Mesmo que o Tribunal, ao decidir o recurso jurisdicional, tenha errado na eleição do regime legal pertinente; ou que mal o tenha aplicado ao caso concreto, não há, pelas razões que se viram, a arguida nulidade no acórdão de 25 de Janeiro de 2006 - que é o único que neste momento está em questão.

1.6. O sobranse articulado da requerente é dedicado à defesa do seu entendimento de que é possível, nesta fase do processo, a arguição de nulidades.

Não se contesta a faculdade, que, aliás, está a exercer, de acusar nulidades incorridas no terceiro aresto, o de 25 de Janeiro de 2006, que apreciou o pedido de reforma dos primeiro e segundos.

O que se afirma é que não existe, naquele terceiro acórdão, a apontada nulidade, já que os fundamentos que nele se invocaram servem para suportar a decisão de indeferimento da pretensão de reforma, e não para sustentar a decisão de fundo do recurso jurisdicional. E, só por essa razão, não pode existir, entre os fundamentos do terceiro acórdão e os dos primeiro e segundo, contradição que consubstancie nulidade.

Como assim, não há que apreciar a inconstitucionalidade que a requerente aponta à «norma dos artigos 668.º e 670.º do CPC quando interpretada no sentido mediante o qual o preceito não permite que o juiz se pronuncie sobre uma questão de constitucionalidade imputada a uma dimensão normativa desses mesmos artigos, por violação do disposto na Constituição da República Portuguesa, designadamente, as disposições constantes dos artigos 20.º e 204.º».

E tal questão não tem que ser apreciada porque este Tribunal não interpreta, nem interpretou tais normas com o sentido rejeitado pela requerente, ou seja, não manifestou entendê-las com o sentido de vedarem, «após decisão do pedido de reforma, a arguição da nulidade do decidido em face dos fundamentos constantes desta última decisão».

Uma outra inconstitucionalidade invoca, ainda, a requerente, ao escrever que «a interpretação conjugada dos artigos 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98, 91.º e 92.º da LGT sentido de admitir a aplicação do regime previsto na LGT para as reclamações de revisão da matéria tributável, maxime quanto à sua composição e funcionamento, mesmo quando o contribuinte tenha optado pelo regime de reclamação previsto nos artigos 84º e seguintes do Código de Processo Tributário, ofende o princípio da tutela da confiança insito no princípio do Estado de direito, consagrado no art.º 2º da Constituição, inconstitucionalidade que aqui expressamente se invoca».

Também aqui estamos perante questão insusceptível de ser agora apreciada:

Mesmo que o Tribunal tivesse aplicado as normas referidas pela requerente e lhes tivesse atribuído o sentido por si afirmado, ou seja, mesmo que tivesse aplicado normas ofensivas de preceitos ou princípios constitucionais, tal só podia ter acontecido nos primeiro e segundo acórdãos, pois só aí o Tribunal decidiu a questão que no recurso jurisdicional vinha colocada, e que é tratada pelos artigos 3º n.º 2 do decreto-lei n.º 398/98, e 91º e 92º da LGT. Como assim, a decisão contida nos dois apontados arestos só é modificável pela via do recurso, já que, neste momento, o que está em causa é, apenas, a nulidade do terceiro acórdão, que indeferiu o pedido da sua reforma.

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos da arguição de nulidade.

2. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerimento de fls. 157 a 156, em que vem arguida a nulidade do acórdão de 149 a 153, datado de 25 de Janeiro de 2006.

Custas a cargo da requerente, fixando-se a taxa de justiça em €95 (noventa e cinco EUR).

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Prescrição da obrigação tributária. IRC de 1991. Sucessão no tempo de vários factores interruptivos. Aplicação do artigo 34.º do CPT.*

### Sumário:

- I — Respeitando a obrigação tributária a IRC de 1991 e estando o processo parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano mas diversas vezes, por força da sucessão no tempo dos vários factores interruptivos — reclamação, recurso hierárquico, impugnação e instauração da execução — só o primeiro tem relevância legal, contando-se, para efeito de prescrição, o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data da autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente ao ano referido na lei.*
- II — Nesta hipótese é aplicável o regime estipulado no artigo 34º do CPT.*
- III — Se, na pendência da execução fiscal for instaurada impugnação judicial e suspensa a execução mediante a prestação de garantia, nos termos do disposto no artigo 255.º, n.º 1 do CPPT, a paragem da execução fiscal derivada desse facto é imputável ao contribuinte.*

Processo n.º 997/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Empreendimentos Urbanísticos F. Ferreira Jorge, L.ª.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, uma vez que a obrigação tributária havia prescrito, a impugnação judicial que a firma Empreendimentos Urbanísticos F. Ferreira, Lda, com sede na Avenida do Ultramar, n.º 31, Pombal, havia deduzido contra o acto de liquidação de IRC, relativo ao ano de 1991, no valor de 3.577.236\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A dívida dos autos reporta-se a I.R.C., do exercício de 1991.

B) O início do respectivo prazo de prescrição de 10 anos iniciou-se em 01.01.1992, conforme resulta da conjugação dos números 1 e 2 do art.º 34º do Código do Processo Tributário que lhe é aplicável.

C) Com a interposição de reclamação graciosa, em 01.02.1993, operou-se a interrupção do prazo prescricional.

D) Tal como prescreve o n.º 3 do mesmo preceito legal: “A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição (...)”.

E) Sendo que este efeito interruptivo apenas cessa quando “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”.

F) Dando a douda Sentença por provado que o presente processo esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, por período superior a um ano, “entre 22/06/1998 e Janeiro de 2004”,



G) Consequentemente, o efeito interruptivo operado por via da apresentação da reclamação graciosa não degenerou em suspensivo.

H) Sendo que “a interrupção inutiliza para a prescrição de todo o tempo decorrido anteriormente” — artigo 326º do C. Civil

I) Donde que o novo prazo prescricional tenha de ser contado a partir daquela data, com a inutilização de todo o tempo decorrido anteriormente.

J) Acresce que a impugnante, por requerimento entregue junto do órgão da execução fiscal competente, datado de 27.09.1993, solicitou “a suspensão da execução com base no n.º 1 do artigo 255º do C.P.T.”, nomeando à penhora o imóvel constituído pela fracção B do prédio sito na Avenida Heróis do Ultramar, n.º 33, Pombal e inscrito na matriz predial urbana sob o art.º n.º 7925- B, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 01768/270387-B.

K) A penhora do imóvel supra identificado foi registada a favor da Fazenda Nacional em 15.10.1993

L) Mas, no caso *sub judice*, antes do decurso do prazo de um ano após apresentação da reclamação graciosa e a instauração da execução, já a instância executiva estava suspensa por via da garantia prestada, nos termos do art.º 255º do Código do Processo Tributário.

M) Sendo esta paragem do processo executivo imputável ao contribuinte.

N) Na prática, a partir desse momento, não mais podia o credor fiscal praticar quaisquer actos ou efectuar quaisquer diligências conducentes à satisfação do seu crédito, por via da suspensão do competente processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”.

O) Sendo a prescrição um instituto legal justificado não só por razões de certeza, de segurança e de paz jurídicas, mas também determinado pela falta de celeridade ou pela negligência do titular do direito (crédito) na sua respectiva cobrança, consequentemente, no caso vertente, inexistente qualquer inércia ou negligência na atitude do credor fiscal em vista à satisfação do seu crédito, porquanto se encontrava legalmente cerceado da prática de quaisquer actos no processo executivo competente para a cobrança coerciva da dívida de que era titular.

P) Ou seja, a garantia constituída obstava à regular tramitação e prosseguimento da execução.

Q) Donde que, também, não possa ser imputável à Administração Fiscal a eventual paragem do processo executivo por mais de um ano.

R) Consequentemente nunca o efeito interruptivo do n.º 3 do art.º 34º do Código do Processo Tributário degenerou em suspensivo.

S) Efectivamente, dispõe a segunda parte do n.º 3 do art. 34º do C.P.T. que tal somente se verificará quando “(...) o processo estiver parado 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”

T) Enquanto, no caso *sub judice*, antes do decurso daquele ano já a instância executiva estava suspensa por via da garantia prestada.

U) A prestação da garantia idónea implica que, desde então, a execução não possa prosseguir por suspensão legal obrigatória, tal como resulta do art.º 255º do Código do Processo Tributário.

V) Ora, impondo tal norma legal uma suspensão em termos peremptórios da execução fiscal e assumindo-se esta como o processo próprio para a cobrança coercivo dos créditos detidos pelo credor fiscal, então,

legalmente, fica este cerceado da prática de qualquer acto concreto atinente à cobrança coercivo daqueles.

W) Não podendo conformar-se o ora recorrente com uma interpretação do quadro legal aplicável que permita que o devedor fiscal, prestando garantia, obtendo a suspensão do processo de execução fiscal, lograsse a respectiva suspensão até ao decurso do prazo prescricional.

X) Sendo que no caso vertente, a garantia foi requerida logo após a instauração do processo de execução fiscal - 12.08.1993 versus 27.09.1993.

Y) Outra interpretação implicaria que, uma vez obtida a suspensão legal do processo de execução fiscal “até à decisão do pleito”, a então impugnante, não se conformando com qualquer das decisões dos procedimentos e processos instaurados, contra as mesmas, sucessivamente, esgrimissem todos os meios legais de defesa, logrando adiar até ao decurso do prazo prescricional a decisão do pleito.

Z) Donde que, por tudo o que vem dito, só se possa concluir que o prazo prescricional legalmente estabelecido para a dívida em causa, não se encontra atingido.

AA) Não se verificando, consequentemente, a extinção do direito do Estado à respectiva cobrança coerciva.

A impugnante não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, nos termos do disposto no artº 34º do CPT, aqui aplicável, “o prazo de prescrição da obrigação tributária em causa ainda não se esgotou”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 25/11/92, a impugnante apresentou a declaração, de rendimentos relativa ao exercício de 1991, em que apurou o lucro tributável de 15.477.158\$00 e o imposto a pagar de 3.577.236\$00 — fls. 3 a 6 dos autos de reclamação apensos

B) Posteriormente, na sequência de visita da fiscalização tributária e do acordo obtido na Comissão de Revisão em 11/01/93, foram alterados os valores das existências dos exercícios de 1989 e 1990 — fls. 12 a 14 dos autos de reclamação apensos.

C) Em 1 de Fevereiro de 1993, a impugnante apresentou reclamação contra a liquidação de IRC referente ao ano de 1991, “nos termos do Art. 111.º do CIRC e 97.º do CPT — fls. 2 dos autos de reclamação apensos.

D) Com esta reclamação, apresentou a declaração de substituição de fls. 7 a 10.

E) De acordo com a Informação de fls. 21 a 26 do apenso, foi proposta a correcção do lucro tributável do exercício de 1991 para o valor de 12.431.391\$00.

F) Por despacho de 24 de Abril de 1996, da autoria de Director Distrital de Finanças de Leiria, foi a reclamação parcialmente indeferida — fls. 43 dos autos de reclamação apensos.

G) Este despacho foi notificado à impugnante em 26/04/96, conforme consta do aviso de recepção de fls. 46 do apenso.

H) Em 6 de Maio de 1996, a impugnante requereu a emissão de certidão dos elementos omitidos na notificação recebida em 26/04/96, ao abrigo do disposto no Art. 22.º, n.º 1 do CPT, certidão essa recebida pela impugnante em 22/05/96 — fls. 14 e 15.

I) A impugnante deduziu recurso hierárquico contra a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, em 24 de Maio de 1996,— fls.... dos autos de reclamação.

J) Em 29 de Maio de 1996, deu entrada na 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Pombal a presente impugnação judicial, conforme carimbo apostado a fls. 3, que se dá por integralmente reproduzido.

K) Através do ofício n.º 000960, de 11/02/98, foi a impugnante notificada de que por despacho de 26/01/98 do Subdirector Geral dos Impostos foi indeferido o recurso hierárquico — fls. 67.

L) Em 12/08/93, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1449-93/100647.9.

M) Por requerimento que deu entrada na Repartição de Finanças de Pombal em 27/09/93, a impugnante solicitou a “suspensão da execução com base no n.º 1 do Artigo 255 do CPT” e nomeou à penhora a fracção B do prédio sito na Av. Heróis do Ultramar, n.º 33 em Pombal, com o artigo urbano n.º 7925-B, descrito na Conservatória do Registo predial de Pombal sob o n.º 01 768-B — fls. 99.

N) Por despacho do Chefe de Repartição, datado de 14 de Outubro de 1993, foi ordenada a penhora do bem oferecido como garantia pela impugnante e ordenada a suspensão da execução até conclusão da reclamação graciosa — fls. 100.

O) Em 15/10/93, foi registada a penhora da fracção referida na alínea J) a favor da exequente Fazenda Nacional, para garantia da quantia exequenda de 3.915.505\$00 — fls. 103.

Em cumprimento do duto Acórdão de fls. 150 a 154, cumpre ainda aditar a seguinte matéria de facto:

P) A dívida impugnada (IRC de 1991) não se encontra paga — fls. 166.

Q) O presente processo esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, por período superior a 1 ano (entre 22/06/98 e Janeiro de 2004) — fls. 80 vº e 82.

3 – O objecto do presente recurso consiste saber se a obrigação tributária em causa e relativa a IRC de 1991, se encontra prescrita.

Na sentença recorrida respondeu-se de forma positiva, uma vez que “a obrigação tributária prescreveu em 1/2/04, altura em que se completaram 10 anos sobre a apresentação da reclamação graciosa e em que se reiniciou a contagem do prazo de prescrição, acrescido do período de suspensão do processo, de um ano”, tudo de acordo com o regime para o efeito fixado no artº 34º do CPT, aqui aplicável.

Por sua vez e como resulta das razões invocadas nas conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente Fazenda Pública tem um entendimento diverso, no sentido de o prazo de prescrição da referida obrigação ainda não se ter esgotado.

Vejam-se as razões.

4 – Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a obrigação tributária em causa diz respeito a IRC de 1991.

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

Mais af se estabelecia que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução, interrompiam a prescrição, “cessando, porém, esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se,

neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da actuação” (nº 3).

Por sua vez, o seu nº 2 determinava que “o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial”.

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

Dispõe, porém, o artº 297º, nº 1 do CC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 5º do Decreto-lei nº 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT, que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Tendo em linha de conta tudo o que fica agora exposto e na hipótese vertente, não há qualquer dúvida de que o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto no CPT.

Na verdade e por um lado, reportando-se o IRC a 1991 esse prazo de prescrição terminaria, sem mais, em 2002, sendo certo que em 1/1/99, data da entrada em vigor da LGT, havia já decorrido o prazo de 7 anos, faltando assim 3 anos para se completar e, por outro, ainda não decorreram mais de oito anos sobre a data da entrada em vigor da LGT (artº 6º do citado Decreto-lei nº 398/98).

Assim, assentes que estão as regras a aplicar e os prazos de prescrição, vejamos, no entanto, se, no caso dos autos, a dívida tributária está ou não prescrita, sendo certo que é questão de conhecimento oficioso.

5 – Desde logo e como vimos, dizendo o IRC em dívida respeito ao ano de 1991, o prazo de prescrição começou a correr no dia 1/1/92.

Todavia e com a dedução da reclamação graciosa, o que ocorreu em 1/2/93, interrompeu-se o prazo de prescrição, tendo, então, decorrido 1 ano e 1 mês.

E a sua contagem só recomençaria, acrescida do período anterior à dedução da referida reclamação graciosa, a partir do dia em que se completasse um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

Antes do processo de execução fiscal parar por mais de um ano, a impugnante requereu a suspensão da execução mediante a prestação de uma garantia (nomeação de um bem imóvel à penhora) (vide als. M) e N) do probatório).

“A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pelo contribuinte e da dedução da impugnação judicial é imputável ao contribuinte, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela (art.255.º, n.º 1, do CPT).

No entanto, se posteriormente a essa suspensão se verificou uma paragem do processo de impugnação judicial, por um período superior a um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, recomençar-se-á a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da instauração da execução fiscal, pois, a paragem do processo de execução fiscal derivada da pendência da impugnação judicial não pode ser imputada ao contribuinte se não é este imputável a paragem deste último processo” (Acórdão deste STA de 23/5/05, in rec. nº 116/05, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto).

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 2/3/05, in rec. n.º 85/05.

Entretanto e no período compreendido entre 15/2/93 e 29/3/96 a reclamação esteve parada, por facto não imputável ao contribuinte (vide fls. 18 a 21).

Assim, desde 1/1/92 até 1/2/93 decorreu 1 ano e 1 mês, retomando-se a contagem do prazo em 15/2/94.

Pelo que, por mera operação aritmética de contagem, se verifica ter, já há muito, decorrido o prazo de 10 anos.

6 – Certo que igualmente foi interposto recurso hierárquico em 24/5/96, impugnação judicial deduzida em 29/5/96, que esteve parada entre 26/6/98 e Janeiro de 2004 e foi instaurada execução fiscal em 12/8/93, que esteve parada entre 25/4/94 e 29/5/96.

Todavia, nenhum destes factores tem relevância no cômputo do prazo prescricional, já que a anterior reclamação havia operado tanto a interrupção da prescrição como a cessação do respectivo efeito interruptivo.

De outro modo, ficaria sem aplicação a parte final do dito n.º 3 que manda ter em consideração, no cômputo do prazo, o tempo que tiver decorrido desde o seu início “até à data da autuação”, já que esta é diferente para cada um dos sucessivos actos interruptivos.

Assim, uma vez cessado o efeito interruptivo, já não é possível “resuscitá-lo” para o fazer operar de novo pois, tendo-se já contado o tempo decorrido “até à data da autuação” do processo em que se verifica o primeiro facto, não pode efectuar-se nova e idêntica contagem, já que é necessariamente diversa a data da autuação do processo em que se verificou o segundo acto interruptivo (isto sempre e evidentemente, parando o processo por mais de um ano).

Estando o processo parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, mas diversas vezes, por força da sucessão no tempo dos vários factores interruptivos - reclamação, recurso hierárquico, impugnação e instauração da execução - só o primeiro tem relevância legal, contando-se, então, nos sobreditos termos, o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data da autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente ao ano referido na lei.

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, 2ª edição, pp. 182/183.

Em tal hipótese, e ao contrário do que acontece no Código Civil - artigo 326.º -, não começa a correr um novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo, inutilizando-se todo o tempo decorrido anteriormente.

Uma vez que a lei faz cessar o efeito interruptivo, não se inutiliza o prazo já decorrido, procedendo-se à contagem do prazo em termos da dita suspensão e reatamento do prazo prescricional.

Como refere Benjamim Rodrigues, Problemas Fundamentais de Direito Tributário, p. 285, na dita hipótese, o efeito interruptivo - que, de outro modo, inutilizaria todo o tempo decorrido anteriormente - degenerou-se em simples suspensão por um ano.

Ou, de outro modo: aí, a interrupção da prescrição converte-se em mera suspensão.

É, assim, de concluir estar efectivamente prescrita a obrigação tributária em causa.

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

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) (voto o acórdão com a declaração que segue em anexo) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Voto o presente acórdão, salvo no que ao modo de contar o prazo de prescrição diz respeito, pois fá-lo-ia da seguinte forma:

“5 – Desde logo e como vimos, dizendo o IRC em dívida respeito ao ano de 1991, o prazo de prescrição começou a correr no dia 1/1/92.

Todavia e com a dedução da reclamação graciosa, o que ocorreu em 1/2/93, interrompeu-se o prazo de prescrição, tendo, então, decorrido 1 ano e 31 dias.

E a sua contagem só recomeçaria, acrescida do período anterior à dedução da referida reclamação graciosa, a partir do dia em que se completasse um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte.

Antes do processo de execução fiscal parar por mais de um ano, a impugnante requereu a suspensão da execução mediante a prestação de uma garantia (nomeação de um bem imóvel à penhora) (vide als. M) e N) do probatório).

“A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pelo contribuinte e da dedução da impugnação judicial é imputável ao contribuinte, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela (art.255.º, n.º 1, do CPT).

No entanto, se posteriormente a essa suspensão se verificou uma paragem do processo de impugnação judicial, por um período superior a um ano, por motivo não imputável ao contribuinte, recomeçar-se-á a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da instauração da execução fiscal, pois, a paragem do processo de execução fiscal derivada da pendência da impugnação judicial não pode ser imputada ao contribuinte se não é a este imputável a paragem deste último processo” (Acórdão deste STA de 23/5/05, in rec. n.º 116/05, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto).

No mesmo sentido, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 2/3/05, in rec. n.º 85/05.

Entretanto e no período compreendido entre 15/2/93 e 29/3/96 a reclamação esteve parada, por facto não imputável ao contribuinte (vide fls. 18 a 21), tendo, então, decorrido desde 15/2/94 e até esta última data, o prazo de 2 (dois) anos, 1 (um) mês e 11 (onze) dias.

Por sua vez, a execução fiscal esteve parada, também por facto não imputável ao contribuinte, desde 25/4/94 até 29/5/96, data em que foi instaurada a impugnação judicial, tendo, então, decorrido mais 6 (seis meses) e 11 (onze) dias.

Sendo certo que a referida impugnação judicial esteve parada desde 22/6/98 até Janeiro de 2004.

Deste modo, desde 22/6/99 e até ao dia de hoje, decorreu o prazo de 6 (seis) anos, 11 (onze) meses e 30 (trinta) dias.

Assim, fazendo o cômputo total do prazo prescricional decorrido até este momento, este é de 10 anos, 10 meses e 26 dias.

Pelo que, aquele prazo de 10 anos vai já decorrido, estando, assim, prescrita a obrigação tributária em causa”. — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 20 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Impugnação judicial. IVA e IRS. Reclamação para a comissão de revisão. Prazo. Justo impedimento. Notificação para a reunião da comissão de revisão. Carta registada sem aviso de recepção. Ausência do vogal do contribuinte. Desistência do pedido de reclamação. Artigo 86.º, n.º 4, do CPT.*

### Assunto:

- I — *A figura do justo impedimento, sendo reclamada por exigências evidentes de justiça, deve ser considerada de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artigo 2.º da CRP, mas também do próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP).*
- II — *Funcionando, porém, o justo impedimento como mero prolongamento do termo final para praticar um acto processual, após a cessação do impedimento a parte tem que praticar «logo» o acto omitido devido à existência do «justo impedimento».*
- III — *No domínio da vigência do CPT, na redacção posterior ao Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, os vogais nomeados pelos contribuintes para integrarem as comissões de revisão da matéria colectável não são representantes destes.*
- IV — *Efectuada notificação, para a reunião da comissão de revisão, por carta registada sem aviso de recepção, deve considerar-se sanada essa irregularidade procedimental quando, apesar de ela ter sido praticada, for atingida a finalidade que a lei pretendia atingir com a sua imposição.*
- V — *A desistência do pedido a que se refere o artigo 86.º, n.º 4, do CPT, motivada pela falta do vogal do contribuinte à reunião da comissão de revisão da matéria colectável, tem o sentido de desistência do pedido da reclamação e não o sentido de desistência da impugnação judicial.*

Processo n.º 1075/05-30.

Recorrente: José Manuel Baía Rossa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — José Manuel Baía Rossa, contribuinte n.º 117268887, residente na Rua João Machado, n.º 100, Coimbra, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que julgou ilegal, na parte em que invoca excesso de quantificação e improcedente, no mais, as impugnações judiciais que deduziu contra os actos de liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios e IRS, relativos ao exercício de 1996, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. Ao contrário do que resulta da decisão recorrida, a questão da relevância da figura do justo impedimento, em sede do procedimento de revisão da matéria tributável, não pode irrelevante, ignorando, a especificidade e a teleologia próprias da intervenção das Comissões, *principaliter* no que tange com a definição da situação tributária do sujeito passivo no domínio da aplicação de métodos indirectos.

B. Se é verdade que as Comissões de Revisão constituem uma instância privilegiada de intervenção do contribuinte na definição do quantum tributário, a sua natureza funcional (caracterizadora e justificante) vai muito para além da instituição de um momento de participação procedimental do contribuinte, assumindo-se, indubitável e claramente como órgãos administrativos decisórios, norteados por uma ideia de *desjudicialização*, concretizada na assumpção de que

C. Serão esses órgãos, em virtude da sua constituição (com intervenção de peritos com adequada competência técnica e com representação das partes interessadas) as instâncias mais adequadas para a apreciação *in concreto* do valor da matéria tributável,

D. E porque lhes cabe decidir de forma quase-arbitral um “conflito de interesses”, com eventual preclusão do recurso aos tribunais, é errado afirmar-se que a realidade traduzida na intervenção destes órgãos se encontra “mais distante da função tipicamente jurisdicional do que o processo gracioso tributário”, sendo esse erro potenciado pela conclusão a que conduz: excluir a relevância da figura do justo impedimento nesta sede.

E. Além disso, atendendo à sua função e ao procedimento (de avaliação indirecta) que suscita a intervenção das Comissões, a participação do contribuinte não é meramente “decorativa”, antes se assumindo como *condictio sine qua non* de adequação da tributação indiciária à situação concreta-real do contribuinte, sendo, ademais, reclamada pelos princípios da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e da verdade material, do contraditório, da auto-tutela administrativa e da colaboração.

F. Na verdade, é o próprio desenho da avaliação indirecta — e a ponderação daqueles princípios fundamentais — que reclama a participação do contribuinte, pois só um sistema que preveja tal forma de participação dá garantias mínimas de um respeito efectivo por uma tributação materialmente justa.

G. Ignorar essa realidade, é ignorar esses princípios, sendo, nesta sede, verdadeiramente *jusfundamental* que se imponha a participação do contribuinte, pelo que o critério normativo extraído do artigo 84.º, n.º 2, do CPT interpretado no sentido de não lhe ser aplicável a figura do justo impedimento contraria os referidos princípios fundamentais de um Estado de Direito, *maxime*, o da indefectível participação dos

administrados nas decisões, *in casu*, com conteúdo desfavorável que lhes digam respeito.

H. Iguualmente grave é não se admitir a figura do justo impedimento em sede de impugnação judicial quando está provado que o recorrente ficou totalmente incapaz de tomar decisões sócio-profissionais, de pensar ou fazer o que quer que fosse, física, psicologicamente impedido e impossibilitado de contactar com outrem para diligenciar pela apresentação da reclamação!!!

I. Tanto para mais quando à luz do *il quod plerumque accidit* esse estado grave e prolongado no tempo não seria previsível, caindo assim por terra o insustentável critério retrospectivo da decisão recorrida,

J. Mas, mesmo que assim não fosse, não poderia admitir-se, para se exigir ao Recorrente que “ordenasse a sua vida” que os tratamentos fossem marcados com “qualquer antecedência”, sendo esse período temporal determinante para aferir da justeza do critério seguido pelo tribunal!

K. A prevalecer a interpretação do tribunal *a quo*, far-se-á aplicação de uma norma inconstitucional: não podendo admitir-se uma interpretação do art. 146º/1 do CPC no sentido de, sem se concretizar a antecedência com que os tratamentos médicos foram marcados e de irrelevar a imprevisível situação deles resultantes, admitir que, estando o recorrente impossibilitado de comunicar com terceiros, não haja lugar a justo impedimento. Por violação do artigo 20º da CRP!

L. Tendo a reclamação sido deduzida, com invocação de justo impedimento, sem que o contribuinte tivesse sido notificado da liquidação, sempre cumpria, respeitando a lei e os princípios, primeiro, decidir aquela, mesmo que quanto à sua extemporaneidade, porque, nos termos legais, a apresentação daquela suspende os actos de liquidação.

M. Constituinto as Comissões de Revisão, como se afirma na decisão recorrida, um “mecanismo de participação do contribuinte no processo de avaliação indirecta”, a sua notificação — porque está em causa a tomada de uma decisão susceptível de alterar a sua situação tributária e/ou a sua convocação para a participação numa diligência que contende directamente com a definição da sua situação tributária — tem de ser feita, nos termos do art. 65º do CPT, por carta registada com aviso de recepção.

N. Não se pode dizer que as Comissões são “mecanismo de participação do contribuinte no processo de avaliação indirecta” e simultaneamente que “o contribuinte não integra a Comissão”, sob pena de se concluir, insustentavelmente, que o contribuinte não participa num procedimento direccionado à sua participação...

O. Na verdade, o “vogal” do contribuinte — que, *in casu*, era o próprio contribuinte intervém justamente como “a voz” do contribuinte, sendo este, por antonomásia, quem se representa no âmbito de tal procedimento.

P. É materialmente inconstitucional a norma conjugada dos artigos 84º, nº 3, 86º, nº 4, 7 e 8 do Código de Processo Tributário, quando interpretada no sentido de cominar com a desistência do pedido de reclamação e consequente impossibilidade de impugnar a quantificação operada em sede de avaliação indirecta, as faltas do contribuinte, ainda que justificadas por atestado médico, às reuniões da comissão, mediadas por um prazo de cinco dias. Por violação do disposto nos artigos 13º, 18º e 20º da CRP.

Q. Na verdade, é de todo inaceitável que uma única falta à reunião possa, entre o mais, justificar a preclusão do direito de impugnação judicial, o mesmo valendo para a falta à segunda reunião — encontrando-se a primeira falta devidamente justificada — não tendo o contribuinte a facultade de promover e motivar justificação dos motivos da sua não comparência à segunda reunião, que fica, *ope legis*, marcada para o 5º dia subsequente à primeira data, mesmo que esteja justificadamente impedido de aí comparecer.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na fundamentação da decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

3.1.1. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 20273, a Divisão de Inspeção de Pessoas Colectivas e Grandes Empresas da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, procedeu a exame à escrita do Impugnante do ano de 1996, em resultado do qual foi elaborado em 97.10.23 o relatório de fiscalização de que se junta cópia de fls. 134 a fls. 187 dos autos e nos apensos, e que aqui dou por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, de onde, além do mais, consta o seguinte:

«4.9 - CALCULO DA MÉDIA DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Conforme anexo VI, a média por cliente, em termos de valor, a quem foi passado **mais que um recibo** foi de 56.441\$, no Distrito de Coimbra e a clientes fora do Distrito foi de 51.564\$, pelo que a média global por recibo emitido foi de **55.954\$** (56.44 1\$ + 51.564\$) /2.

Na verdade, quando das primeiras diligências a que procedemos, as pessoas contactadas declararam, verbalmente, que as quantias pagas ao Sr. José Manuel Rossa pelos serviços efectuados eram substancialmente superiores, nomeadamente aos clientes a quem não foi passado qualquer recibo, que se evidenciam, no quadro seguinte, acrescidos de outros clientes que foram ouvidos em autos de declarações, cujas importâncias pagas se situam nos valores abaixo indicados:

Nome do Cliente	Morada	Valor Pago
Carmina do Carmo F. Estrela	Zambujal! Cantanhede	130.000\$
José Bento Amara!	S. Frutuoso/Coimbra	300 000\$
Arcindo Pereira Carneirinho	Carvalhal/Cadima	100 000\$
José Ferreira Rainho	Zambujal/Cadima	130 000\$
Manuel Joaquim Simões	Marvão/Covões	85 000\$
Maria Zulmira Marques	S. Pedro — Souselas/ Coimbra	70 000\$
José Ferrão Almeida	S. João do Campo/Coimbra	100 000\$
Olímpio Rosado	Cantanhede	185 000\$
Arménio Rodrigues da Silva	Febres	100 000\$
Manuel Tralhão da Silva	Vaziela/Cantanhede	250 000\$
José Silva Valeirinho	Vaziela	330 000\$
Cipriano Cortiço	Vila Verde — Lamarosa	400 000\$
Amável Marques	Boleta/Montemor	350 000\$

Nome do Cliente	Morada	Valor Pago
Manuel Alves Monteiro	Vila Franca — Arazede	100 000\$
Manuel Augusto Claro	Morros — Bonsucesso/F. Foz	78 000\$
Manuel Ramos Janeiro	Campizes — Ega/Condeixa	1000 000\$ *
Joaquim Gaspar (Chupeta)	Ega / Condeixa	500 000\$

\* Processo de invalidez  
Média por cliente 247.529\$

Por certo, se multiplicarmos esta média pelos 820 clientes, obteremos um volume de negócios que rondam os 203 mil contos, pelos serviços prestados a ex-emigrantes.

No entanto, também sabemos que há clientes com reformas mais baixas e ainda há outros a quem o S.P. apenas tratou dos chamados suplementos de reforma, as quais rondam os 30 e 70 contos mensais que, multiplicando por 3 meses de reforma a que o ex-emigrante tem direito (acordo de pagamento entre o S. Passivo e o pensionista ou reformado) nos dará a média por cliente de 90 a 140 contos, por serviço, pelo que, para cálculo do volume de negócios — **serviços prestados a ex-emigrantes** — para o ano de 1996 iremos considerar o valor médio, por recibo, de 73.000\$ (valor este encontrado e que serviu de base para a determinação do volume de negócios para os exercícios de 1992, 1993, 1994 e 1995), por ser mais favorável ao contribuinte.

#### 5. Proposta de tributação por métodos indiciários do IRS — Imposto sobre o rendimento.

##### a) Pressupostos de tributação por métodos indiciários, por aplicação do artigo 38º do CIRC.

1-) Inexactidões no registo das operações e indícios seguros de que os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido;

2-) Diversos serviços prestados sem emissão dos respectivos recibos de quitação;

3-) Sinais Exteriores de Riqueza.

##### b) Métodos utilizados e quantificação de valores (artigo 52º do CIRC)

1-) Elementos e informação obtidos em contribuintes (clientes); e  
2-) valores médios, declarados, por serviços prestados a ex-emigrantes, inferiores aos efectivamente praticados e recebidos

#### **5.1 QUANTIFICAÇÃO DOS VALORES OMITIDOS PARA EFEITOS DE IRS E IVA**

##### Em função dos recibos emitidos aos seus clientes

5.1.1 Conforme mapa comparativo entre os recibos emitidos e registados, no ano de 1996, dos clientes de cada um dos escritórios, pertencentes ao S. Passivo — José Manuel, anexo VII, quantificamos o valor presumido em falta, sem IVA, tendo por base os recibos emitidos e o valor médio presumido, por recibo sem IVA, pela diferença do valor total dos recibos emitidos, contabilizados, pelo que as correcções a fazer por métodos indiciários, em função dos recibos emitidos, serão de 37.974.005\$, valor este encontrado entre o presumido de 53.728.000\$ e o contabilizado de 15.753.995\$.

##### Em função de omissões de recibos aos seus clientes

5.1.2 Conforme mapa anexo V, aos 205 contribuintes com domicílio fiscal na área do concelho de Cantanhede não foram passados quaisquer recibos pelos serviços prestados de apoio a ex-emigrantes, cujas declarações modelo 1 de IRS do ano de 1996, foram preenchidas no escritório em Andorinha, pertencente ao S.P. — José Manuel Baía Rossa.

Pelo método de uma regra simples, encontraremos o universo, mais aproximado possível, dos clientes do S.P.

Assim temos:

- Se em 155 clientes com domicílio fiscal na área do concelho de Cantanhede, OMITIU 205 clientes, nos 620 clientes conhecidos – Anexo VII – OMITIU 820 clientes, que em média de um cliente para dois recibos, teremos 1640 recibos omitidos, que ao valor médio por recibo de 73.000\$ sem IVA, encontramos o volume de serviços prestados em falta de 119.720.000\$, para o exercício em apreciação, pelo que, em resumo, temos:

##### Correcção métodos indiciários:

Em função dos recibos emitidos .....	53.728.000\$
Em função de omissões de recibos .....	119.720.000\$
Total das correcções presumidas .....	173.448.000\$
Total declarado e registado .....	15.753.995\$
Base tributável em falta — para IVA .....	157.694.005\$
Volume de serviços prestados — para IRS .....	157.694.005\$

Cfr. também inf. de fls. 201 dos autos e doc. de fls. 165 a fls. 218 do apenso.

3.1.2. Em 97.10.31, foi emitida a nota de apuramento mod. 382, para efeitos de I.V.A., tendo sido aposta no quadro 15 [apuramento do montante da liquidação adicional — n.º 1 do art.º 84º (recurso a presunções ou estimativas)] a quantia total de Esc. 26.207.981\$00;

Doc. de fls. 190 a fls. 190v. dos autos.

3.1.3. O Impugnante foi notificado por carta registada com aviso de recepção do relatório de fiscalização e para reclamar, querendo, da fixação da matéria colectável para efeitos de I.V.A., carta essa recebida em 97.12.31;

Doc.s de fls. 24 e 192 a fls.193 e inf. de fls. 201.

3.1.4. A reclamação da matéria colectável fixada para efeitos de I.V.A. foi apresentada no Serviço de Finanças 2 de Coimbra em 98.02.23, tendo a mesma sido indeferida por despacho do Ex.mo Director de Finanças de Coimbra, cujo teor, inserto a fls. 198 dos autos, aqui dou por reproduzido e de onde consta, além do mais, o seguinte:

«Tendo em conta o informado, e apesar de se ter verificado o impedimento do reclamante até 98.02.09, o prazo para a apresentação da reclamação terminou em 98.01.30.

O justo impedimento alegado cessou em 98.02.09, e o contribuinte apenas apresentou a reclamação em 98.02.23, logo não se verificam os pressupostos estabelecidos no art.º 146 do Código de Processo Civil.

Nestes termos, indefiro a reclamação apresentada, por o ter sido fora do prazo estabelecido no art.º 84º do Código de Processo Tributário Notifique-se, 98-03-06»;

Cfr. também inf. de fls. 201, ponto 5.

3.1.5. Da decisão a que alude o n.º anterior foi a Impugnante notificada por carta registada datada de 98.03.10;

Doc. de fls. 33 e 199.

3.1.6. Entretanto, em 98.02.25, a D.S.C.I.V.A. procedeu à emissão das notas de cobrança a que correspondem as liquidações adicionais de I.V.A. e de Juros Compensatórios melhor identificadas no quadro em 1.supra, todas com data limite de pagamento em 98.04.30;

Doc.s de fls. 28 a fls. 32., juntos pela Impugnante e não impugnados na sua origem ou no seu teor pela parte contrária.

3.1.7. A presente impugnação (das liquidações de I.V.A. e de juros compensatórios correspondentes, a que alude o n.º anterior) deu entrada no Serviço de Finanças de Coimbra 2 em 98.09.10;

Cfr. carimbo apostado no cabeçalho da douda P.I. respectiva e inf. de fls. 201.

3.1.8. Da fixação da matéria colectável para efeitos de I.R.S. foi o Impugnante notificado também por carta registada com aviso de recepção, datada de 98.03.24;

Doc. de fls. 28 dos autos em apenso.

3.1.9. O Impugnante reclamou em 98.04.21 para o Ex.mo Senhor Presidente da Comissão de Revisão da Matéria Colectável de Coimbra, nos termos que constam do doc. de fls. 29 a fls. 39 do apenso e que aqui dou por reproduzido para todos os legais efeitos, tendo-se nomeado para exercer as funções de vogal e indicado para perito o Sr. Dr. António Pinto Castanheira;

Cfr. também inf. de fls. 156 do apenso.

3.1.10. Por carta registada datada de 98.06.01 foi o Impugnante notificado para comparecer no dia 98.06.23, pelas 10.00 horas, na qualidade de vogal;

Doc. de fls. 40 do apenso.

3.1.11. O Impugnante não compareceu na reunião da Comissão de Revisão a que alude o n.º anterior, tendo apresentado atestado médico e tendo a reunião sido adiada por falta de comparência do vogal do contribuinte;

Facto alegado no artigo 13º da douda P.I. em apenso.

No é facto controvertido e está confirmado pelos doc.s de fls. 41 a fls. 43 e pela certidão de fls. 49/50, todas do mesmo apenso.

3.1.12. Ainda em 98.06.23, foi expedido novo ofício registado para convocação do Impugnante para a reunião a ter lugar no 5º dia subsequente, em 29 de Junho, pelas 10.00 horas, ofício este dirigido à Rua João Machado, n.º 100, sala 203;

Facto alegado no artigo 14º da douda P.I. em apenso.

Não é facto controvertido e está confirmado pelo doc. de fls. 43 e de fls. 49/50 dos autos em apenso.

3.1.13. A Comissão de Revisão reuniu em 98.06.29, não tendo parecido o ora Impugnante, ali na qualidade de vogal do contribuinte, tendo o vogal da F.P. e o Sr. Presidente decidido manter o rendimento líquido de 169.273.823\$00, com os fundamentos constantes do relatório de fiscalização, e consignado que *«deve considerar-se que o reclamante desistiu do pedido face ao disposto no n.º 4 do referido artigo 86º»*;

Inf. de fls. 274 e doc. de fls. 276 destes autos.

3.1.14. Em 98.06.30, o Ex.mo Sr. Director Distrital de Finanças lavrou o seguinte despacho:

*«Nos termos do n.º 4 aditado ao Artigo 87º do Código de Processo Tributário (C.P.T.) pelo Artigo 1º do Decreto-Lei n.º 23/97, CONFIRMO a legalidade da decisão que se encontra fundamentada nesta acta»*;

Inf de fls. 274 e doc. de fls. 276v. destes autos.

3.1.15. Em 98.10.23, foi efectuada a liquidação adicional de I.R.S. do ano de 1996, melhor identificada no quadro em 1.supra, com data limite de pagamento em 98. 12.23;

Cfr. inf. de fls. 268 dos autos e prints informáticos no processo administrativo em apenso.

3.1.16. A presente impugnação (da liquidação de I.R.S. a que alude o n.º anterior) deu entrada no Serviço de Finanças de Coimbra 2 em 99.03.22;

Cfr. carimbo apostado no cabeçalho da douda P.I. respectiva e inf. de fls. 156 dos autos em apenso.

Mais se provou que:

3.1.17. O valor de mercado do veículo de matrícula 17-10-EU era de 25.000c. em 1998;

Facto alegado no artigo 29º da douda P.I. da impugnação judicial em apenso.

A prova deste facto no assentou no depoimento da única testemunha que lhe respondeu - a 6ª. Porque esta testemunha não se pronunciou quanto ao valor deste veículo em particular, mas quanto à frota de carros do Impugnante, que avaliou globalmente em 40.000c. A prova testemunhal dificilmente poderia, também, ser admitida para prova do valor, servindo apenas para provar que foi feita uma determinada avaliação em determinada data. Acresce que na avaliação devem ser especificados os critérios que lhe presidiram, o que a testemunha não faz, sendo absolutamente impossível perceber como chegou a tal valor (foi através da consulta à tabela de uma revista da especialidade? de um exame mecânico? Foi, afinal, uma avaliação ou foi uma estimativa?) Por último, a testemunha também não diz quando é que os avaliou, sendo seguro que em 1998 ou 1999 não teriam o mesmo valor que tinham em 1996.

Todavia, o Tribunal acabou por dar este facto como provado atendendo, já não a tal depoimento, mas ao doc. n.º 8 (fls. 53 do apenso) e ao seu confronto com revistas da especialidade da época, que o confirmam (Guia do Automóvel n.º 154, Fev.98 — a mesma data que a da carta). Levou-se também em conta que a A.F. não impugna este facto e que não existem nos autos outros elementos que o infirmem.

3.1.18. Em 96.12.31, a conta D.O. n.º 001.20.182815.7 do balcão do B.P.I. de Fernão Magalhães, Coimbra, apresentava um saldo de Esc. 52.230\$00.

Cfr. doc. de fls. 59 a 62 dos autos em apenso, para que remete o artigo 36º da douda P.I. respectiva. Este documento não foi impugnado no seu teor nem na sua origem.

3.1.19. Em 96.12.31, a conta n.º 0016627-001-84 do balcão do B.N.C. de Coimbra, apresentava um saldo de Esc. 247.595\$50.

Cfr. doc. de fls. 63 dos autos em apenso, para que remete o artigo 36º da douda P.I. respectiva. Este documento não foi impugnado no seu teor nem na sua origem.

3.1.20. O Impugnante preencheu a declaração de rendimentos respeitante ao ano de 1996 a Júlio Gomes Cavaleiro e Albino Batista Ferreira Machado, ambos da área de Cantanhede.

Facto extraído do alegado no artigo 43º da douda P.I. em apenso e confirmado pelos próprios. Aliás, já o haviam confirmado em sede administrativa.

3.1.21. Pelo preenchimento da declaração de I.R.S. o Impugnante cobrava em média 2.500\$00.

Facto extraído do alegado no artigo 44º da douda P.I. em apenso e confirmado pelas 2º e 4ª testemunhas.

3.1.22. O Impugnante tem relações profissionais com ex-emigrantes desde há cerca de 15 anos.

Facto alegado no artigo 49º da douda P.I.

Vinha já globalmente reconhecido no relatório de fiscalização.

3.1.23. Alguns dos 205 contribuintes de Cantanhede a que se alude no relatório de fiscalização já recebem a pensão francesa há muito tempo, alguns desde 1983.

Facto alegado no artigo 60º. O Impugnante não logrou fazer a prova respectiva quanto a todos os contribuintes, como se alcança do ponto 3.2.13. supra, mas é indubitável que os documentos que junta constitui prova bastante desse facto quanto a vários.

3 – Nas onze primeiras conclusões da sua motivação do recurso, o recorrente censura a decisão recorrida, na parte relativa ao IVA, por ter julgado inaplicável ao prazo de reclamação para a Comissão de Revisão da quantificação da matéria colectável por métodos indiciários, da figura jurídica do “justo impedimento”.

A questão jurídica suscitada e a reclamar decisão deste Supremo Tribunal é a de saber se o disposto no artº 146º do CPC logra ou não aplicação ao prazo fixado no artº 84º, nº 2 do CPT, aqui aplicável.

Dispõe o artº 49º, nº 1 do CPT que “os prazos, no processo administrativo tributário ou no processo gracioso tributário, contam-se de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil, salvo disposição especial”.

A regra contida neste preceito legal está, assim, em consonância com o preceituado no artº 20º do CPPT, que estabelece que “os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil”.

Assim, das referidas disposições legais, impõe-se concluir que, sendo a reclamação para a Comissão de Revisão um acto do processo administrativo tributário, tal como vem definido na decisão recorrida, que tem a ver com o procedimento tributário, o prazo para a sua dedução não pode deixar de ser de natureza substantiva e de caducidade e não um mero prazo judicial.

Daí que, em princípio, à respectiva contagem se não apliquem as regras previstas no artº 146º do CPC, mas antes e só as previstas no artº 279º do CPC, pois que aquelas se reportam e aplicam exclusivamente aos prazos de natureza processual ou adjectiva.

E dizemos em princípio, uma vez que, a este propósito, escreve o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 180: “esta regra do justo impedimento que, como transparece da sua própria designação, é reclamada por exigências evidentes de justiça, parece dever ser considerada de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no art. 2.º da C.R.P., mas também do próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da C.R.P.) que não pode deixar de exigir para sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos.

Por isso, aquela figura do justo impedimento deverá ser aplicada generalizadamente, tanto relativamente aos processos judiciais como a gratuitos”.

Daqui decorre que tal regime será aplicável ao prazo de reclamação para a Comissão de Revisão da quantificação da matéria colectável.

4 – Contudo, vejamos se, no caso em apreço, estão preenchidos os pressupostos da referida figura jurídica do justo impedimento.

Da prova recolhida nos autos, resulta que, o prazo para deduzir a reclamação, terminava em 31/1/98.

Resultou também provado que, no dia 11/1/98, o impugnante foi internado na Clínica de Montes Claros, a fim de ser submetido a uma intervenção cirúrgica ao joelho direito e a um programa de desintoxicação, sendo certo que o período de convalescença terminou no dia 9/2/98.

Face a estes elementos de prova, concluiu o Mmº Juiz “a quo” que o impugnante apenas esteve fisicamente impedido de gerir a sua vida quanto à segunda parte do prazo para deduzir a reclamação. “Não foi referido qualquer impedimento entre 1/1/98 e 11/1/98”.

Sendo assim, se o impugnante “não alega qualquer impedimento antes do período de internamento... e também não alega que o internamento tivesse decorrido de qualquer circunstância súbita que o tivesse precipitado... nem tal resulta ipso facto das razões de internamento invocadas ou da natureza da operação a que foi submetido... e também não alega que as circunstâncias tivessem contrariado uma data previsível antes do fim do prazo para reclamar”, não logrou provar o justo impedimento.

Mas, a nosso ver, não tem razão o Mmº Juiz “a quo”.

Com efeito, sendo o prazo para reclamar de trinta dias, o mesmo não se esgota antes de o mesmo ter decorrido na sua totalidade, uma vez que o impugnante pode utilizá-lo até ao último dia.

Por outro lado, não ficou provado que o impugnante tivesse tido conhecimento prévio do período de duração do seu internamento, nem tão pouco que durante esse período fosse previsível que o mesmo ficasse impossibilitado de praticar o acto ou mesmo de substabelecer essa prática a uma terceira pessoa.

Sendo assim, não se pode concluir pela existência de facto negligente imputável ao impugnante, capaz de justificar a preclusão do direito de impugnar o acto de liquidação, nos precisos termos em que o faz o Mmº Juiz “a quo”.

5 – Todavia e como se tem vindo a entender, “o justo impedimento funciona como um mero prolongamento do termo final para praticar um acto processual permitindo-se a prática do acto logo que o impedimento tiver cessado. Isto significa que após a cessação de impedimento, a avaliação pelo julgador da tempestividade da arguição do justo impedimento não tem autonomia de per si; essa avaliação pretende apurar se um requerimento foi feito em determinado momento, logo que foi afastado o facto, ou factos, que impediam a parte de praticar determinado acto processual... ”

Ora, se o requerente que alega o justo impedimento vê afastado o facto ou factos impeditivos que levam o tribunal a admitir a prática de acto processual fora do prazo, só faz sentido que pratique esse acto logo após o afastamento desse facto impeditivo e não em momento ulterior, designadamente quando o julgador venha a reconhecer que esse facto impeditivo realmente existiu.

Se assim não fosse, o requerente acabava por beneficiar de um prazo adicional para além daquele em que havia cessado o facto que o impediu de praticar em circunstâncias normais o acto omitido, quando a partir do momento em que requereu e alegou o justo impedimento já se encontrava, de novo, em condições de praticar aquele acto” (Acórdão



da Secção do Contencioso Administrativo do STA de 23/10/01, in rec. n.º 47.423).

Posto isto e voltando ao caso dos autos, já vimos que o prazo para deduzir a reclamação terminava em 31/1/98 e que o período de convalescença do recorrente se manteve até 9/2/98.

Há assim que concluir que, tendo o impugnante invocado justo impedimento para deduzir a reclamação e não a tendo desde logo interposto, o que só veio a acontecer em 23/2/98, muito depois de afastado o facto impeditivo, sendo certo que nenhuma razão plausível apresentou para a sua omissão, a sentença recorrida que julgou ilegal a impugnação das liquidações de IVA e juros compensatórios respectivos, na parte em que lhes é apontado erro na quantificação, não merece, por esta razão, qualquer censura.

Pelo que e nesta parte, as referidas conclusões não podem deixar de improceder.

6 – Na conclusão L) da sua motivação do recurso, alega o recorrente que, tendo a reclamação sido deduzida, com invocação de justo impedimento, sem que tivesse sido notificado da liquidação, sempre cumpria, respeitando a lei e os princípios, primeiro decidir aquela, mesmo que quanto à sua extemporaneidade, porque, nos termos legais, a apresentação daquela suspende os actos de liquidação, atento o disposto no art.º 90º do CPT.

Mas também aqui carece de razão.

Com efeito e como bem se salienta na sentença recorrida, importa ter em atenção que as notas de cobrança a que correspondem as liquidações adicionais de IVA e dos juros compensatórios foram notificadas ao recorrente (25/2/98) já depois de ter expirado o prazo para deduzir a reclamação (31/1/98).

É certo que a decisão de indeferimento da reclamação é posterior. Mas em parte alguma da lei se prevê que a Administração Fiscal tenha de esperar pela decisão dessa reclamação para emitir as referidas notas de cobrança, se o prazo para deduzir a mesma estava já ultrapassado, sendo certo, também, que a decisão que mereceu a citada reclamação em nada alterou o conteúdo e fundamentação dessas mesmas notas de cobrança.

Por outro lado e como bem se anota na sentença recorrida, “só pode suspender-se um prazo que esteja em curso, e no caso, o prazo já havia decorrido. Mesmo no âmbito do justo impedimento, o que a lei permite é que seja praticado o acto fora do prazo, e não que seja renovado o prazo para o praticar. Não havendo um prazo em curso, não se lhe poderia atribuir efeito suspensivo, pelo que nunca poderia ter sido violado o artigo 90º do C.P.T.”

Pelo que improcede, também, a referida conclusão.

7 – Nas conclusões M), N) e O) alega o recorrente que, tendo sido notificado, na qualidade de vogal, através de carta registada sem aviso de recepção, para a reunião da Comissão de Revisão, para onde reclamara da quantificação da matéria colectável, em sede de IRS, por métodos indiciários, se verificou preterição da formalidade prevista no art.º 65º, n.º 1 do CPT, integradora de vício de forma, uma vez que o vogal do contribuinte, “intervém justamente como “a voz” do contribuinte, sendo este, por antonomásia, quem se representa no âmbito de tal procedimento”, participando, desta forma, num acto definidor da sua situação tributária.

Mas, mais uma vez, carece de razão.

Desde logo, não colhe o argumento defendido pelo recorrente de que, embora através do seu vogal, será ele que se representa no âmbito da tal procedimento.

“Com efeito, os vogais que intervêm na comissão, todos eles, têm o dever de agir com imparcialidade e independência técnica (n.º 5 do art. 85.º do C.P.T. na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95), pelo que não poderão ser considerados como representantes dos interesses dos contribuintes perante a comissão.

Aliás, mesmo que pudessem como tal ser considerados, sempre teriam de se aplicar à vinculação dos contribuintes pela sua actuação as reservas gerais que a lei estabelece em relação à vinculação dos representados pelos actos dos seus representantes, por não haver, naturalmente, qualquer razão para, numa matéria em que está em causa a possibilidade de exercício de um direito de natureza análoga a um direito fundamental, estabelecer um regime mais oneroso para o representado do que o se estabelece, em geral, para qualquer relação jurídica. Ora, nos termos da lei civil, mesmo quando o mandatário é representante, por ter recebido poderes para agir em nome do mandante, os seus actos só produzem efeitos em relação à esfera jurídica deste se forem praticados dentro dos limites dos poderes que lhe foram conferidos ou sejam por este ratificados, expressa ou tacitamente (arts. 258.º, n.º 1, e 268.º, n.º 1, aplicáveis por força do preceituado no art. 1178.º, n.º 1, e art. 1163.º, todos do Código Civil).

Assim, a nomeação de tal vogal pelo contribuinte para intervenção nas comissões de revisão previstas no C.P.T., destina-se a dar às referidas comissões, que são dirigidas e maioritariamente integradas por pessoas nomeadas pela Administração Fiscal, garantias de imparcialidade em relação a esta e de isenção na aplicação dos critérios técnicos que elas têm por função aplicar, não se destinando a fazer valer perante esta as perspectivas dos contribuintes sobre a definição dos seus direitos ou interesses.

Por isso, não se poderá considerar que o contribuinte seja representado na comissão de revisão pelo vogal por si nomeado, pelo que estará afastada a possibilidade de estender à esfera jurídica deste as decisões que aquele tomar no seio dela” (Acórdão desta Secção do STA de 2/6/99, in rec. n.º 22.355).

Por outro lado e mesmo que assim se não entenda, “é pacífico que, prescrevendo a lei uma formalidade - remessa de carta registada com aviso de recepção -, e procedendo-se em desacordo com essa prescrição - omitindo a recepção - se incorre numa irregularidade, por preterição de formalidade legal.

Mas tal irregularidade deve considerar-se sanada desde que a finalidade que a lei tem em vista com a imposição da formalidade tenha sido atingida, mau grado a sua preterição. Dito de outro modo, a irregularidade, mesmo que essencial, degrada-se, deixa de o ser, quando o escopo que ela visava assegurar foi atingido.

Tanto mais que o legislador, ao impor o aviso de recepção, não quis garantir uma maior eficácia da notificação. Fica tão ciente daquilo que lhe é transmitido por uma carta aquele que a recebe com aviso de recepção como aquele a quem tal aviso não é apresentado. Não é porque o destinatário tem de assinar o aviso, confirmando a recepção, que a notificação é, melhor.

O objectivo querido pelo legislador, ao escolher o meio, foi, antes, alcançar aquilo que ele propicia: o ficar o remetente com um documento

que assegura a recepção pelo destinatário, e a data em que tal ocorreu. Ou seja, a função do aviso de recepção não é outra que proporcionar à Administração uma prova segura de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa dada data” (Acórdão desta Secção do STA de 22/10/03, in rec. n.º 1.099/03).

Ainda a este propósito, escreve o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 225, que “a não observância da forma de notificação exigida constituirá uma irregularidade que não afectará o valor da notificação, desde que se comprove que ela foi devidamente efectuada, pois as formalidades processuais são meios de garantir objectivos e não finalidades em si mesmas.

Por isso, sempre que seja atingido o objectivo, serão irrelevantes as irregularidades”.

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 27/9/00, in rec. n.º 25.273 e de 8/11/00, in rec. n.º 24.532.

Ora, no caso em apreço, estando demonstrado que o recorrente foi notificado para a reunião da Comissão de Revisão por carta registada e que recebeu essa notificação, foi alcançado o efeito jurídico que a lei persegue ao prever a notificação por carta registada, ou seja, a certeza de que o destinatário da carta tomou conhecimento efectivo do seu teor, pelo que a alegada preterição de formalidade legal, traduzida em vício formal do procedimento, não pode ter o efeito pretendido pelo recorrente, traduzido na invalidade daquele acto e dos seus subsequentes.

Pelo que falecem, também, as referidas conclusões da sua motivação do recurso.

8 – Por último, nas conclusões P) e Q) das suas alegações censura a recorrente a interpretação que o Mm.º Juiz “a quo” faz dos arts 84.º, n.º 3, 86.º, n.ºs 3, 7 e 8 do CPT e, necessariamente, as consequências que retira da sua não comparência à reunião da Comissão de Revisão, ou seja, passar o acto a ser contenciosamente impugnável, na medida em que, sendo a falta de comparência à reunião da Comissão de Revisão cominada com a desistência da reclamação (art.º 86.º, n.º 4 do CPT) e uma vez que a desistência do pedido extingue o direito que se pretendia fazer valer (art.º 295.º, n.º 1 do CPC), “extinto o direito de reclamar para a comissão de revisão, atento o disposto nos artigos 84.º e 136.º, n.º 1, do C.P.T., a quantificação da matéria colectável torna-se... caso resolvido ou caso decidido, ficando precludida a possibilidade de impugnação judicial da liquidação com tal base”.

Nesta parte, tem, porém, razão o recorrente.

Sobre esta questão já se debruçou esta Secção do STA no acórdão de 15/6/05, rec. n.º 74/05, em que o Relator era o mesmo, aí se decidindo que “com efeito, dispõe o art.º 86.º, n.º 2 do CPT, na redacção de então (hoje n.º 4), que “a nomeação do vogal do contribuinte e a indicação do seu perito de apoio será efectuada na petição da reclamação, valendo como desistência do pedido a não comparência injustificada do primeiro”.

Ora e ao contrário do entendimento da FP, aqui a expressão “desistência do pedido” não pode deixar de ter senão “o sentido de desistência do pedido da reclamação para a comissão, mas não tem o sentido de desistência da impugnação judicial. Resulta da letra da lei que assim é, pois o preceito alude a desistência do pedido logo a seguir à alusão à petição da reclamação.

É isto mesmo que dizem os Drs. Alfredo de Sousa e José da Silva Paixão: a falta de comparência injustificada do vogal do contribuinte implica a desistência da reclamação, o que lesa os interesses do recla-

mante (cfr. CPT Comentado e Anotado, 3ª ed. pág. 101)” (Ac. do STA de 25/8/98, in rec. n.º 21.177).

Deste modo e ao contrário do decidido, não fica, assim, precludido o direito do recorrente de deduzir a impugnação judicial.

E assim sendo, prejudicada fica a apreciação da questão da inconstitucionalidade suscitada pelo recorrente nas suas conclusões.

9 – Nestes termos, acorda-se conceder parcial provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na parte que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios respectivos e revogar a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra em que não se julgue ilegal a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IRS pela razão que fundamentou a ora revogada e conheça dos fundamentos invocados na referida impugnação judicial, se a tal nada obstar.

Custas na proporção do decaimento, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Setembro de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Indeferimento do pedido de revisão, por extemporaneidade.*

### Sumário:

*A forma de atacar o despacho de indeferimento, por extemporaneidade, de um pedido de revisão de um acto de liquidação, é o recurso contencioso e não a impugnação judicial.*

Processo n.º 27/06-30.

Recorrente: FEIDIMO — Gestão e Administração de Bens, 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. FEIDIMO — Gestão e Administração de Bens, SA, com sede na Rua Dr. Magalhães, 36 - r/c, esq., Santa Maria da Feira, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de emolumentos notariais, praticado pelo 3º Cartório Notarial do Porto.

O Mm. Juiz do TAF do Porto julgou procedente a excepção de erro na forma do processo, e absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Conforme resulta do teor da impugnação judicial apresentada, a ora Recorrente sempre pôs em causa a legalidade do acto de liquidação de emolumentos do notariado, quer por violação do direito comunitário, quer por violação do direito nacional, designadamente da Constituição da República Portuguesa.

II. Sendo certo que, se se considerar ilegal o acto de liquidação, necessariamente que se terá também de considerar também ilegal o acto administrativo que indeferiu o pedido de revisão oficiosa daquele acto de liquidação.

III. Contrariamente ao referido na douta sentença em análise, não estamos perante um caso de um acto administrativo que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, situação em que haveria ligar a recurso contencioso.

IV. O conhecimento das questões de direito suscitadas pela ora Recorrente em sede de revisão oficiosa foi prejudicado pelo facto de a DGRN ter feito uma incorrecta interpretação do normativo constante do art. 78º da LGT, concluindo que o mesmo não se aplica à situação em análise nos presentes autos.

V. Ou seja, a DGRN não apreciou as questões suscitadas pela ora Recorrente por entender, a nosso ver, mal, que o meio próprio para atacar o acto de liquidação seria, apenas, o processo de impugnação judicial no prazo previsto pelo art. 102º, n. 1, al. a) do CPPT, e não o processo de revisão oficiosa do acto de liquidação e, só por essa razão, é que considerou a revisão oficiosa extemporânea.

VI. De igual forma, e com os mesmos argumentos acima expostos, nada obstava a que o Tribunal a quo apreciasse, como devia, a impugnação judicial apresentada tempestivamente pela ora Recorrente, tanto mais que a Recorrente alegou e fundamentou a admissibilidade da referida impugnação.

VII. A impugnação judicial constitui “(...) o meio processual idóneo para reagir contra o indeferimento do pedido de revisão do acto tributário de liquidação, já que está em causa um acto que comporta a apreciação da legalidade da mesma (...)”. (sublinhado nosso), conforme entendimento perfilhado pelo Exmo. Magistrado do MP junto do STA no Acórdão de 08.10.2003, no processo n. 0870/03.

VIII. Aliás, já foi amplamente debatida na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. a questão da admissibilidade da impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário, quando está em causa, como é o presente caso, um acto que comporta a apreciação da legalidade desse mesmo acto tributário (vide, a título exemplificativo, os Acórdãos de 15.01.2003, proferido no processo n.01460/02, de 19.02.2003, proferido no processo n. 01461/02 e de 8.10.2003, no processo n. 0870/03).

IX. A douta sentença recorrida fez uma inadequada aplicação do direito aos factos em discussão nos autos, quanto ao meio processual adequado para a ora Recorrente reagir ao acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

X. Pelo exposto, o presente recurso não pode deixar de ser julgado totalmente procedente, alterando-se a douta sentença recorrida, no sentido de ser admitida e apreciada a impugnação judicial apresentada

pela ora Recorrente, por ser o meio próprio e adequado, com todas as consequências legais.

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 sentença recorrida:

1. Em 16/4/1998, foi celebrada no 3º Cartório Notarial do Porto a escritura pública de aumento do capital social da ora impugnante, tendo-lhe sido liquidada a importância de Esc. 923.100\$00 (€1.604,40) correspondente aos emolumentos notariais devidos pela celebração de tal escritura;

2. Em 16/4/2002, a ora impugnante apresentou pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos notariais no montante referido em 1.

3. Em 18/11/2002, a impugnante foi notificada da rejeição do pedido de revisão oficiosa.

4. Conforme resulta do despacho de indeferimento, tal decisão asentou na seguinte conclusão:

“Assim, em face de toda a argumentação aduzida, que nos parece ser a mais consentânea com a legislação vigente na matéria, não pode o pedido ora efectuado ao Director-Geral dos Registos e do Notariado ser apreciado quanto ao mérito.

Na verdade, não se enquadrando tal pedido no disposto no art. 128º, n. 2, do Decreto Regulamentar n. 55/, de 8/10, nem tão pouco no art. 78º da LGT, ao abrigo do qual foi peticionado, e mostrando-se já ultrapassado o prazo para a reclamação graciosa, deverá o mesmo ser rejeitado por extemporaneidade na interposição (...).

5. A presente impugnação foi deduzida em 12/3/2003.

3. A questão a decidir é esta: a forma de atacar a decisão recorrida é o recurso contencioso ou o processo de impugnação judicial?

A recorrente entende que é esta última a forma de processo adequada (processo de impugnação judicial), por isso que questiona a legalidade da liquidação.

É a outra e diversa a perspectiva avançada pelo Mm. Juiz a quo.

Segundo este o acto censurado não é um acto de liquidação.

É isso sim a decisão que considerou o pedido de revisão extemporâneo, pelo que, nesta perspectiva, da decisão administrativa proferida pela competente autoridade, cabia recurso contencioso e não impugnação judicial.

Recurso a interpor no prazo de 2 meses a contar da notificação do despacho de indeferimento - vide art. 28º, 1, a) da LPTA.

Sucedo, porém, que, tendo a notificação ocorrido em 18/12/2002, e tendo a petição inicial sido apresentada em 12/3/2203, foi ultrapassado o referido prazo de dois meses.

Daí que não houvesse possibilidade de ordenar a convalidação de processo de impugnação judicial em recurso contencioso, dado que se trataria de acto inútil.

É esta a perspectiva do Mm. Juiz.

A recorrente não questiona que, a tratar-se de recurso contencioso, o mesmo é intempestivo.

E, realmente, é indubitável que, a verificar-se esta hipótese, o pedido da recorrente foi apresentado para além do prazo, sendo assim extemporâneo.

Mas como, em seu entender, o que se questiona é o acto de liquidação, então a forma de atacar o acto de indeferimento é o processo de impugnação judicial.

E, porque assim, a pretensão que formula - nesta sua perspectiva - foi tempestivamente apresentada.

E reconheça-se, sem dificuldade, que, a ser o processo de impugnação o meio próprio de reagir contra a decisão impugnada, então a pretensão da recorrente foi apresentada tempestivamente - art. 102º, 1, b) do CPPT.

Quid juris?

Do respectivo quadro legal, é possível retirar as seguintes conclusões jurídicas: caberá recurso contencioso do despacho de indeferimento se este não comportar a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Mas já caberá processo de impugnação se tal despacho de indeferimento comportar a referida apreciação da legalidade do acto de liquidação.

É isto que resulta do art. 97º, als. d) e p) do art. 97º do CPPT.

Transpondo-nos agora para o caso concreto, logo constatamos que a “impugnação” da recorrente visa o despacho de indeferimento da sua pretensão por extemporaneidade do pedido.

Dito de outro modo: a recorrente insurge-se, como não podia deixar de ser, contra a decisão da administração que julgou o seu pedido extemporâneo.

É certo que a recorrente questionou, em primeira linha, a legalidade do acto de liquidação.

Mas o despacho recorrido não chegou a apreciar essa alegada ilegalidade. E não a apreciou, porque entendeu ser o pedido extemporâneo.

Assim, a sentença, ora sob censura, não podia nunca apreciar mais do que aquilo que fora decidido: a extemporaneidade do pedido.

E já vimos que a forma de atacar esse despacho era o recurso contencioso - vide artºs 28º, 1, a) da LPTA, e 97º, 2, do CPPT.

No caso concreto, podemos dizer que, se a pretensão mediata do recorrente era a (i)legalidade do acto de liquidação, não é menos verdade que a pretensão imediata - e essa sim é que está em julgamento - é a decisão de indeferimento por extemporaneidade do pedido.

E porque assim é, não é possível a convalidação, já que, como dissemos, o recurso contencioso é intempestivo

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

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

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

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Responsabilidade por custas.*

### Sumário:

*No caso de ser concedido provimento integral a recurso jurisdicional, a responsabilidade pelas respectivas custas cabe apenas aos recorridos que tenham contra-alegado (artigos 446.º, n.ºs 1 e 2, do CCJ e 3.º da Tabelas das Custas no Supremo Tribunal Administrativo).*

Processo n.º 102/06.

Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral.

Recorridos: Caixa Geral de Depósitos, S. A., e outros.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A., Recorrida no presente recurso jurisdicional, vem requerer a reforma do acórdão de fls. 2004 a 2012, quanto a custas.

Esse acórdão foi proferido num recurso jurisdicional interposto num processo de verificação e graduação de créditos.

A Caixa Geral de Depósitos reclamou créditos sobre a executada garantidos por hipotecas registadas em 25-9-86, 9-12-88, 13-3-90, de que é exclusiva titular (pontos 1, 2 e 3, da matéria de facto fixada) e outros créditos garantidos por hipoteca registada em 29-9-98, de que aquela entidade é credora conjuntamente com várias outras entidades (pontos 9 a 11 da matéria de facto fixada).

A CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL é titular de créditos garantidos por penhora registada em 18-8-98 (pontos 7 e 8 da matéria de facto fixada), que foram graduados na 1.ª instância depois de todos os créditos hipotecários referidos.

No recurso jurisdicional, a Recorrente CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL defendeu, em suma, que os seus créditos sobre a executada deveriam ser graduados antes dos créditos reclamados pelo Banco Comercial Português, S.A., Banco Totta & Açores, Caixa Geral de Depósitos, S.A. Crédito Predial Português, S.A. e Fazenda Pública e não depois deles, como foram na sentença recorrida, por beneficiar de hipoteca com registo anterior ao registo da hipoteca destes.

No seu recurso jurisdicional, a CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL referiu-se apenas aos créditos com hipoteca registada em 29-8-98 (como resulta expressamente das conclusões B. e F, das suas alegações), em consonância com o fundamento que invocou (prioridade de registo).

Isto é, apenas discutiu a graduação efectuada pela 1.ª instância quanto aos créditos com hipoteca registada em 29-9-98 conjuntamente a favor do Banco Comercial Português, S.A., Banco Totta & Açores, Caixa Geral de Depósitos, S.A. Crédito Predial Português, S.A. e Fazenda Pública (isto é, os créditos referidos nos pontos 9 a 11 da matéria de facto fixada) e não quanto à graduação dos créditos garantidos por hipotecas de que é exclusiva credora a Caixa Geral de Depósitos, registadas antes da referida penhora (isto é, os créditos a que se reportam os pontos 1, 2 e 3, da matéria de facto fixada).

No acórdão cuja reforma é pedida, foi dado integral provimento ao recurso jurisdicional, pois os créditos de que é titular a CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL foram graduados antes dos créditos que gozam de hipoteca registada depois do registo da penhora.

O art. 446.º do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do art. 2.º, alínea e), do CPPT, enuncia a regra geral em matéria de custas estabelecendo, no que aqui interessa que «a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa» e que «entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for».

A CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL não ficou vencida, total ou parcialmente, no recurso jurisdicional e, por isso, não pode ser condenada em custas.

Vencidos no recurso jurisdicional ficaram as entidades cujos créditos foram graduados em 3.º, 4.º e 5.º lugares na sentença recorrida, pois os seus créditos foram graduados no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo em 4.º, 5.º e 6.º lugares, respectivamente, na posição subsequente, em face da passagem do crédito da CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL da 6.ª para a 3.ª posição.

Por isso, apenas estas entidades poderiam ser condenadas em custas, à face das referidas regras do art. 446.º do CPC.

Porém, de harmonia com o disposto na Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo, «*não será condenado em custas o recorrido que não vier ao processo fazer a defesa dos seus direitos*».

Das entidades que ficaram vencidas no recurso jurisdicional, apenas a Caixa Geral de Depósitos contra-alegou.

Por isso, apenas a Caixa Geral de Depósitos podia ser condenada em custas, como foi.

Assim, foi correcta a posição assumida no acórdão de fls. 2004-2012, em matéria de custas.

2 – A Caixa Geral de Depósitos, S.A., pretende ainda que seja fixado o valor do recurso como sendo do crédito cuja existência ou graduação se discute de harmonia com o preceituado no art. 9.º, n.º 4, do CCJ.

O valor dos recursos jurisdicionais relativos à verificação ou graduação de créditos é indicado neste art. 9.º, n.º 4, mas não há que fixá-lo na decisão, pois nenhuma disposição legal prevê tal fixação.

É a Secretaria, ao elaborar a conta, que deve efectuar-la de acordo com a lei, considerando como valor do recurso o que a lei indica.

A intervenção do Tribunal, em matéria de valor para efeitos de custas, a considerar para elaboração da conta, apenas poderá ocorrer em eventual reclamação da conta que as partes apresentem.

Termos em que acordam em indeferir o pedido de reforma do acórdão de fls. 2004-2012 quanto a custas e de fixação do valor para efeito de custas.

Custas deste incidente pela Caixa Geral de Depósitos, com taxa de justiça de 99 euros.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*IRS. Artigo 10.º, n.º 5, do CIRS. Reinvestimento do produto da venda de um imóvel destinado à habitação na compra de outro imóvel com idêntico fim.*

### Sumário:

*I — São excluídos da tributação em mais-valias os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses, contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, isto nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.*

*II — Porém, se o contribuinte contrair empréstimo bancário para adquirir novo imóvel para habitação, não reinvestindo nele os ganhos obtidos com a alienação daquele primeiro imóvel, não beneficia da exclusão da tributação prevista naquele normativo.*

Processo n.º 125/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Isabel da Cunha e Silva.

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 Tributário Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Maria Isabel da Cunha e Silva, melhor identificada nos autos, contra o acto de liquidação de IRS, relativo ao exercício de 1998, no valor global de €6.039,21, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido art. 10º, n.º 5 al. a) do CIRS, na parte em que se lê: “o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel”, não pode considerar-se que o facto de a aquisição do novo imóvel se ter efectuado com recurso ao crédito bancário, não é impeditivo para que deixe de haver lugar à exclusão tributária prevista na mesma norma.

B. Se o adquirente, na compra do outro imóvel, utiliza, não o produto da alienação do anterior, mas o capital que obteve através do recurso a empréstimo bancário, não se pode concluir pela realização de um reinvestimento relevante para efeitos da exclusão em causa.

C. A noção de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma, é a de reinvestimento do produto da alienação, e não, a realização de um qualquer reinvestimento sem curar de saber da proveniência do capital reinvestido.

D. O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a afectação de um determinado capital (o produto da alienação anterior), a um fim específico, e não a simples afectação de capital à aquisição

de bens, como se entenderia se, ao invés, fosse utilizada a expressão investimento.

E. A actuação da Administração Fiscal foi conforme à Lei, ao considerar não existir a reunião dos requisitos para a exclusão de tributação prevista na alínea a), do n.º 5, do art. 10º do CIRS, por se ter demonstrado que a aquisição do novo imóvel foi custeada pelo recurso a empréstimo bancário, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada.

F. Não se verificando de igual modo a mencionada duplicação de colecta uma vez que as liquidações posteriores substituem as anteriores, tomando, porém, em consideração os elementos e apuramentos que se forem verificando.

G. A douta sentença recorrida violou o disposto nos art. 1º e art. 10º, n.º 1 e n.º 5 a) do CIRS.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls.79 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 parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, no parecer, de fls. 86, do Magistrado do Ministério Público junto do TCA do Norte.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Por escritura pública outorgada 3º Cartório Notarial do Porto, no dia 3 de Outubro de 1996, a impugnante adquiriu, para aí instalar a sua habitação permanente, a fracção autónoma “AC” — correspondente a uma habitação no 3º andar frente, com entrada pelo nº 416 do prédio urbano sito na R. do Cunha, Porto, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o nº 2170-AC, por 8.000.000\$00, (37.010,80 €),

- Para aquisição dessa habitação, e de um espaço de garagem, a impugnante contraiu um empréstimo bancário no valor de 10.000.000\$00;

- A impugnante vendeu, a referida fracção autónoma, em 21 de Setembro de 1998, por 13.000.000\$00, (66.340,12 €);

- A impugnante vendeu, o referido lugar de garagem, em 21 de Setembro de 1998, por 3.391,59€ que adquirira por 2.893,03€

- O valor da mais valia gerada pela venda do lugar de garagem foi tido em conta no acto de liquidação nº 5 513 849 142, de 2 de Outubro de 2002, cuja data limite de pagamento era 10 de Novembro de 2002;

- Por escritura pública outorgada no 5º Cartório Notarial do Porto 8 de Novembro de 1999, a impugnante adquiriu, para aí instalar a sua habitação permanente, a fracção autónoma “AQ” — correspondente a uma habitação no 7º andar esquerdo traseiras, com entrada pelo nº 122 do prédio urbano sito na Avª Comendador Ferreira de Matos, nº 118, 122, e 128, Matosinhos, descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o nº 1073, por 7.420.000\$00;

- Para realizarem essa aquisição, contraíram um empréstimo bancário do mesmo valor;

- A impugnante apresentou em 5 de Abril de 1999 a declaração de rendimentos de 1998, onde não fez qualquer referência à venda do imóvel efectuada;

- Em 7 de Junho de 2002, apresentou uma declaração de substituição da primeira, onde declarou rendimentos da categoria G, mencionando ainda que o valor de aquisição do imóvel era de 39.903,83€ o valor de aquisição era de 6.831,71 €e no ano de 1998 não investia qualquer valor do realizado em 1998;

- No decurso de 1999, a impugnante declarou ser sua intenção reinvestir o valor da alienação do imóvel, e para esse efeito apresentou uma declaração de substituição, no dia 7 de Junho de 2002, onde mencionava no anexo G ter reinvestido a quantia de 62.349,74 €

- A administração tributária alterou o conjunto dos rendimentos líquidos da impugnante por haver considerado que existiam mais valias a tributar resultantes da alienação do imóvel destinado a habitação, no valor de 14.963,94 €

- Em consequência, elaborou o acto de liquidação nº 5 323 988 577 em 19 de Novembro de 2002, no valor de 6.039,21 € onde incluiu igualmente o valor do lugar de garagem vendido e já tido em conta no acto de liquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares nº 5 513 849 142, de 2 de Outubro de 2002;

- O prazo de pagamento voluntário desse montante terminava no dia 8 de Janeiro de 2003;

- O presente processo foi instaurado em 2 de Abril de 2003.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se o ganho realizado com a venda, em 21/9/98, da fracção identificada no item primeiro do probatório está ou não excluído da tributação em IRS.

Dispõe o artº 10º, nº 1, al. a) do CIRS que “constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de: alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...”.

Por sua vez e na redacção que lhe foi introduzida pela Lei nº 10-B/96 de 23/3, estabelecia o nº 5, al. a) deste preceito legal que “são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar... se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino”.

Do que fica exposto e na parte que agora interessa, ressalta, desde logo, que são pressupostos da exclusão da tributação em IRS que os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim.

A este propósito, escreveu-se no acórdão desta Secção do STA de 12/3/03, in rec. nº 1.721/02, prolatado em situação idêntica que “a lei não aludia, exclusivamente, ao reinvestimento, o que por si já chegava para se concluir que esse reinvestimento era do produto da alienação, com exclusão do empréstimo bancário. Porém, a lei foi mais precisa, para acabar com as dúvidas: o que é reinvestido é O PRODUTO DA ALIENAÇÃO.

Costuma dizer-se que a lei não contém palavras inúteis, e, de facto, não é inútil a lei utilizar as palavras PRODUTO DA ALIENAÇÃO. É que se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação (outro imóvel) com dinheiro emprestado por um banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexo de causalidade com a primeira venda.

Somente está excluída a tributação quando o produto da alienação for reinvestido, pois se também estivesse excluída a tributação quando o

dinheiro para a nova aquisição for emprestado pelo banco, então tínhamos que o contribuinte lucrava duas vezes: por um lado, a mais-valia resultante da venda do imóvel anterior não era tributada e, por outro, o contribuinte tinha direito às deduções fiscais resultantes de empréstimo para aquisição de casa própria. São os abatimentos a que se referia o artº 55º, nº 1, al. e)-1) do CIRS.

O reinvestimento a que se refere aquele preceito – reinvestimento do produto da alienação – é o do “produto da realização” ou “valor da realização” (cfr. Código do IRS Comentado e Anotado, 2ª edição da DGCI, de 1990. Pág. 120).

E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no nº 7 daquele artº 10º, nos termos do qual “no caso de reinvestimento parcial do valor da realização (...) o benefício a que se refere o nº 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido”.

Quer isto dizer que se a segunda habitação fosse comprada em parte com o produto da alienação e em parte com dinheiro obtido de empréstimo bancário, sempre o contribuinte pagaria algum IRS, em proporção com o capital reinvestido e com o capital mutuado pelo banco.

O conceito de reinvestimento é um conceito económico e não jurídico. Ora, nos termos do artº 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.

4 – Posto isto e voltando ao caso em apreço, resulta da matéria de facto dada como provada que a impugnante vendeu, em 21/9/98, uma habitação, pelo preço de €66.340,12, habitação essa que havia adquirido, antes, pelo preço de €37.010,80, com o que obteve uma mais-valia.

Entretanto, em 8/11/99, por escritura pública, adquiriu uma nova habitação, cuja aquisição foi paga integralmente com um empréstimo bancário contraído para esse fim.

Ora e como vimos, aquele ganho só estaria excluído de tributação se, no prazo de 24 meses, o produto da alienação tivesse sido reinvestido na aquisição da outra fracção. O que, efectivamente, não aconteceu.

Na verdade esse novo imóvel não foi adquirido com o dinheiro que obteve com a venda da primeira fracção, mas sim com a quantia que obteve por empréstimo.

Dá que não possa funcionar a exclusão prevista no artº 10º, nº 5, al. a) do CIRS.

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta secção do STA de 12/3/03, in rec. nº 1.721/03; de 14/1/04, in rec. nº 1.357/03; de 28/1/04, in rec. nº 1.359/03; de 24/3/04, in rec. nº 2.053/03; de 2/2/05, in recs. nºs 1.124/04 e 1.252/04, que aqui seguimos de perto.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e, em consequência, julgar improcedente a impugnação judicial, assim mantendo a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante, na primeira instância e neste Supremo Tribunal, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Branção de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*IVA. Reembolso. Artigo 22.º, n.os 6 e 7, do CIVA, juros indemnizatórios. Suspensão do prazo.*

### Sumário:

- I — Obtido o direito à dedução do IVA, a Direcção-Geral dos Impostos poderá, nos termos do n.º 7 do artigo 22.º do CIVA exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, quando a quantia a reembolsar ultrapasse determinado montante.*
- II — O reembolso deverá ser efectuado pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.*
- III — Exigida a caução, fica suspenso o prazo de contagem dos juros indemnizatórios até à prestação da mesma.*
- IV — É possível formular tal exigência, quer antes quer depois do fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação do pedido.*

Processo n.º 155/06-30.

Recorrente: Subdirector-geral dos Impostos.

Recorrido: SESAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.

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

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

1. SESAGEST - Projectos e Gestão Imobiliária, SA, com sede na Rua José Mendonça, 505, Senhora da Hora, Matosinhos, interpôs, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, recurso contencioso do Despacho do Subdirector Geral dos Serviços de Cobrança e Reembolsos de IVA, que lhe indeferiu o pedido de liquidação e pagamento de juros indemnizatórios, formulado pela recorrente ao abrigo do art. 22º, n. 8, do CIVA.

O Mm. Juiz do TAF do Porto concedeu provimento ao recurso contencioso, anulando o acto impugnado, na parte em que não reconheceu à recorrente o direito a juros, ou seja, no período compreendido entre 9 e 30 de Maio de 2001 e de 12 a 18 de Junho de 2001.

Inconformado, o Subdirector Geral dos Serviços de Cobrança e Reembolsos de IVA interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Está em causa uma situação de pedido de juros por reembolso de IVA após o decurso do prazo do n. 8 do artigo 22º do CIVA.

b) No caso, a recorrente pediu em 2001.01.08 o reembolso de IVA referente a Novembro de 2000.

c) Nos termos do n. 8 do artigo 22º do CIVA, o prazo de reembolso terminou em 2001.04.30.

d) O pedido de reembolso foi deferido por despacho de 2001.05.07, comunicado ao contribuinte por ofício de 2001.05.09.

e) No ofício de 2001.05.09 a AF solicitou ao contribuinte que prestasse garantia nos termos do n. 7 do artigo 22º do CIVA.

f) A solicitação de garantia por parte da AF determina a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios.

g) O campo de aplicação do n. 7 do artigo 22º do CIVA são os casos em que a exigência de garantia pela AF atinge o prazo de contagem de juros indemnizatórios.

h) Só a situação do início de um prazo de contagem de juros indemnizatórios pode fazer funcionar a suspensão desse prazo.

i) Não são devidos juros indemnizatórios pelo tempo que decorreu entre o pedido de prestação de garantia e a sua efectiva prestação.

j) A douda sentença recorrida fez errada interpretação dos n.ºs 7 e 8 do artigo 22º do CIVA.

k) A douda sentença recorrida violou os nos 7 e 8 do artigo 22º do CIVA.

Contra-alegou a recorrida, sustentando que o recurso deve improceder.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

a) Em 2001-01-08 a recorrente pediu o reembolso de IVA referente a Novembro de 2000.

b) Por despacho de 2001-05-07 foi o pedido de reembolso deferido conforme consta de folhas 60.

c) A transferência bancária relativa ao reembolso não se realizou por erro dos serviços.

d) Por ofício datado de 2001-05-09 a Administração Fiscal solicitou à recorrente que prestasse garantia nos termos do n. 7 do art. 22º do CIVA.

e) Em 2001-06-18 a recorrente recebeu o cheque no valor de Esc. 871.452.469\$00, referente ao pagamento do reembolso.

f) A recorrente solicitou à Administração Fiscal o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do requerimento cuja cópia consta de folhas 11 a 16.

g) Por ofício datado de 2001-11-13 foi comunicado à recorrente o deferimento parcial do pedido de pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que se entendeu serem devidos apenas até 2001-06-12 data considerada do pagamento do reembolso e não serem devidos durante o período que decorreu entre a notificação para prestação da garantia e a efectivação desta, ou seja entre 2001-05-09 e 2001-05-29.

h) Por ofício datado de 2002-01-04 foram pagos à recorrente os juros e remetida a respectiva fundamentação.

i) Em 2002-01-16 foi apresentado este recurso Contencioso.

j) Em sede de alegações a recorrente deu como reproduzido tudo quanto havia alegado na p. i., e apresentou conclusões.

3. Convém primeiro delimitar o objecto do recurso.

3.1. Como vimos atrás, o Mm. Juiz a quo, concedendo provimento ao recurso contencioso, anulou o acto impugnado, “na parte em que não reconheceu à recorrente o direito a juros”, ou seja, “no período

compreendido entre 9 e 30 de Maio de 2001 e de 12 a 18 de Junho de 2001”.

O recorrente centra o âmbito do seu recurso no tocante ao período compreendido entre o pedido de prestação da garantia e a prestação desta.

É o que se retira expressamente do seguinte excerto das suas alegações:

“Divergem, porém, a AF e o contribuinte quanto ao entendimento de serem ou não devidos juros pelo período de tempo que medeia entre o pedido de prestação da garantia ao contribuinte e a prestação desta”.

E daí a conclusão i) dessas alegações.

Aquele 1º período diz respeito ao período de tempo, que decorreu entre a exigência da prestação da caução e a efectivação desta.

O 2º período diz respeito ao período de tempo entre a remessa do cheque e o seu efectivo recebimento, como se comprova do seguinte trecho da sentença:

“... Provando-se que o cheque de reembolso só foi recebido no dia 18 de Junho de 2001, são devidos juros até esse dia...”.

Assim, a sentença recorrida comporta dois segmentos, e só um deles foi impugnado.

Nestes termos, a sentença, no tocante ao segmento não questionado, ficou definitivamente estabilizada, não integrando o mesmo o objecto do recurso.

Importa assim e apenas apreciar o segmento da sentença impugnado.

Avencemos então.

3.2. Está em causa a interpretação do art. 22º, n.ºs. 7 e 8 do CIVA.

É a seguinte a redacção dos citados normativos:

“7. Em qualquer caso, a Direcção-Geral dos Impostos poderá exigir, quando a quantia a reembolsar exceder 100.000\$, caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, que determinará a suspensão do prazo de contagem dos juros indemnizatórios referidos no número seguinte, até à prestação da mesma, a qual deverá ser mantida pelo prazo de um ano.

“8. Os reembolsos de imposto, quando devidos, deverão ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do 3º mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária”.

E a questão a decidir é esta: tem a recorrida direito a juros indemnizatórios no período compreendido entre 9/5/2001 (data em que foi pedida a garantia) e 30/5/2001 (data em que a garantia foi prestada) - período fixado pelo Mm. Juiz na parte dispositiva da sentença.

Há obviamente divergência entre recorrente e recorrida, sendo certo que o Mm.

Juiz acolheu a tese da recorrida, qual seja a de que são devidos juros indemnizatórios no referido período.

A perspectiva jurídica do recorrente é outra e radica numa interpretação do n. 7 do citado artigo, segundo o qual “o campo de aplicação do n. 7 do artigo 22º do CIVA são os casos em que a exigência de garantia pela AF atinge o prazo de contagem de juros indemnizatórios”, pelo que “só a situação do início de um prazo de contagem de juros indemnizatórios pode fazer funcionar a suspensão desse prazo”.



No seu douto parecer, o EPGA, que, como vimos defende a procedência do recurso, explicita a sua posição do modo seguinte:

“Aquela interpretação (do Mm. Juiz a quo) não pode ser acolhida porque:

“a) não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art. 9º, n. 2, C. Civil);

“b) esvaziaria de sentido útil o segmento da norma controvertida, na parte em que determina a suspensão do prazo de contagem dos juros indemnizatórios, só possível se tal prazo estiver em curso”.

Vejam os então.

É do seguinte teor a sentença, no segmento ora em crise:

“Como resulta da factualidade apurada e é pacificamente aceite pelas partes o pedido de reembolso foi formulado em Janeiro de 2001, pelo que o reembolso devia ser efectuado até ao final do 3º mês seguinte àquele em que o pedido foi apresentado, ou seja, in casu, até 30 de Abril de 2001 - n. 8 do art. 22º do CIVA.

“Não tendo o reembolso sido efectuado dentro daquele prazo, tem o contribuinte direito a juros contados nos termos do n. 8 do citado art. 22º do CIVA, salvo se o atraso lhe for imputável.

“De acordo com o disposto no n. 7 do art. 22º do CIVA a Administração Fiscal poderá exigir a prestação de garantia.

“Contudo, no caso dos autos a prestação de garantia só foi exigida para além do prazo de que a Administração Fiscal tinha para efectuar o reembolso, pelo que, se atraso houve na execução daquele, apenas a Administração Fiscal pode ser imputado.

“Destarte, carece o despacho recorrido de fundamento legal, sendo devidos juros a contar desde o termo da data até à qual o reembolso devia ser concretizado (2001-04-30) e até à data em que o cheque foi efectivamente recebido pelo contribuinte (2001-06-18), pelo que enferma de vício de violação de lei por erro de interpretação do direito aplicável, sendo consequentemente anulável nos termos do art. 135º do CPA”.

É esta a interpretação que o Mm. Juiz faz dos textos em questão. E o que pensamos é que a resposta à primeira questão suscitada pelo MP pode decorrer da resposta que for dada à segunda.

Ou seja: se a resposta à segunda questão for no sentido que não é necessário que o prazo esteja já em curso então não se pode sem mais dizer que está esvaziado “de sentido útil o segmento da norma controvertida”, pelo que então não se poderá dizer que a interpretação do Mm. Juiz “não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal”.

Como aliás o recorrente o intui, quando centra a interpretação do texto na resposta a tal questão.

Vejam os então.

Como é compreensível, a FP pode reembolsar o IVA, logo após o sujeito passivo o requerer. Mas só está obrigado a pagar juros indemnizatórios, após o decurso do fim do 3º mês seguinte à apresentação do pedido.

Mas também sabemos que a AF pode exigir caução (ou outra garantia adequada), e que tal exigência determina a suspensão do prazo de contagem de juros indemnizatórios até à prestação da mesma.

E a tese do recorrente é esta: se suspende o prazo de contagem é porque já está a decorrer esse prazo, pois só se suspende uma coisa que já teve o seu início. Daí que essa exigência de caução só tenha sentido após o decurso do fim do prazo de três meses.

Mas não cremos que seja este o entendimento correcto da lei.

Na verdade, sabendo nós que o reembolso pode ser efectuado logo após o pedido, não parece imperioso com este trecho legal a possibilidade da AF diferir esse pedido para depois do decurso daquele prazo de três meses, evitando o pagamento de juros indemnizatórios.

Bem podia - e certamente devesse - a AF exigir essa garantia no decurso dos três meses em que estava dispensada de efectuar o pagamento.

E nesta perspectiva, numa primeira abordagem do problema, poderia entender-se que a lei - ao falar em suspensão do prazo - quereria significar que exigida a garantia no decurso do prazo desses três meses o prazo não correria - ou seja - estaria suspenso, desde o momento em que os juros indemnizatórios são devidos - após o fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido - até que tal garantia fosse prestada.

Neste entendimento, e porque a exigência da garantia é posterior ao termo daquele prazo - ou seja, num momento em que já são devidos juros indemnizatórios - a suspensão não operaria.

Nesta perspectiva, seria este o melhor entendimento da lei, que compaginaria o amplo prazo concedido à AF para reembolsar o imposto com a necessidade de evitar o alvedrio da AF.

E, assim sendo, este entendimento permitiria dar um outro sentido útil ao segmento da norma controvertida, visto agora numa perspectiva diferente e aparentemente mais consentânea com o princípio da justiça, que deve enformar a lei ordinária.

O entendimento contrário, ou seja, o entendimento do recorrente, filia-se, como atrás dissemos, que só é possível suspender um prazo que já tenha tido o seu início.

E aparentemente a razão estaria necessariamente do seu lado se se concluísse que à suspensão do prazo está necessariamente subjacente um prazo já a decorrer. E realmente constatamos que várias leis, ao falarem em suspensão de prazo, falam em hipóteses em que o mesmo já teve o seu início. Vide, a propósito, e a título de exemplo, o art. 46º, n. 2, da LGT (que trata da suspensão do prazo de caducidade) e o art. 49º, n. 3, da LGT (que trata da suspensão do prazo da prescrição).

Mas isto não é sempre e necessariamente assim.

Na verdade, o art. 318º do Código Civil, que trata da suspensão da prescrição, refere no corpo do artigo que a prescrição não começa nem corre...”.

Mas realmente a questão não se esgota aqui.

É que, a seguir-se este entendimento (ou seja, o vazado pelo Mm. Juiz a quo na sentença impugnada) então ficava na disponibilidade do sujeito passivo, o período de pagamento de juros indemnizatórios.

Ou seja: num tal entendimento, o sujeito passivo poderia, a seu alvedrio, diferir até quando quisesse a prestação da garantia, sempre confortado com a percepção de juros indemnizatórios, premiando-se a sua negligência (ou mais: a sua intenção) com o pagamento desses juros.

O que é incomportável.

E não resulta seguramente da lei.

Uma interpretação deste tipo revelar-se-ia ainda menos consentânea com o princípio da justiça, a que acima fizemos referência.

Por isso, e perante isto, a melhor hermenêutica jurídica do preceito é esta: nada impede que a AF, enquanto entidade pública, que age de boa-fé, e que se crê moderna, peça a garantia nesse prazo de 3 meses. Mas nada impede que o possa fazer posteriormente, após o decurso de tal prazo. Concretizado esse pedido, mesmo depois do fim do 3º mês

seguinte ao da apresentação do pedido, suspende-se a contagem de juros até que seja efectivamente prestada a garantia.

Ora, foi esta segunda hipótese que se concretizou.

E, agindo deste modo, a AF está correcta na sua decisão de indeferir o pagamento de juros no período em questão: ou seja: no período que decorreu entre o pedido da prestação da caução e a efectivação desta.

Decidindo de modo diverso, a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso jurisdiccional, revogar a sentença recorrida, no segmento impugnado, negando-se, em consequência, e nessa parte, provimento ao recurso contencioso.

Custas na 1ª instância, e neste Supremo Tribunal, pela Sesagest, fixando-se ali a taxa de justiça em 200 € aqui em 300 €, com idêntica procuradoria de 40%.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Reenvio prejudicial para o TJCE. Tributação em IRS. Mais-valias. Limitação para residentes.*

### Sumário:

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

Processo n.º 439/06-30.

Recorrente: Erika Waltraud Ilse Hollmann.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

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

Por sentença daquele Tribunal, a impugnação foi julgada improcedente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. As taxas normais são progressivas, aumentando medida que aumenta a matéria colectável, pelo que funcionam por escalões e aproximam o imposto da sua finalidade redistributiva (equidade) e as taxas especiais

são proporcionais dados se manterem constantes, independentemente do montante da matéria colectável:

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

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

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

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

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

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

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

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

14. A igualdade não pode ser entendida em sentido estrito, pois, a igualdade tanto quantitativa como qualitativa do imposto conduziria sempre a uma desigualdade no sacrifício imposto aos destinatários da lei fiscal, por isso, para que seja garantida uma efectiva igualdade na

distribuição da carga fiscal entre os contribuintes impõe-se que haja tratamento diferente do que é realmente diferente para que se concretize o princípio do justiça tributária

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Recorrente: Erika Waltraud Ilse Hollmann

2. Objecto do recurso: legalidade do acto de liquidação do IRS impugnado, que tributou as mais valias realizadas pela recorrente com a venda do imóvel identificado na sua declaração de rendimentos na sua totalidade, nos termos do art. 43º, nº 1 e 2 do Código do IRS, por interpretação a contrario sensu, interpretação esta que, no entender da

recorrente, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia.

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

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

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

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

### 3. Fundamentação:

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

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

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

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

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

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

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

Assim, qualquer legislação fiscal que introduza uma discriminação em razão da nacionalidade, quer esta discriminação seja ostensiva ou dissimulada, deve poder ser examinada à luz das normas do tratado que garantem aqueles direitos de livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais, nomeadamente os arts. 39º e 56º invocados pelo recorrente – vide neste sentido Acórdãos do TJCE de 14 de Setembro de 1999. - Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt, Processo

C-391/97, (parágrafo 20), de 12.12.2002, De Groot, Processo C-385/00, e de 14.12.2000, Amid, processo C-141/99, todos publicados in europa.eu.int/eur-lex/pt/index.html.

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

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

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

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

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

Nomeadamente porque:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A ora Impugnante é, e foi no ano de 2003, residente na Alemanha. No ano de 2003, a ora Impugnante obteve os seguintes rendimentos em Portugal:

– Rendimentos prediais, no valor de €19.752,47;  
– Mais-valias resultantes da alienação onerosa do direito de propriedade sobre um bem imóvel sito em Portugal, pelo preço de €625.000.

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

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

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

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

3 – Antes de mais, importa apreciar a questão da necessidade de reenvio prejudicial para o T.J.C.E., suscitada pela Recorrente e pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público.

No art. 10.º do CIRS estabelece-se a tributação em IRS de mais valias, incluindo-se nessa tributação, além do mais, os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

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

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

Este entendimento consubstancia-se num tratamento diferenciado dos cidadãos da União Europeia residentes e não residentes em Portugal, sendo pertinentemente colocada a questão da possibilidade de se estar perante uma interpretação incompatível com o direito comunitário, à face do preceituado nos arts. 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado de Roma.

Assim, não se estando perante uma questão de solução evidente, não se poderá considerar estar-se perante *acto claro*, para efeitos de dispensa de reenvio prejudicial.

Nesta situação, decidindo o Supremo Tribunal Administrativo em última instância e não se conhecendo jurisprudência do T.J.C.E. directamente aplicável, é obrigatório o reenvio prejudicial para o T.J.C.E., de harmonia com o preceituado no art. 234.º, parte final, do Tratado e Roma, na redacção vigente.

4 – A norma em causa é o art. 43.º, n.º 2, do CIRS, na redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que estabelece o seguinte:

2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

A questão que se coloca é a de saber se é compatível com o direito comunitário a interpretação de tal norma em termos de ela se aplicar apenas a cidadãos residentes em Portugal e em relação a cidadãos residentes no estrangeiro ser considerada a totalidade do valor do saldo das mais valias e menos valias para efeitos de IRS.

Assim, formulam-se as seguintes questões, em sintonia com o doutamento sugerido pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público:

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

Neste termos, acordam em decidir suspender a instância até à pronúncia do TJCE, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela secretaria deste STA à daquele, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias da petição, da sentença, das alegações de recurso da Impugnante, do parecer do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, das contra-alegações da Excelentíssima Representante da Fazenda Pública e da resposta que apresentou àquele parecer, além do presente acórdão.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — Jorge de Sousa (relator) — Pimenta do Vale — Baeta de Queiroz.

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

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Recurso extraordinário de revisão. Admissibilidade. Artigo 293.º, n.º 2, do CPPT. Documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo.*

### Sumário:

- I — A expressão «nem devia apresentar», no processo, não tem significado autónomo em relação à «não tenha podido», ambas constantes do artigo 293.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), já que, com a petição, o interessado deve oferecer todos os documentos — artigos 108.º, n.º 3, e 206.º do CPPT.
- II — Não pode considerar-se, para o efeito, «documento novo» aquele de que a parte já tinha conhecimento e, apesar disso, não usou podendo fazê-lo.

Processo n.º 455/06-30.

Recorrente: Ângela Maria Castro Silva Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Ângela Maria Castro Silva Oliveira vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul que confirmou despacho do relator que não admitiu o recurso extraordinário de revisão do aresto do Tribunal Central Administrativo proferido em 18 de Novembro de 1997, “por não verificação dos pressupostos taxativos consignados no n.º 2 do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que não se trata de documento de que a parte não tivesse conhecimento nem tivesse podido usar, ainda que supervenientemente, de modo que o tribunal *ad quem* os pudesse ter levado em conta.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

A – A recorrente teve vários processos pendentes em Tribunal.

B – Todos apreciaram a ilegitimidade da recorrente por via do não exercício da gerência de facto na devedora originária, sempre a mesma.

C – Em todos esses processos sempre juntou os mesmos documentos que se mostraram os processualmente adequados para o êxito das oposições.

D – As sentenças e acórdãos proferidos nesses processos não podem considerar-se isoladamente documentos novos.

E – Contudo conjugadas com os demais documentos novos, juntos com o pedido de revisão, demonstram a não incúria da recorrente na sua não junção anterior.

F – E que não devia apresentá-los antes.

G – Sendo esses documentos conjugados com os demais já existentes suficientes para porem em causa os juízos de facto que inverteram a decisão de 1.ª instância.

H – Devendo considerar-se que todos esses documentos preenchem os requisitos legais para permitirem o recebimento do deduzido pedido de revisão.

I – Violou a douda decisão em crise o disposto no artigo 293.º, n.º 2, do CPPT.

Termos em que deve o presente recurso merecer provimento e, em consequência, revogar-se a douda decisão em crise que julgou improcedente a presente reclamação para a Conferência e confirmar o despacho reclamado e não admitir o recurso extraordinário de revisão do acórdão proferido em 18 de Novembro de 1997, junto a fls. 14 a 16 dos autos e, ao invés, julgar procedente a reclamação deduzida e consequentemente admitir o recurso extraordinário de revisão do acórdão proferido em 18 de Novembro de 1997, junto a fls. 14 a 16 dos autos com todas as legais consequências e legal tramitação, como é de inteira justiça.

E contra-alegou a Fazenda Pública, sustentando a decisão recorrida.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando, sem reserva, a fundamentação do acórdão impugnado.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) Por sentença proferida em 31/1/97, no processo de oposição n.º 159/95, da 2ª secção do 1.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, foi a mesma oposição julgada procedente e extinta a respectiva execução fiscal inicialmente instaurada contra a Texpor - Têxtil Exportadora, Lda., e revertida posteriormente contra a ora reclamante.

2) Interposto que foi, pela Fazenda Pública, recurso de tal sentença para o TCA, veio aqui a ser proferido o acórdão com cópia certificada a fls. 141 a 147, que julgou improcedente, em parte, a oposição e nessa medida revogou a sentença de 1ª instância no referente às dívidas provenientes de contribuições ao CRSS do Porto, dos meses de Agosto a Dezembro de 1991 e Janeiro de 1992, julgando unicamente procedente a deduzida oposição no montante de 1.520.286\$00 relativa a Janeiro de 1993.

3) Este acórdão do TCA veio a ser confirmado em via de recurso por acórdão do STA proferido em 6/10/99 (cfr. fls. 107/114), transitado [com efeito, subsequentemente, foi julgada não verificada a oposição de acórdãos, entretanto deduzida, por decisão do Pleno do STA, proferida em 28/6/2000, a fls. 147/150, e indeferido o subsequente pedido de esclarecimento desta, em acórdão de 28/3/2001, a fls. 162/163 dos autos. E no Tribunal Constitucional, por decisão sumária proferida em 3/7/01, a fls. 172/177, foi julgado não tomar conhecimento do recurso de constitucionalidade interposto sobre os acórdãos do STA, do Pleno deste Supremo Tribunal e do indeferimento do pedido de esclarecimento subsequente e por acórdão de 20/11/2001, a fls. 209/217, foi indeferida a reclamação subsequentemente deduzida].

4) No referido acórdão do TCA foi ampliada a matéria de facto julgada provada pela sentença ali recorrida e, em consequência, julgou-se provada a matéria de facto seguinte (existe no acórdão um lapso manifesto na sequência das alíneas - passa-se da al. D para a al. F):

a) Contra Texpor - Têxtil Exportadora, Lda., com sede em Labruge, Vila do Conde, foi instaurada execução fiscal para cobrança de dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Porto, relativas a contribuições dos meses de Agosto de 1991 a Janeiro, inclusive, de 1992, e Janeiro de 1993 - documentos de fls. 7 a 9 e 20 e informação de fls. 15.

b) A constituição da Texpor foi levada ao registo em 20 de Abril de 1997, sendo sócios constituintes Manuel da Silva Freitas, Ana Paula de Castro da Silva Oliveira e a recorrida, que todos ficaram nomeados gerentes, bastando para a obrigar a intervenção de dois, um dos quais, obrigatoriamente, um dos gerentes mulheres - documento de fls. 17 a 19.

c) Em 28 de Outubro de 1992 foi levada ao registo uma alteração ao pacto, de acordo com a qual passou a ser necessária apenas a assinatura de um gerente para obrigar a sociedade - idem.

d) Em 17 de Dezembro de 1992 foi levada ao registo a renúncia à gerência da recorrida - idem.

f) A recorrida iniciou funções docentes num estabelecimento de ensino em S. Pedro do Sul no ano lectivo de 1988/1989, e ainda aí as exercia no ano lectivo de 1993/1994 - documento de fls. 10.

g) Em 31 de Março de 1988 teve lugar uma assembleia geral da sociedade, da qual foi lavrada a acta de fls. 11 e 12.

h) A recorrida deslocava-se às instalações sociais com raridade - depoimentos de fls. 30 e 31.

i) As decisões relativas à sociedade eram tomadas por José da Silva Oliveira - idem.

5) No mesmo acórdão exara-se, em sede de fundamentação, o seguinte: «Conforme ela afirma, a intervenção de dois gerentes, entre os quais a recorrida, era necessária para obrigar a sociedade, desde a sua constituição (necessariamente anterior a 20 de Abril de 1987) até perto de 28 de Janeiro de 1992.

«Mesmo após esta última data, ela continuou a ser gerente, até Dezembro de 1992, embora tenha passado a bastar a intervenção de um só gerente para obrigar a sociedade.

«É quanto basta para tornar dificilmente crível a versão factícia apresentada pela recorrida.

«De acordo com esta versão, só José da Silva Oliveira geria a sociedade.

«Mas não é possível que assim tenha sido, quer porque, inicialmente, não bastava um só gerente para obrigar a sociedade, quer porque o identificado indivíduo, não sendo gerente nominal, não podia praticar actos que a vinculassem. Salvo, é claro, se dispusesse de procuração bastante, o que não desresponsabilizaria os gerentes.

«Se, naquele primeiro período temporal (até ao início de 1992), fosse como diz a recorrida, e nem ela, nem a outra gerente mulher, intervissem na gerência, a sociedade não podia obrigar-se, o que tomava impossível a actividade.

«E ainda que José da Silva Oliveira tomasse as decisões, como se apurou, não sendo gerente de direito, os actos vinculativos da sociedade não podiam deixar de ser praticados por quem detinha essa qualidade.

«É certo que a recorrida exerceu, desde 1988, actividade docente em local distante da sede social. Mas a distância, e a pouca frequência das instalações da sociedade - que também se provou - não constituem obstáculo intransponível ao exercício efectivo da gerência, tanto mais que,

como ela própria alega, havia na sociedade quem decidisse e mandasse, o que mais dispensava a presença assídua dos gerentes.

«Quanto à assembleia geral de 31 de Março de 1988, a respectiva acta pouco esclarece, e, antes, suscita algumas perplexidades.

«Por um lado, são dados por presentes “todos os sócios, nomeadamente o senhor José da Silva Oliveira”, que se não noticia que o fosse. E diz-se que o protesto é lavrado pelos gerentes “Sr. Freitas”, “D. Angela” e “D. Ana Paula”, “nomeados gerentes por escritura de cinco de Janeiro de oitenta e oito”, quando o certo é que já em 20 de Abril de 1987 a sua qualidade de gerentes fora levada ao registo.

«Por outro lado, não se percebe qual a razão nem o sentido do “protesto” lavrado pelos “três sócios nomeados gerentes (...) pela impossibilidade de exercerem” a gerência. É que essa impossibilidade é explicada por razões dos próprios - outras ocupações - e não por motivos exógenos. “Protesto”, então, contra quem, ou contra quê?

«E, na sequência do “protesto”, o que foi deliberado não foram medidas tendentes a afastar os impedimentos ao exercício da gerência, ou a renúncia a ela, mas “aprovar o exercício da gerência de forma continuada e seguida ao Sr. José da Silva Oliveira”. O qual, como se viu, não consta que fosse então gerente; nem passou a sê-lo, porque o pacto social não foi alterado era conformidade.

«Nem os três autores do “protesto” deixaram de ser gerentes, nem deixou de ser necessária a intervenção de dois deles, entre os quais uma das gerentes mulheres, para obrigar a sociedade, nem o falado Oliveira foi nomeado gerente. Só em 1992 viria a tornar-se necessária apenas a assinatura de um gerente para obrigar a sociedade, e só nesse ano a recorrida renunciou à gerência.

«3.3. O que acaba de se expor justifica, por um lado, a escolha dos factos dados por provados. Por outro lado, evidencia o desacerto da sentença, ao dar como provado que “a oponente (...) não praticou em nome, por conta, ou no interesse dessa sociedade (originária executada), quaisquer actos de administração ou disposição, sendo a gerência exercida apenas por seu pai - José da Silva Oliveira”, e demonstra a razão da recorrente.

«Porém estando em causa, também, uma dívida de 1993 - que a sentença desconsiderou -, contraída e vencida quando a recorrida renunciara já a gerência, a oposição não pode deixar de proceder quanto a essa dívida.»

6) A fls. 100 a 102 dos presentes autos foi, em 16/4/2002, proferido pela Relator despacho no qual se não admitiu o recurso extraordinário de revisão do supra citado acórdão do TCA, com fundamento na «não verificação dos pressupostos taxativos consignados no art. 293º nº 2 CPPT».

Vejam, pois:

Nos termos do artigo 293.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a decisão transitada em julgado pode ser objecto de revisão, nomeadamente tratando-se de documento novo que o interessado “não tenha podido nem devia apresentar no processo (...)”, sendo a questão dos autos, desde logo, a da interpretação deste inciso normativo.

É, assim, necessário, em primeiro lugar, que se trate de um documento “novo”, no sentido de que, tratando-se de documentos existentes no momento em que foi proferida a decisão revidada, a recorrente deles

não tivesse conhecimento nesse momento ou, tendo-o, não tivesse podido deles fazer uso.

Como refere JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, 4.ª edição, “terá de ser um documento que o interessado não podia nem devia apresentar no primeiro processo”.

No contexto legal, a expressão “não tenha podido” tem o mesmo significado que a seguinte “nem devesse apresentar”, no processo.

Na verdade, com a petição, o interessado oferecerá todos os documentos – artigos 108.º, n.º 3 e 206.º do C.P.P.T. -, podendo ainda fazê-lo supervenientemente – artigo 712.º, n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil.

Daí que tal “dever” não tenha qualquer significado autónomo, ao contrário do que pretende a recorrente.

Como refere ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil – Anotado*, vol. VI, p. 353:

“(…) é necessário que, à parte vencida, tivesse sido impossível fazer uso do documento no processo em que decaiu. Se a parte tinha conhecimento da existência do documento e podia servir-se dele, não tem direito à revisão; se o não apresentou foi porque não quis; sofre, portanto, a consequência da sua determinação ou da sua negligência. Desde que pudesse utilizar o documento, devia utilizá-lo, para não sujeitar o tribunal a emitir uma decisão sobre dados incompletos; porque assim não procedeu, perdeu o direito a aproveitar-se do documento”.

Na feliz síntese da instância, “o que a lei prevê é que se trate de documento que o interessado «não tenha podido nem devia apresentar no processo (...)»”, isto é, “de documento de que a parte não tivesse conhecimento – assim não podendo apresentá-lo – ou de que não pudesse fazer uso no processo em que foi proferida a decisão revidada – e, por isso, não lhe era devido apresentar”.

Ora, como ali igualmente se assinala, todos os documentos referidos pela recorrente podiam ter sido invocados, ao menos como supervenientes, antes do trânsito em julgado da decisão revidada.

Como aí se refere, “a acta n.º 51 e o registo comercial (docs. n.ºs. 14 e 15) não são documentos novos no contexto normativo dos pressupostos de recurso de revisão e constata-se, por outro lado, que, relativamente à escritura societária de 31/3/1988, também em sede de Petição Inicial da oposição é já expressamente referida a factualidade a que se reporta essa escritura: e, assim sendo, também o doc. n.º 16 podia ser invocado antes do trânsito em julgado da decisão revidada, pelo que este documento também se não contém nos pressupostos taxativos enunciados no art. 293.º n.º 2 do CPPT”.

É, assim, de concluir que se não trata de documentos novos pois que a recorrente não só deles tinha conhecimento como os podia ter oportunamente usado, pelo que se não mostra possível a requerida revisão.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Execução fiscal. Cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos. Oposição à execução. Competência dos tribunais tributários.*

### Sumário:

*Na medida em que os tribunais tributários conservam competência material para a cobrança coerciva das dívidas à Caixa Geral de Depósitos, entretanto transformada em sociedade anónima, mantém-na, também, para as oposições deduzidas aos correspondentes processos executivos.*

Processo n.º 456/06-30.

Recorrente: Jaime Rebelo da Costa.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **JAIME REBELO DA COSTA**, residente em Lisboa, recorre da sentença de 4 de Março de 2005 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos que contra si foi mandada reverter.

Formula as seguintes conclusões:

«I

Em 1993 Maio 04, a Caixa Geral de Depósitos instaurou Execução Fiscal para cobrança de crédito emergente de mútuo com hipoteca, acrescido de juros vincendos.

II

Em 1999 Maio 04, deu entrada no Serviço de Finanças Oposição àquela Execução.

III

Em 1993 Maio 04, a Caixa Geral de Depósitos era uma pessoa colectiva de direito público (artigos 2.º do Decreto-Lei n.º 48953, de 1969 Abril 05 e 1.º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 694/70, de Dezembro 31), sendo que a lei atribuía aos tribunais tributários competência para a cobrança coerciva das dívidas de que a dita Caixa fosse credora, independentemente da sua natureza (vide artigo 61.º daquele Decreto-Lei n.º 48.953, na redacção dada pelo artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 693/70, Dezembro 31 e artigo 157.º do referido Regulamento). Assim, a competência dos tribunais tributários para a cobrança de tais dívidas foi confirmada pelo artigo 62.º, n.º 1, alínea c) do Estatuto Tribunal Administrativo e Fiscal, na sua redacção inicial, que estabelecia a competência dos tribunais tributários de 1.ª Instância para a “cobrança coerciva de dívidas a pessoas colectivas de direito público, nos casos previstos na lei”.



## IV

Aqueles preceitos continuam a ser aplicáveis não obstante a conversão da Caixa Geral de Depósitos em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos pela mão do Decreto-Lei n.º 287/93, de Agosto 20 e de por essa razão a competência para conhecer destas questões ter passado para o foro comum, em virtude do disposto no seu artigo 9.º, n.º 5, em que se ressalvou que “*as execuções pendentes à entrada em vigor do presente diploma continuam a reger-se, até final, pelas regras de competência e de processo vigentes nessa data*”.

## V

O Tribunal Administrativo e Fiscal é competente em razão da matéria para apreciar e julgar a Execução/Oposição.

**TERMOS EM QUE (...) DEVE SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO RECURSO, REVOGANDO-SE A DECISÃO RECORRIDA E SER SUBSTITUÍDA POR OUTRA QUE JULGUE O TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL COMPETENTE EM RAZÃO DA MATÉRIA PARA APRECIAR E JULGAR A EXECUÇÃO/OPOSIÇÃO, E CONSEQUENTEMENTE PROSSIGA OS SEUS ULTERIORES TERMOS».**

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer o recurso merece provimento, escrevendo no seu parecer:

«Tal como alega o recorrente “a questão da competência absoluta do tribunal deve ser apreciada e decidida de acordo com o modo como o quid disputatum se apresenta. De sorte que se dirime de acordo e com os termos da pretensão, compreendidos aí os respectivos fundamentos”.

Ora à data da instauração da execução — 04. Maio. 1993 — já o oponente adquirira a fracção do imóvel que está em causa no processo executivo, tendo-o adquirido a Maria Laura S Flores.

Ao intentar a execução só contra esta, a CGD delimitou a sua pretensão, tendo ficado também fixada a competência dos tribunais tributários para o conhecimento da posterior oposição, de acordo com a legislação em vigor, como vem referenciada nas conclusões do recorrente.

Não se afigura correcta a interpretação dada na decisão recorrida quer dos factos quer dos preceitos legais que levou à declaração de incompetência do tribunal em razão da matéria (...).

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

2. Vem provada a factualidade seguinte:

«1.

Corre termos no Serviço de Finanças de Cascais —2 (Carcavelos) o processo de execução fiscal n.º 3433-93/101877.9, instaurado contra Maria Laura Soledade Flores, com vista à cobrança de dívida à Caixa Geral de Depósitos (CGD), respeitante ao empréstimo n.º 9052305765 18500 19 (5F), concedido pela CGD à executada para aquisição de habitação própria (fls. 14-23).

2.

Para garantia do empréstimo referido em 1. foi constituída hipoteca voluntária sobre o prédio urbano sito na Rua Maria Lamas, Lt. 4, Bairro

Alentejano, Parede, a favor da CGD, a qual foi objecto de registo (fls. 14, 21-22 e 48-50).

3.

O valor em dívida, entre capital, juros do período compreendido entre 08/04/86 e 08/03/93 e despesas, ascende ao montante de 9 590 732\$00 (47 838,37 euros) — cfr. nota de débito de fls. 25.

4.

Em 05/06/1992, o oponente adquiriu a Maria Laura da Soledade Flores o imóvel referenciado em 2., pelo preço de nove milhões de escudos — cfr. escritura de compra e venda de fls 29-31, que aqui se dá por inteiramente reproduzida e onde se menciona que “(...) encontrando-se englobado naquele preço uma hipoteca a favor da Caixa Geral de Depósitos no montante de oito milhões quinhentos e quinze mil setecentos e vinte e oito escudos, (...)”.

5.

A Caixa Geral de Depósitos requereu a instauração de execução fiscal contra Maria Laura Soledade Flores em 4 de Maio de 1993 (fls. 15-16 e 77) e, em 7 de Maio de 1998, requereu que fosse ordenada a reversão da execução contra os actuais proprietários, por serem desconhecidos outros bens pertença da executada (cfr. requerimento de fls. 70-71, cujo teor se dá aqui por inteiramente reproduzido).

6.

Por despacho do Chefe da 2.ª RF de Cascais, de 15/05/1998, precedido de informação dos serviços, de 14/05/98, a execução fiscal reverteu contra o ora oponente, Jaime Rebelo da Costa, de acordo com o disposto no art.º 243.º do CPT, por não se encontrarem inscritos quaisquer bens em nome da executada originária e ser o oponente o actual proprietário do imóvel dado como garantia ao empréstimo identificado em 1. (fls. 75-76, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido).

7.

O oponente foi citado para a execução com o n.º de proc. 3255-98/700036.7, do 10.º Bairro Fiscal de Lisboa, por reversão, nos termos do art.º 246.º do CPT, em 12 de Fevereiro de 1999, (cfr. doc. de fls. 8 e certidão de citação de fls. 33, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais).

8.

Em 04/05/1999, deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa (ex-10.º Bairro Fiscal de Lisboa) a presente oposição (fls. 2).

9.

Em 08/01/2001, o oponente veio com requerimento aos autos, requerendo a fixação da quantia que lhe é exigível pagar, caso não lhe fossem exigidos juros de mora nem custas, nos termos do art.º 246.º do CPT, bem como a emissão das respectivas guias para efectuar o pagamento (fls. 61/verso).

10.

Por despacho de fls. 62, foi mandado notificar o oponente para requerer o pagamento no processo de execução fiscal, por ser a sede própria para o efeito, o qual foi notificado através de carta de notificação datada de 16/01/2001 (fls. 63).

11.

Inquiridos os Serviços sobre se a execução fora julgada extinta pelo pagamento (fls. 64 e segs.), vieram estes informar, através do ofício n.º 3681, datado de 20/02/2003, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 69), que os autos não se encontravam extintos e se encontravam garantidos pela penhora da fracção em causa, registada em 11/11/1999».

3.1. A presente oposição à execução fiscal foi deduzida com fundamento em que o oponente não é devedor originário, não figura no título executivo, não é responsável pelo pagamento da dívida exequenda, pelo que não tem legitimidade para ser executado. Além disso, alegou, ainda, o oponente, a iliquidez e inexigibilidade da dívida.

Assentes os factos que atrás se deixaram transcritos (antecedente ponto 2.), a sentença ponderou que o regime da responsabilidade subsidiária previsto no Código de Processo Tributário não era aplicável ao caso, pelo que não operava a reversão. Deste modo, «a execução fiscal que corre contra o oponente consubstancia uma nova execução», e que, se o tribunal tributário era competente para a execução fiscal inicialmente instaurada, já não é competente «para conhecer da oposição à execução, quando instaurada em data posterior» a 1 de Setembro de 1993.

E, nestes termos, julgou o Tribunal incompetente para conhecer da oposição, declarando ser competente o tribunal judicial.

3.2. Ora, mantendo o tribunal a competência para a execução fiscal, é, consequentemente, competente para decidir a oposição contra ela deduzida.

Na verdade, a oposição à execução fiscal considera-se, como este Tribunal vem afirmando (cfr., entre outros, os acórdão de 17 de Junho de 1998, 9 de Maio de 2001 e 9 de Julho de 2003, nos processos n.ºs. 23361, 25724 e 922/03, respectivamente), funcionalmente, uma verdadeira contestação ao pedido formulado na acção executiva, pelo que não pode afirmar-se que o tribunal competente para apreciar a petição e dar-lhe o adequado seguimento não é já competente para apreciar a contestação do réu.

Deste modo, é corolário da competência para a execução fiscal a competência para as questões que nela se suscitam, designadamente, através do meio processual denominado «oposição à execução».

É certo que pode acontecer que, naquela oposição, se suscitam questões que se coloquem fora dos limites da jurisdição administrativa e fiscal, à luz do artigo 4.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril, e do actualmente vigente ETAF. Porém, mesmo em tal caso, não deixam os tribunais fiscais de serem competentes para o processo de oposição, ainda que a solução de tais questões possa ser remetida para os tribunais judiciais (vejam-se, sobre este ponto, os acórdãos por este Tribunal proferidos nos processos n.ºs. 14166, 23712, 25177 e 25674, em 25 de Outubro de 1995, 1 de Março de 2000, 29 de Novembro de 2000 e 4 de Abril de 2001, respectivamente).

3.3. Por último, diga-se, ainda, que não tem relevância adversa a afirmação da sentença recorrida, segundo a qual o regime da responsabilidade subsidiária previsto no Código de Processo Tributário não era aplicável ao caso, pelo que não operava a reversão. Extraiu daí a sentença que «a execução fiscal que corre contra o oponente consubstancia uma nova execução», e que, sendo o tribunal tributário competente para a inicialmente instaurada, já o não é para a oposição instaurada após 1 de Setembro de 1993.

Ora, diferentemente, da reversão não nasce uma nova execução; o que acontece é que ela opera uma modificação subjectiva da instância executiva pré-existente, passando, por obra sua, a ser executado alguém que inicialmente o não era. Não podendo conjecturar-se que o novo executado, revertido, fique desprovido de meios contenciosos para se opor à sua chamada à execução, e para suscitar as questões que qualquer executado pode levantar, não pode negar-se-lhe o direito à oposição. E, se a reversão foi ilegalmente efectuada, o meio legal para reagir contra ela é, precisamente, a oposição à execução fiscal, cujo êxito implica a extinção da execução contra o oponente.

Também não é a data da dedução da oposição a obstar à competência do tribunal para a apreciar, entendida com uma contestação.

É certo que, nos termos do artigo 8.º n.º 2 do pretérito ETAF, se o tribunal antes competente em razão da matéria e da hierarquia deixar de o ser, essa modificação de direito é relevante em sede de competência. Todavia, no caso, os tribunais tributários mantêm a competência para a execução fiscal, atenta a data da sua instauração e, consequentemente, conservam a competência para os processos surgidos na sua dependência.

De resto, o artigo 49.º do novo ETAF continua, na alínea d) do n.º 1, a conferir aos tribunais tributários competência para conhecer «dos incidentes, embargos de terceiro, verificação e graduação de créditos, anulação da venda, oposições e impugnação de actos lesivos, bem como de todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários, levantadas nos processos de execução fiscal».

E, no caso, estamos face a oposição à uma execução fiscal para a qual os tribunais tributários continuam a ser competentes, em razão da data da sua instauração.

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, para ser substituída por outra que não julgue incompetente o Tribunal, em razão da matéria, para apreciar a oposição apresentada pelo recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

**Assunto:**

*Inspecção tributária. Relatório. Audição prévia. Revisão da matéria colectável. Liquidação.*

**Sumário:**

*O contribuinte que foi convidado a pronunciar-se sobre o projecto do relatório da inspecção tributária a que foi sujeito, e que propunha a tributação por métodos indiciários e a quantificação da matéria colectável, e se limitou a requerer a revisão da matéria colectável, sem trazer factos novos ao procedimento, e sem que também a Administração o tenha feito, não tem que ser chamado a pronunciar-se de novo, antes do acto de liquidação.*

Processo n.º 457/06-30.

Recorrente: SGV — Sociedade Graniteira de Valença, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1. **SGV – SOCIEDADE GRANITEIRA DE VALENÇA, LDA.,** com sede no Porto, recorre da sentença da Mm.<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial das liquidações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1996 e 1997.

Formula as seguintes conclusões:

«1)

A impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação do IVA fundamenta-se na omissão de uma formalidade essencial nos termos do Art. 60º da LGT, ou seja, na violação do princípio da participação consagrado nessa norma.

2)

A ora Recorrente invocou que o acto em causa é nulo, já que ofende o conteúdo de um direito fundamental, nos termos do Art. 133º al. d) CPA.

3)

O princípio da participação tem consagração constitucional face ao disposto no Art. 267º n.º 5 (CRP) e permite que os cidadãos, neste caso, os contribuintes participem nas decisões e deliberações que lhes digam respeito e que os possa afectar.

4)

Nesse sentido, resulta que no caso “sub judice” não foi efectuada a audiência prévia prevista no Art. 60º LGT, antes do acto de liquidação.

5)

A douta sentença recorrida sufraga a opinião que não teria que existir nova audição, face à nova redacção do Art. 60º n.º 3 da LGT prevista na Lei 16-A/2002 de 31/05.

6)

Porém, a ora Recorrente apresentou um pedido de revisão da matéria colectável, nos termos do Art. 91º da LGT.

7)

Nesse pedido, a Recorrente pretendia apresentar novos elementos, tanto que chegou a pedir a prorrogação do prazo, para esse fim, e não lhe foi concedido esse direito pela Administração Fiscal.

8)

Pelo que o direito de audição que lhe foi conferido face ao relatório que recaiu sobre a inspecção tributária não preenche o direito de audição que deveria existir da decisão definitiva fixada após o pedido de revisão da matéria colectável, atenta, nomeadamente, a apresentação de factos novos.

9)

Em face do exposto, resulta que a douta sentença recorrida violou o Art. 60º n.º 1 al. d) e n.º 3 LGT, bem como o Art. 267º n.º 5 CRP e Art. 133º CPA».

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 embora a recorrente alegue que «foram suscitados uma série de factos novos que nunca foram equacionados pela Administração Fiscal, nem sequer foram atendidos (...) para justificar a situação de incumprimento detectada», «não é essa a realidade que se alcança dos autos, sendo legítimo concluir, da análise do requerimento de fls. 65 e verso e da matéria ali alegada, que uma nova audiência do interessado se revelaria manifestamente inútil. É que, nem o contribuinte nem a Administração Fiscal vêm aduzir factos novos, limitando-se aquele a requerer a prorrogação do prazo para apresentar os elementos de contabilidade em falta, falta essa que havia dado causa à fixação da matéria colectável por métodos indiciários, e em relação à qual o sujeito passivo tinha já tido oportunidade para se pronunciar na sequência da 1ª notificação para o exercício do direito de audiência prévia».

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

2. Vêm provados os seguintes factos:

«1

A impugnante foi objecto de uma inspecção tributária tendo-se determinado a fixação da matéria colectável por métodos indirectos relativamente aos exercícios de 1996 e 1997, cfr. relatório constante do PA.

2

A impugnante foi notificada para se pronunciar sobre o projecto de conclusões do referido relatório, não tendo exercido o respectivo direito de audição prévia.

3

Em 13 de Junho de 2001, apresentou um pedido de revisão da matéria colectável respeitante aos exercícios identificados em 1).

Por decisão proferida em 19 de Outubro de 2001 foi o pedido de revisão indeferido e mantidos os valores apurados pela inspecção tributária, cfr. fls. 60/62 do PA.

Em 22 de Outubro de 2001 foi notificada da decisão definitiva sobre a fixação da matéria colectável.

Em 01 de Novembro de 2001 foram emitidas as liquidações do IVA ora impugnadas, cfr. extractos informáticos constantes do PA».

3.1. A questão a decidir no presente recurso jurisdicional consiste em saber se a sentença impugnada incorreu em erro de direito, por deficiente interpretação da norma do artigo 60º nº 1 alínea d) e nº 3 da lei Geral Tributária (LGT), na redacção dada pela Lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio, ao considerar que, tendo sido propiciada à recorrente a oportunidade de se pronunciar sobre as conclusões do relatório de inspecção em que se apontava no sentido da fixação da sua matéria colectável através de métodos indirectos, não tinha ela que ser novamente ouvida, após apresentação de pedido de revisão daquela matéria, pedido no qual, em seu entender, alegava factos novos.

Contra o que foi decidido na sentença, a recorrente defende que ocorreu «omissão de uma formalidade essencial nos termos do Art. 60º da LGT, ou seja, (...) violação no princípio da participação consagrado nessa norma». É que «não foi efectuada a audiência prévia prevista no Art. 60º LGT, antes do acto de liquidação», e devia tê-lo sido, já que «a ora Recorrente apresentou um pedido de revisão da matéria colectável», no qual «pretendia apresentar novos elementos, tanto que chegou a pedir a prorrogação do prazo, para esse fim, e não lhe foi concedido esse direito pela Administração Fiscal».

Assim, para a recorrente, «o direito de audição que lhe foi conferido face ao relatório que recaiu sobre a inspecção tributária não preenche o direito de audição que deveria existir da decisão definitiva fixada após o pedido de revisão da matéria colectável, atenta, nomeadamente, a apresentação de factos novos».

3.2. Mas, como bem nota o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, a realidade não é como a configura a recorrente.

É que, de acordo com a matéria de facto fixada na sentença impugnada, não há notícia de que tenha apresentado quaisquer factos novos e, menos, que na decisão daquele seu pedido de revisão, ou na sequente liquidação, tenham sido considerados factos novos. No pedido de revisão, feito ao abrigo do disposto no artigo 91º da LGT, a agora recorrente, como escreve o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, ter-se-à limitado a «requerer a prorrogação do prazo para apresentar os elementos de contabilidade em falta, falta essa que havia dado causa à fixação da matéria colectável por métodos indiciários, e em relação à qual o sujeito passivo tinha já tido oportunidade para se pronunciar na sequência da 1ª notificação para o exercício do direito de audiência prévia».

Esta situação não configura nenhuma daquelas em que o apontado artigo 6º da LGT exige a participação do contribuinte.

Recorde-se o que dispõem os três primeiros números do artigo:

«1- A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária;

2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do nº 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado».

Como assim, tendo a recorrente sido «notificada para se pronunciar sobre o projecto de conclusões do referido relatório, não tendo exercido o respectivo direito de audição prévia», não havia lugar a nova audição antes da liquidação, a não ser que tivessem sido invocados «factos novos sobre os quais ainda se não tenha [tivesse] pronunciado».

A audiência prévia tem por escopo a participação dos contribuintes nas decisões que lhes dizem respeito, permitindo-lhes que se pronunciem, incidindo essa pronúncia sobre todas as matérias de facto e de direito que no procedimento estejam em causa. Por isso, mesmo que o contribuinte tenha já sido ouvido no procedimento, se justifica uma segunda audiência sempre que haja factos novos, sobre os quais ainda não tenha tido oportunidade de se manifestar, quer esses factos possam ser-lhe favoráveis, quer desfavoráveis.

Porém, quando a audiência efectuada tenha possibilitado pronúncia sobre todas as matérias do procedimento, por a ele, entretanto, não ter chegado novidade, não se legitima a sua repetição, que redundaria num acto inútil, proibido, aliás, pelo artigo 57º nº da LGT.

No caso, nem a recorrente, nem a Administração, haviam carreado qualquer elemento novo, depois de aquela ter sido notificada para se pronunciar sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção a que fora sujeita. Não havia, pois, nos termos do transcrito nº 3, que conceder-lhe nova oportunidade para se manifestar, até porque sobre a quantificação da matéria colectável se pronunciara já a recorrente, ao requerer a sua revisão.

Acresce que, como se viu, a recorrente não trouxe ao procedimento novos factos; quando muito, manifestou a sua intenção de os trazer – mas não se noticia que o tenha concretizado – elementos da sua escrita que oportunamente não apresentara e cuja utilidade, ademais, se não vislumbra, posto que, ao tempo, estava já assente que a matéria colectável não seria determinada a partir da sua contabilidade, mas mediante recurso a métodos indirectos.

Note-se que, sobre a aplicação dos métodos indirectos, à recorrente foi dada a possibilidade de se pronunciar. O mesmo aconteceu no respeitante à matéria colectável, cuja revisão solicitou, o que consubstancia

um modo de participação, sendo certo que, nos termos da lei, o direito de participação não se exerce, necessariamente, através da audiência prévia, estando previstos outros meios, como é o caso da revisão da matéria colectável. E, não havendo, antes da liquidação, factos novos, não se exigia que à recorrente fosse dada outra oportunidade para se pronunciar sobre a liquidação.

Em súmula, não havia, depois da participação que fora possibilitada à recorrente, nenhuma questão de facto sobre que ela não tivesse podido então pronunciar-se. E, portanto, não tinha lugar nova audiência sua.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

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

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Execução fiscal. Legitimidade dos executados. Responsabilidade subsidiária. Condições de chamamento de responsáveis subsidiários. Reversão da execução. Aplicação da lei no tempo. Direito de audiência.*

### Sumário:

- I — *A normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.*
- II — *Por isso, o CPT é aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência.*
- III — *A possibilidade de reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, nos termos do artigo 239.º, n.º 2, do CPT, depende da comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através dos bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis subsidiários.*

IV — *Assim, à face do CPT, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda, só sendo possível a reversão contra responsáveis subsidiários antes da liquidação dos bens existentes, se os bens da executada originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda.*

V — *A LGT não afastou a possibilidade de reversão nestes mesmos casos, pois, apesar de se estabelecer a regra de «a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão» (artigo 23.º, n.º 2, da LGT), ela tem insito que se possa concluir pela «fundada insuficiência» e decidir a reversão antes da excussão do património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão.*

VI — *Assim, à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário.*

VII — *Não constitui fundamento legalmente admissível para dispensa do direito de audiência antes da reversão da execução contra responsável subsidiário, assegurado pelo artigo 23.º, n.º 4, da LGT, o facto de o revertido não ter exercido esse direito noutros processos.*

Processo n.º 488/06.

Recorrente: José Manuel da Costa Cruz.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ MANUEL DA COSTA CRUZ deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra oposição a uma execução fiscal.

O T.A.F. de Coimbra, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou improcedente a oposição.

Inconformado o Oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1) Vem o presente recurso da dita sentença que julgou improcedente a oposição, padecendo a mesma de erro de julgamento em matéria de direito, pois que parte de um princípio errado que é o da aplicação aos autos do regime da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2) É que não se aplica, o regime de responsabilidade subsidiária previsto no art. 24.º da Lei Geral Tributária a situações em que os factos geradores da responsabilidade ocorreram na vigência do Código de Processo Tributário (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-5-2000, proferido no recurso n.º 24724 publicado em Apêndice ao Diário da República de 23.12.2002) e mais recentemente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.1.2006 que no seu sumário refere: “A responsabilidade do gerente pelas dívidas sociais originadas nos anos de 1991 a 1994 rege-se pelo regime do Código de Processo Tributário, então vigorante, sendo indiferente que a reversão da execução contra eles ocorra já na vigência da Lei Geral Tributária. II – Assim, não se aplica o artigo 24.º n.º 1 alínea a) da Lei Geral Tributária à reversão ocorrida em 20 de Setembro de 2001, pois os pressupostos da responsabilidade continuam a ser os do artigo 13.º n.º 1 do Código de Processo Tributário “ou como se afirma no Acórdão do TCA de 28.9.2004, Proc. 50/04, Juiz Desembargador José Gomes Correia: “Na senda do Acórdão deste TCA de 24-09-2002, no recurso 2031/99, as normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente as que determinam as condições da sua efectivação, são normas de carácter substantivo (a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos), às dívidas que se constituíram e cuja cobrança voluntária ocorreu no domínio do CPT não pode aplicar-se o regime dos arts. 23.º da LGT e 153.º do CPPT, mas antes o regime dos arts. 13.º e 239.º do CPT por se tratarem de normas deste código de natureza substantiva”.

3) Sendo certo que, no domínio do CPT, se previa que a reversão contra o responsável subsidiário só podia ocorrer após a excussão dos bens do originário devedor (Cfr. por todos, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-3-2000, proferido no recurso n.º 21371 Pleno: “Não obstante a redacção diversa do art. 239.º, relativamente ao art. 146.º do CPCII, a reversão contra o responsável subsidiário também só pode ocorrer após a prévia excussão dos bens do originário devedor; com uma excepção, a saber: estar penhorada uma quantia em dinheiro, insuficiente para pagamento da dívida exequenda”).

4) Pese embora a LGT tenha entrado em vigor em 1.1.1999 art. 6.º do DL n.º 398/98 de 17.12), ou seja, depois da ocorrência dos factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária, as normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos («as normas sobre direito probatório material – as que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a própria viabilidade deste – não são, em princípio de aplicação imediata» (Cfr. VAZ SERRA, em estudo publicado na Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 111.º, página 8. Em sentido semelhante se pronunciam MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, página 193, BAPTISTA MACHADO, Sobre a Aplicação no Tempo do Novo Código Civil, página 273, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA E SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1 edição, página 58).

5) Por isso, no caso das dívidas que tendo ocorrido na vigência do CPT os seus períodos de constituição das dívidas e da sua cobrança voluntária é aquele diploma o aplicável para regular as condições da reversão contra

os responsáveis subsidiários bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

6) Estas regras, que já eram adoptadas antes da LGT são confirmadas pelo seu art. 12 que, nos n.ºs 1 e 3 distingue entre «normas tributárias» e «normas sobre procedimento e processo», apenas estabelecendo a regra da aplicação imediata a estas últimas” – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-5-2000, proferido no recurso n.º 24724, Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e publicado em Apêndice ao Diário da República de 23.12.2002.

7) Sendo certo que, a prevalecer entendimento contrário, o Tribunal estará a fazer aplicação de uma norma claramente inconstitucional, não podendo deixar de considerar-se que a norma do artigo 6.4 do DL 398/98, conjugado com o artigo 24.º da LGT, quando interpretada no sentido de fazer prevalecer a aplicação das condições de reversão da LGT relativamente a períodos de constituição da dívida fiscal e da sua cobrança voluntária ocorridos na vigência do CPT é manifestamente inconstitucional, por violação do princípio do estado de direito, densificado pelo princípio da segurança e da confiança jurídica, que implica a durabilidade e permanência da própria ordem jurídica, da paz jurídico-social e das situações jurídicas e que legitima a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas – Cfr. 3.3. Gomes Canotilho, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 6ª Edição, Almedina, pág. 259 – e por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3, 2.ª parte, da CRP.

8) Logo, sendo de aplicação o regime do CPT, não ocorrem os pressupostos legais que determinam a eficácia da obrigação de responsabilidade subsidiária, uma vez que, o património da sociedade originariamente executada não se encontra totalmente executado em processo de execução singular ou universal (cfr. Ac. S.T.A. de 11.01.95 – Rec. 19.529 e de 14.12.96 - Rec. 20.917).

9) O processo de oposição à execução fiscal é o meio adequado para atacar o despacho de reversão, pois que embora legalmente tipificados, os fundamentos-tipo previstos na lei para a oposição à execução fiscal constituem tipos abertos, não fechados, onde (em área de defesa dos administrados) não se adequam os rigorosos princípios da taxatividade e do exclusivismo (que são mais próprios da tipificação relativa à incriminação penal e à sujeição a tributação): Vide Ac. do TCA de 8.7.2003, Processo n.º 7193/02: “E, segundo cremos, não há razões jurídicas para distinguir, e discriminar, dentre os possíveis fundamentos de oposição à execução fiscal, aqueles de natureza substantiva (aceitando-os) dos de natureza processual (não os aceitando). A lei, de resto, não distingue fundamentos de oposição à execução fiscal de carácter substantivo de fundamentos de índole processual. Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus. Assim, em nosso entender, constituem fundamento de oposição à execução fiscal, tanto os factos que integrem condições (de procedência, ou de improcedência) da acção executiva, como as circunstâncias que simplesmente preenchem pressupostos processuais de admissibilidade e prossecução da execução. Do nosso ponto de vista, a execução fiscal constitui *res inter alios acta*, por exemplo, relativamente a quem não é o titular dos interesses materiais subjacentes (perspectiva substantiva ou objectiva); e, sempre que proposta por quem não for o titular desses mesmos interesses, a execução fiscal está indevidamente, *rectius* ilegitimamente, a correr termos a favor de pessoa que, do lado activo, não é o titular dos interesses em causa (perspectiva processual

ou adjectiva). Do mesmo modo pensamos que a execução fiscal, enquanto não for revertida no respeito pela lei, constitui *res inter alios acta*, relativamente ao responsável subsidiário (perspectiva substantiva ou objectiva); assim como, e do mesmo passo, enquanto não for legalmente revertida, a execução fiscal está a correr termos ilegitimamente contra pessoa que, do lado passivo, não é o titular dos interesses em causa (perspectiva processual ou adjectiva). E, em ambos os casos, seja por ilegitimidade substantiva, seja por ilegitimidade adjectiva, o executado revertida não é validamente responsável pela dívida exequenda, por não estarem preenchidos os pressupostos legais da reversão da execução fiscal contra si. Por isso é que por nos parecer que faz da lei uma interpretação mais adequada – seguimos o entendimento daqueles que defendem ser a oposição um meio apropriado a dilucidar a questão de saber se o despacho de reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário obedeceu ou não aos pressupostos ou requisitos previstos no n.º 2 do artigo 239.º do Código de Processo Tributário – cf., neste sentido, Alfredo de Sousa, e Silva Paixão, em nota 22, ao artigo 286.º do Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 1997; e, por todos, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo de 4-11-97, no recurso n.º 64 515, e de 9-12-97, no recurso n.º 65 188. Deste modo, a legitimidade (que é um conceito dos mais amplos e polivalentes no mundo do Direito), seja no enfoque de legitimidade substantiva, seja na visão de legitimidade adjectiva, há de sempre obter conhecimento em processo de oposição à execução fiscal – por lograr enquadramento no elenco de fundamentos previstos no artigo 286.º do Código de Processo Tributário. Assim, julgamos que, em caso de ilegal reversão, o executado revertido deverá ser absolvição da instância executiva, por falta de legitimidade, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário “.

10) Onde a douta sentença recorrida fez uma errada aplicação do direito à matéria de facto que deu como provada.

11) Como igualmente errou quanto às dívidas que se constituíram já no domínio da LGT.

12) Cabe à A. Fiscal o ónus da prova de que se verificam os factos que integram o fundamento previsto na lei para que possa chamar à execução os responsáveis subsidiários pela dívida exequenda, revertendo a execução contra eles, cabe-lhe o ónus de provar que se verificam os pressupostos legais dos quais depende essa reversão.

13) Razão por que se incorreu em erro de julgamento na sentença ao atribuir-se ao oponente o ónus de demonstrar que o valor do património era insuficiente para pagamento da dívida exequenda.

14) Como errou na questão da preterição do dever de audiência prévia do ora recorrente.

15) O direito de audiência prévia do contribuinte traduz-se numa garantia fundamental que visa possibilitar a participação dos sujeitos passivos na formação das decisões ou deliberações tributárias que lhes digam respeito, compossibilitando a defesa dos seus interesses perante o fisco – Cf. Pedro Manchete, A Audiência Prévia do Contribuinte, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, pp. 301 e ss.

16) Não pode em caso algum presumir-se que o contribuinte não fará exercício do direito de audiência. Tal presunção – *jure et de jure* de resto – atenta aberta e frontalmente contra o escopo tutelar que recorta a previsão do instituto da audiência prévia, coarctando-se-lhe esse direito,

pelo facto dele não ter sido exercitado em casos paralelos, exógenos ao procedimento agora sub judicio.

17) O Tribunal interpretou ao contrário o sentido normativo-intencional decorrente da previsão legal, olvidando que se está em causa perante um direito fundamental e que, além disso, como afirma, como meridiana clareza, o Professor Doutor João Loureiro, “há exigências constitucionais que resultam de outras dimensões que não a protecção jurídica e a relevância constitucional do procedimento e que não procedem apenas dos direitos fundamentais, mas também de um conjunto de princípios jurídicos como o princípio do Estado de Direito, o princípio democrático e da ideia de dignidade humana”.

18) Estando, in casu o exercício do direito – decorrente, como se disse, do artigo 267.º, n.º 5, da CRP – expressa e taxativamente previsto é ilegítimo face à lei – e face à Lei Fundamental – precludir, com fundamento em suposições extraídas de outros procedimentos, a garantia que, mesmo em caso de culpa, se reconhece aos responsáveis tributários subsidiários, admitindo-se que estes respondam por uma dívida que não e sua sem se lhes dar a palavra para defesa dos seus interesses.

19) Nestes termos e com tais fundamentos, a prevalecer a interpretação dada ao artigo 23.º, n.º 4, da LGT no sentido de não reconhecer o direito de audiência prévia do contribuinte-revertido (com base em suposições inferidas de procedimentos exteriores e estranhos ao procedimento agora em crime) estará o Tribunal a fazer aplicação de uma norma manifestamente inconstitucional por violação do disposto nos artigos 2.º, 103.º, n.ºs 2 e 3 e 267.º/5 da CRP, impedindo que o contribuinte seja chamado a pronunciar-se sobre uma decisão que lhe é manifestamente desfavorável, não cabendo à AF e ao tribunal decidir em prognose sobre a vontade do sujeito exercer ou não o direito que, por lei – e também por Lei Fundamental – lhe é reconhecido.

Termos em que se requer a V.ªs Ex.ªs que, na procedência do recurso se dignem revogar a douta sentença recorrida, por duto acórdão que julgando a oposição procedente, determine a extinção da execução fiscal revertida, com todas as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. Recorrente: José Manuel da Costa Cruz

2. O objecto do recurso é erro de julgamento por:

– preterição do direito de audiência prévia garantido pelo art. 23º da Lei Geral Tributária;

– porque, sendo de aplicação o regime do Código de Processo Tributário, não ocorrem os pressupostos legais que determinam a eficácia da obrigação de responsabilidade subsidiária, uma vez que o património da sociedade originariamente executada não se encontra totalmente executado em processo de execução;

– e também por se ter atribuído ao oponente o ónus demonstrar que o património da executada era insuficiente para obter o pagamento da dívida exequenda.

3. Fundamentação:

Como se constata de fls. 105, no que concerne à preterição do direito de audiência prévia, o tribunal recorrido considerou que, no caso concreto, as garantias de defesa contribuinte não tinham sido prejudicadas, mormente porque «em situação semelhante o revertida nada disse» sendo «de supor que teria o mesmo comportamento no caso dos autos».

Alega a recorrente que ocorreu preterição de formalidade essencial por violação do direito de audiência prévia, preterição essa que teria sido indevidamente julgada improcedente pelo tribunal recorrido e ainda erro de julgamento pelas razões indicadas nas conclusões 1 a 13 das suas alegações.

Não nos debruçaremos agora sobre esta última questão, já que a mesma nos parece prejudicada desde logo pela solução a dar à questão da eventual preterição de formalidade essencial por violação do direito de audiência prévia.

Com efeito o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as questões objecto do recurso, mas com excepção daquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

E, analisando a suscitada questão da violação do direito de audiência prévia, desde já se dirá que se nos afigura assistir razão à recorrente, face ao disposto no artº 23º da LGT e à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que tem vindo a decidir que «a audiência prévia constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e visa associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final e permitir-lhe participar e influenciar a formação da vontade da Administração e, sendo assim, a degradação daquela formalidade em formalidade não essencial só ocorrerá quando, atentas as circunstâncias, a intervenção do interessado se tornou inútil» – vide neste sentido, entre outros o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 03-03-2004, processo 01240/02, em <http://www.itij.pt>.

Ora, no caso subjudice, não pode dar-se por seguro que o exercício do direito de audiência não teria tido qualquer relevância no despacho de reversão, como também nada nos autoriza a concluir que o contribuinte não faria exercício de tal direito.

E, assim sendo, haverá de concluir-se que o direito de audiência não podia deixar de ser assegurado, pelo que, em consequência deverá proceder a alegada preterição de formalidade legal.

Termos em que somos de parecer que, nesta parte, deve ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se a decisão recorrida.

As partes foram notificados deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado o Recorrente, manifestando, no essencial, concordância.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) foi instaurada execução fiscal nº 01/419.0 e 01/208.0 e apensos, 01/208.2 e apensos por dívidas de IRC de 1997 a 1999 e dívidas de IVA de 1997 a 1999, no montante total de esc. 21.100.107\$00 contra a «Cruz & Almeida, Lda»;

b) por auto de diligências verificou-se não ter a executada bens suficientes e os bens existentes constantes da contabilidade estarem obsoletos, avariados e não estão em funcionamento dado o seu degradado estado de conservação, as viaturas não circulam e encontram-se em estado de ir para a sucata, sendo o valor provável dos bens de 100.000\$00;

c) preferiu-se despacho a reversão sem prévia audição do revertida no processo de execução 01/419.0 devido ao facto de «a iguais períodos os executados não usaram o direito de audição», pelo que se entendeu desnecessária tal diligência;

d) o executado veio a ser citado em 12/12/01 e nos processos 01/218.0 e 01/208.2 e apensos em 26/11/01;

e) à data da constituição e cobrança do imposto o oponente era gerente nomeado, exercendo os actos de gerência inerentes ao cargo;

f) a firma está inactiva desde 2001, tendo o contabilista encerrado o ano de 2000;

g) contabilisticamente existe uma viatura, mobiliário e uma betoneira;

h) a empresa sempre geriu com prejuízos e não obstante os avisos do técnico de contabilidade o oponente insistiu sempre em continuar com a actividade da empresa;

i) a firma desenvolveu a sua actividade com dívidas a fornecedores e não pagamentos por parte dos clientes;

j) o oponente é uma pessoa séria e trabalhadora, da aldeia, com nível cultural rudimentar, fazendo orçamentos sem incluir o IVA e afinal as pessoas recusavam-se pagar para além do que estava orçamentado;

l) a empresa tem um crédito de 30.000 € de um cliente que também não tem meios para o pagar.

3 – A primeira questão colocada pelo Recorrente é a do regime legal aplicável à reversão da execução fiscal.

Na sentença recorrida, entendeu-se que, tendo sido decidida a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário na vigência da LGT, será o seu regime aplicável, quanto aos pressupostos da reversão, designadamente quanto à necessidade ou não da prévia excussão do património do devedor originário.

Está em causa a exigência de dívidas constituídas nos anos de 1997 a 1999, em que o Recorrente era gerente da sociedade devedora originária, exercendo de facto a gerência, como resulta da matéria de facto fixada.

No período referido, vigorava o CPT, em cujo art. 13.º se previa o regime da responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias. (1)

4 – A Lei Geral Tributária entrou em vigor em 1-1-1999 (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), pelo que os factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária que ocorreram em 1999 se enquadram no seu domínio de aplicação.

As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

Como é praticamente pacífico na doutrina «as normas sobre direito probatório material – as que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a própria viabilidade deste – não são, em princípio, de aplicação imediata». (2)

Por isso, relativamente às dívidas cujos períodos de constituição ocorreram na vigência do C.P.T., é aquele diploma o aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

Estas regras, que já eram adoptadas antes da L.G.T., são confirmadas pelo seu art. 12.º que, nos n.ºs 1 e 3, distingue entre «normas tributárias» e «normas sobre procedimento e processo», apenas estabelecendo a regra da aplicação imediata para estas últimas.

Apenas podem ser consideradas normas de procedimento e de processo as que têm uma função instrumental, regulando a forma como se processa a reversão da execução fiscal e não também as que fixam os



requisitos de que ela depende, que, ao definirem quem e quando pode ser responsabilizado pelo pagamento de impostos têm natureza de normas de incidência subjectiva dos tributos ou, pelo menos, terão uma natureza análoga, inclusivamente para efeitos da proibição de retroactividade constante do art. 103.º, n.º 3, da CRP.

Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor.

5 – No regime do CPT, à face do preceituado no n.º 2 do seu art. 239.º, a possibilidade de reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, depende da comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através dos bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis subsidiários.

Refere-se, sobre esta questão no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 11-2-1998, proferido no recurso n.º 21383 (3):

O n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., para além de prever como condição do chamamento à execução dos responsáveis subsidiários a inexistência de bens penhoráveis do devedor ou seus sucessores, acrescenta, em alternativa, a hipótese de «insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido».

É com suporte nesta constatação que a recorrente conclui que, «se o legislador alterou a letra da lei e distingue em alíneas separadas duas situações é porque em seu entender não são a mesma coisa».

Que as duas expressões não têm o mesmo significado é irrecusável.

Na verdade, pode existir falta de bens penhoráveis e o património da primitiva executada não ser suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, como decorre da existência legal de casos de impenhorabilidade de bens que podem ter valor considerável (arts. 822.º e 823.º do C.P.C.). Por outro lado, podem existir bens penhoráveis com valor insuficiente para pagamento da dívida.

Por outro lado, referindo-se no n.º 2 do art. 239.º que *qualquer das circunstâncias* indicadas permite o chamamento dos responsáveis subsidiários, tem de concluir-se que as expressões aí empregadas foram utilizadas com a finalidade de abrangerem situações distintas e não a uma mesma realidade.

Assim, reportando-se a alínea a) do n.º 2 do art. 239.º às situações em que não existem bens penhoráveis as situações a que se reporta a alínea b), diferentes dessas, terão de ser necessariamente *situações em que existem bens penhoráveis*.

Porém, a interpretação a dar a este artigo 239.º não poderá contender com o princípio básico da responsabilidade subsidiária, condizente com o significado natural da expressão, que é o de tal responsabilidade só existir no caso de a dívida não poder ser cobrada ao devedor originário.

No regime do C.P.T., é inequívoco que a responsabilidade dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada é subsidiária, pois, ao contrário do que sucedia com o art. 16.º do C.P.C.I., está expressamente previsto no art. 13.º do C.P.T. o carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à sociedade.

Por outro lado, foi formulada mesmo uma regra geral sobre a responsabilidade por dívidas de outrem, nos termos da qual, essa responsabilidade, na falta de disposição em contrário, é sempre subsidiária (art. 11.º, n.º 1, do C.P.T.).

Assim, o n.º 2 do art. 239.º terá de harmonizar-se com tal regra da subsidiariedade da responsabilidade, de cuja essência faz parte a impossibilidade de exigência do o pagamento da dívidas aos responsáveis subsidiários antes de se adquirir processualmente a certeza jurídica da impossibilidade de pagamento da dívida pelas forças dos bens da primitiva executada,

Pelo que ficou referido, chega-se à conclusão de que as situações a que se reporta a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º serão situações em que existem bens penhoráveis – motivo porque não se enquadram na alínea a) –, mas em que é possível formular, com segurança, um juízo sobre a insuficiência do património da executada originária para pagamento da dívida exequenda.

Não bastará, porém, a possibilidade de formulação deste juízo.

Na verdade, nos casos em que existem bens penhoráveis haverá uma parte da dívida que poderá ser paga pelos bens da executada originária.

Por força do princípio da proporcionalidade, que é um dos princípios estruturais do Estado de direito democrático, que vincula o legislador na sua actuação restritiva de direitos e deve nortear toda a actividade da administração pública (arts. 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 3, da Constituição e art. 5.º do Código do Procedimento Administrativo) não será possível afectar os direitos dos responsáveis subsidiários para além do necessário aos fins que se tem em vista.

Por isso, terá de se entender que a possibilidade de reversão, nos casos de existência de bens penhoráveis, terá de ser limitada aos casos em que, para além da formulação de um juízo seguro sobre a insuficiência patrimonial, seja possível também saber o *quantum* dessa insuficiência, para nessa medida, e apenas nela, fazer reverter a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

Tratar-se-á, aqui, de situações que não estavam abrangidas pelo art. 146.º do C.P.C.I., em que se condicionava sempre a possibilidade de reversão à existência de bens penhoráveis.

E, é precisamente por se tratar de situações distintas das previstas naquele art. 146.º, que se pode explicar que, no art. 239.º, n.º 2, além de se manter na alínea a) um fórmula praticamente idêntica à utilizada naquele art. 146.º, se tenha acrescentado uma outra para indicar situações em que também é permitida a reversão.

A prova da correcção do entendimento que fica exposto não poderá ser feita sem a detecção de situações que obedeçam a estes requisitos.

Nos casos de existência de bens penhoráveis que tenham de ser vendidos para determinar do seu valor real não se poderá, salvo em casos de insuficiência manifesta, formular, com a necessária certeza jurídica, um juízo sobre a insuficiência do património do executado para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Na verdade, como bem observam ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 3ª edição, página 492, quando forem penhorados bens do devedor, aparentemente de valor inferior ao montante da dívida exequenda, não se poderá concluir, desde logo, pela insuficiência patrimonial da primitiva executada pois, «esses bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tinha sido atribuído no auto da penhora (pelo próprio escrivão, acentue-se, no caso da penhora de móveis – alínea b) do art. 303.º)».

No entanto, se isto é assim, quanto aos bens cujo valor real, para o processo executivo, só vem a determinar-se através da venda, já o não será em relação a bens que tenham um **valor predeterminado**, como acontece nos casos em que é feita penhora de dinheiro ou créditos de quantias em dinheiro ou de títulos ou notas de crédito.

Sendo assim, estará encontrado um campo de aplicação possível para a alínea b) do n.º 2 do art. 239.º do C.P.T., distinto do abrangido pelo n.º 1, nas situações em que pelo natureza dos bens penhorados, seja possível determinar sem qualquer dúvida o valor máximo do património da executada originária.

Quanto aos casos em que a insuficiência do património para pagamento da dívida e acrescido é **manifesta**, a que atrás se aludiu, não será possível a reversão se não se puder determinar, com exactidão, a **medida** dessa insuficiência, determinação esta que é condição da possibilidade de reversão, como se referiu.

6 – A LGT não afastou a possibilidade de reversão nestes mesmos casos, pois, apesar de se estabelecer a regra de «*a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão*» (art. 23.º, n.º 2, da LGT), ela tem ínsito que se possa concluir pela «*fundada insuficiência*» e decidir a reversão **antes** da excussão do património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão.

Assim, à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

O n.º 3 do mesmo artigo confirma a correcção desta interpretação ao admitir que «*no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados*», situação em que «*o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado*». Isto é, o processo de execução fiscal fica suspenso, já com a reversão efectuada, em relação ao revertido, pois, obviamente, quanto ao devedor originário o processo prossegue para concretizar a excussão de que depende o prosseguimento contra o revertido.

7 – Conclui-se, assim, que, em qualquer dos regimes, é possível a reversão da execução quando se possa concluir com segurança que os bens penhorados e penhoráveis ao devedor originário são insuficientes para pagamento integral da dívida.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que o único bem que se detectou possuir a executada originária é um crédito no montante de 30.000 euros.

Trata-se, precisamente, de um caso em que o único bem penhorável **tem um valor predeterminado**, e em que, à face da jurisprudência referida, a reversão é possível, se o seu valor for inferior ao da dívida exequenda.

Ora, isso sucede no caso em apreço, pois a dívida exequenda é várias vezes superior àquele valor.

Por isso, à face da matéria de facto fixada, está demonstrada a insuficiência do património da executada originária, não havendo obstáculo à reversão, embora o prosseguimento da execução contra o responsável subsidiário só se possa concretizar após excussão do património da devedora originária.

Por outro lado, em face da prova positiva dessa insuficiência, não se coloca também a questão de saber sobre quem recai o ónus da prova dessa insuficiência, questões que apenas seria necessário apreciar se, em sede factual, se chegasse a uma situação de *non liquet*.

Assim, embora por fundamento diverso, é de confirmar a sentença recorrida, ao entender que estavam reunidas condições para a reversão da execução fiscal contra o ora Recorrente.

8 – Na conclusão 9.º, o Recorrente coloca a questão da adequação do processo de oposição à execução fiscal para atacar o despacho que ordena a reversão.

Essa foi também a posição expressamente assumida na sentença recorrida, pelo que trata-se de matéria que tem de considerar-se assente (art. 684.º, n.º 4, do CPC).

9 – O Recorrente coloca também a questão da preterição do direito de audição.

Este direito está expressamente previsto no art. 23.º, n.º 4, da LGT em que se estabelece que «*a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei*».

Está-se, aqui, perante uma norma de natureza manifestamente adjectiva, pelo que ela é de aplicação imediata, tanto à face do preceituado no art. 12.º, n.º 3, da LGT, como do art. 3.º do CPT.

No caso, como resulta da matéria de facto fixada, a audição do Recorrente não foi efectuada.

Por outro lado, a razão por que administração tributária entendeu desnecessária a audição, que, como se refere na alínea d) da matéria de facto fixada, foi o facto de em iguais períodos os executados não terem utilizado esse direito, não constitui um fundamento legal de dispensa do direito de audição, quer à face do art. 60.º da LGT (na redacção inicial, vigente à data em que foi decidida a reversão, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio), quer à face do art. 103.º do CPA.

Para além disso, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, não se está perante uma situação em que se possa afirmar que a audição do responsável subsidiário não poderia influenciar a decisão, em que se poderia aventar a aplicação do princípio do aproveitamento do acto.

Por isso, procede o recurso jurisdicional, nessa parte.

Termos em que acordam em:

– conceder provimento ao recurso jurisdicional na parte relativa à preterição do direito de audiência, revogando a sentença recorrida nessa parte;

– negar provimento ao recurso jurisdicional na parte restante, confirmando a sentença recorrida, nessa parte, com a fundamentação exposta;

– julgar a oposição procedente.

– revogar a sentença recorrida quanto a condenação em custas.

Sem custas, por a Fazenda Pública, no presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, estar isenta (art. 2.º da Tabela de custas).

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

(<sup>1</sup>) O CPT entrou em vigor em 1-7-1991, como se determina no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/901, de 23 de Abril, que o aprovou, e só deixou de vigorar, nesta matéria, com

a entrada em vigor da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que entrou em vigor em 1-1-1999 (arts. 2.º, n.º 1, e 6.º, deste diploma).

(\*) VAZ SERRA, em estudo publicado na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 111º, página 8. Em sentido semelhante se pronunciam MANUEL DE ANDRADE, *Noções elementares de processo civil*, 1979, página 193, BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, página 273, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de processo civil*, 1ª edição, página 58.

(\*) Publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 357.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Gradação de créditos. Créditos da segurança social. Privilégio mobiliário geral. Penhora.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio «os créditos das caixas de previdência por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral, graduando-se logo após os créditos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil».
- II — Pelo que estes créditos, ainda que estejam também garantidos por penhora posterior à de outro credor, devem ser graduados antes dos créditos garantidos apenas por penhora — artigo 733.º do Código Civil.

Processo n.º 586/06-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Bolos de Mafra de José Joaquim Baetas Deodato, L.ª, e outro.

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 Lisboa 2 (Loures) que graduou os créditos do Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo depois dos créditos reclamados por Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda.

Fundamentou-se a decisão em que “os créditos reclamados pela Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda., gozam da garantia real decorrente da penhora, anterior à penhora que garante os créditos exequendos (probatório alíneas c) e d))”, sendo que “a penhora confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior – artigo 822.º, n.º 1, do Código Civil”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 – Na execução fiscal instaurada por dívidas relativas a contribuições ao CRSS e juros de mora foram penhorados em 10/10/2000 bens considerados móveis;

2 – Nos termos do disposto nos artigos 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, os créditos pelas contribuições ao regime geral da previdência e respectivos juros gozam de privilégio mobiliário geral, devendo ser graduados logo após os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil;

3 – Sendo assim, com vista ao respectivo pagamento pelo produto da venda dos bens penhorados na execução fiscal, os créditos exequendos e reclamados do CRSS por contribuições e respectivos juros de mora, devem ser graduados antes dos créditos reclamados por Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda., que apenas gozam da garantia da penhora;

4 – Porque assim não o fez, a douda sentença em apreço violou as normas concernentes à graduação de créditos, designadamente o disposto no artigo 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, nos artigos 733.º, 736.º e 747.º, n.º 1, alínea a) do Código Civil e artigo 239.º do CPPT, que são as normas jurídicas violadas;

5 – Deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que proceda à graduação dos créditos exequendos e reclamados com vista a serem pagos pelo produto da venda dos bens penhorados da seguinte forma:

a) em primeiro lugar, os créditos reclamados de IVA e respectivos juros;

b) em segundo lugar, os créditos exequendos e reclamados respeitantes a contribuições ao CRSS e respectivos juros;

c) em terceiro lugar, os créditos reclamados pela Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda.

Não houve contra-alegações.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) A Fazenda Pública instaurou execução fiscal n.º 1546-00/102225.3 do Serviço Finanças de Mafra em que é executada Bolos Mafra de José Joaquim Baetas Deodato Lda., com os sinais identificadores nos autos, por dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo (CRSS) no valor total de 14.604.177\$00 €72.845,33 (conforme processos de execução fiscal apenso aos presentes autos)

b) As dívidas referidas na alínea anterior, reportam-se a contribuições e juros devidas pelos seguintes períodos 1996-03 a 1996-06, 1998-05 a 1998-01 e 1999-01 a 1999-11, conforme cópia de certidão n.º 2034/2000 emitida pelo CRSS, folhas 2 do apenso)

c) Em 10/10/00, para pagamento das dívidas referidas na alínea anterior, foi penhorado o direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento comercial instalado na rua Florêncio José Canas n.º 28, o prédio inscrito na matriz urbana da freguesia da Malveira sob o art.º 1899º compreendendo todo o material inerente à actividade entre os quais, um forno de 3 portas marca REKENA e uma tendeira depositadora conforme auto de penhora que para os devidos efeitos se dá por reproduzido, (folhas 11 do processo do apenso processo de execução);

d) Em 08/02/00, em cumprimento da carta precatória vinda do 3º Juízo do Tribunal Judicial da Marinha Grande, extraída da execução de sentença n.º 64/00, que Famari Fabrica Marinhense de Cartonagem,

Lda. move a Bolos De Mafra De José António Baetas Deodato, Lda., foi penhorado o direito ao trespasse e arrendamento do comercial instalado na rua Florêncio José Canas nº 28, o prédio inscrito na matriz urbana da freguesia da Malveira sob o artº 1899º compreendendo não só as instalações como também o imobilizado e outros elementos que integrem o referido estabelecimento, (folhas 40);

e) O direito e bens penhorados foram vendidos no referido processo por negociação particular José Duarte Alexandre e mulher Maria Odília F. D. Alexandre por €12.469,95 em 07/05/02, (folhas 48 e 49 dos autos);

f) Em nome do executado encontram-se as seguintes dívidas, certidão emitida pelo competente Serviço de Finanças de Mafra a folhas 2 dos autos que para os devidos efeitos se transcreve:

1. Maria da Glória Machado Rodrigues, Técnica de Administração Tributária Adjunta, Quadro da Direcção Geral dos Impostos a exercer funções nos Serviços de Finanças de Mafra CERTIFICO para efeitos do disposto no artº 241.º Código de Processo Tributário, e após compulsar os elementos necessários existentes neste Serviço de Finanças, que além da dívida constante dos presentes autos, se encontram em dívida por esta Repartição de Finanças os seguintes processos executivos em nome Bolos Mafra de José Joaquim Baetas Deodato Lda., contribuinte nº 503168785, com sede no Largo Dr. Mário Madeira na Malveira, se encontram pendentes os seguintes processos de execução fiscal por dívidas de contribuições e impostos:

i. Processo de execução fiscal nº 99/101694.6 de dívida de IVA no montante de 534 754\$00 (quinhentos e trinta e quatro mil setecentos e cinquenta e quatro escudos) do período do mês de Janeiro de 1999, composto pela certidão de dívida nº 990064258. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 11/03/1999. Acrescem custas no montante de 31 891 \$00.

ii. Processo de execução fiscal nº 99/102772.7 de dívida de IVA do mês de Junho de 1999 na importância de 421 929\$00 (quatrocentos e vinte e um mil novecentos e vinte e nove escudos), composto pela certidão de dívida nº 990207489. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 11/08/1999. Acrescem custas no montante de 24 661\$00.

iii. Processo de execução fiscal nº 99/102779.4 de dívida de IVA do período do mês Abril de 1999 no valor de 322 296\$00 (trezentos e vinte e dois mil duzentos e noventa e seis escudos), composto pela certidão de dívida nº 990191569. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 12/06/1999. Acrescem custas no montante de 20 451\$00.

iv. Processo de execução fiscal nº 99/102846.4 de dívida de IVA do período do mês de Maio de 1999 na importância de 162185\$00 (cento e sessenta e dois mil cento e oitenta e cinco escudos), composto pela certidão de dívida nº 990197555. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 13/07/1999. Acrescem custas no montante de 14 451 \$00.

v. Processo de execução fiscal nº 00/101374.2 de dívida de IVA do período de mês de Julho de 1997 na importância de 88 818\$00 (oitenta e oito mil oitocentos e dezoito escudos), composto pela certidão de dívida nº 990230856. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 11/09/1999. Acrescem custas no montante de 2 952\$00.

vi. Processo de execução fiscal nº 00/101848.5 de dívida de IVA do período de mês de Setembro de 1999 na importância de 192 993\$00 (cento e noventa e dois mil novecentos e noventa e três mil escudos), composto pela certidão de dívida nº 19147. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 07/04/2000. Acrescem custas no montante de 15961\$00.

vii. Processo de execução fiscal nº 00/102545.7 de dívida de IVA do período do mês de Janeiro de 2000 na importância de 210 120\$00 (duzentos e dez mil cento e vinte escudos), composto pela certidão de dívida nº 122757. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 11/03/2000, cujo termo do prazo para pagamento voluntário terminou em 10/03/2000. Acrescem custas no montante de 4 667\$00.

viii. Processo de execução fiscal nº 00/102568.6 de dívida de coima fiscal do mês de Maio de 1999 no montante de 24000\$00 (vinte e quatro mil escudos) sendo 17000\$00 de coima e 7 000\$00 de encargos, composto pela certidão de dívida nº 303/2000. São devidos juros de mora sobre os 7 000\$00 desde 25/06/2000. Acrescem custas no montante de 2 452\$00.

ix. Processo de execução fiscal nº 00/102569.4 de dívida de coima fiscal do meses de Junho e Outubro de 1998 na importância de 29 200\$00 (vinte e nove mil e duzentos escudos) sendo 200\$00 de coima e 7 000\$00 de encargos, composto pela certidão de dívida nº 304/2000. São devidos juros de mora sobre os encargos de 7 000\$00 desde 25/06/2000. Acrescem custas no montante de 2 452\$00.

x. Processo de execução fiscal nº 00/1 02570.8 de dívida de coima fiscal do mês de Setembro de 1999 na importância de 38 000\$00 (trinta e oito mil escudos) sendo 31 000\$00 de coima e 7 000\$00 de encargos, composto pela certidão de dívida nº 305/2000. São devidos juros de mora sobre os encargos de 7000\$00 desde 25/06/2000. Acrescem custas no montante de 2 452\$00.

xi. Processo de execução fiscal nº 00/102855.3 de dívida de IVA respeitante ao ano de 1998, liquidação oficiosa na importância de 703.396\$00 (setecentos e três mil trezentos e noventa e seis escudos), composto pela certidão de dívida nº 180618. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 26/05/2000. Acrescem custas no montante de 9 667\$00.

xii. Processo de execução fiscal nº 00/103459.6 de dívida de IVA do mês de Dezembro de 1999 na importância de 939 895\$00 (novecentos e trinta e nove mil oitocentos e noventa e cinco escudos), composto pela certidão de dívida nº 234952. São devidos juros de mora sobre a mesma importância desde O 1/08/2000. Acrescem custas no montante de 11 667\$00.

xiii. Processo de execução fiscal nº 00/103460.0 de dívida de IVA do mês de Dezembro de 1999 respeitante a juros compensatórios na importância de 10 815\$00 (dez mil oitocentos e quinze escudos), composto pela certidão de dívida nº 234953. São devidos juros de mora sobre a mesma importância a partir de 01/10/2000. Acrescem custas no montante de 2 452\$00 Por ser verdade e para os devidos efeitos passei a presente certidão a qual vai por mim assinada e autenticada com o selo branco em uso nestes Serviços de Finanças Serviços de Finanças de Mafra aos dezassete dias do mês de Novembro do ano de dois mil e um (folhas 22 e 23).

g) Pela Direcção de Serviços de Cobrança de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, foi emitida certidão que aqui se dá por reproduzida, e onde consta em dívida o IVA

i. Do período de 1999, liquidação n.º 00250690 de 29/10/2000, no valor de 350.031\$00,

ii. Do período de 04/1996 liquidação n.º 96183051 de 02/11/1996 no valor de 473.196\$00

iii. Do período de 09/1999 liquidação no 0001012 de 13/02/2000 no valor de 301.641\$00 (folhas 212)

h) Com a petição entregue ao chefe do Serviço de Finanças pelo CRSS, foi junta certidão que aqui se dá por reproduzida de dívida, onde constam as dívidas por contribuições referentes aos créditos exequendos e, onde constam as dívidas referentes aos seguintes períodos 99-12, 2000-06 a 2000-12 e 2001-01 a 2001-04 (folhas 12 e 13 dos autos).

Vejam, pois:

A questão dos autos é a de saber como devem ser graduados os créditos do Centro Regional de Segurança Social e os créditos garantidos por penhora.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, “os créditos das caixas de previdência por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral, graduando-se logo após os créditos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil”.

Ou seja, os créditos do Centro Regional de Segurança Social e os respectivos juros de mora devem ser graduados «logo após» “os créditos por impostos”.

Mas além do privilégio mobiliário geral, a dívida exequenda estava também garantida pela penhora realizada em 10 de Outubro de 2000, no âmbito do processo de execução fiscal – alínea c) do probatório.

Ora, nos termos do artigo 822.º, n.º 1, do Código Civil, “salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior”.

E o crédito reclamado por Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda., estava garantido por penhora anterior, efectuada em 8 de Fevereiro de 2000, no âmbito da acção especial para cumprimento de obrigações pecuniárias registada sob o n.º 64/2000 no terceiro juízo do tribunal judicial da comarca da Marinha Grande – cfr. alínea d) do probatório.

Contudo, apesar da penhora que garante o crédito da sociedade Famari ser anterior à que garante o crédito do Centro Regional de Segurança Social, aquele crédito não pode ser graduado antes deste, nos termos dos artigos 733.º e 822.º, n.º 1, do Código Civil, sendo que o privilégio mobiliário geral de que goza o crédito da Segurança Social – por força do disposto no preedito artigo 10.º, n.º 1 -, impõe a sua graduação logo após os créditos por impostos.

Assim, os créditos *sub judice* devem ser graduados da seguinte forma (de seguida ao IVA):

1.º – créditos exequendos e reclamados por dívidas ao Centro Regional de Segurança Social e respectivos juros;

2.º – crédito reclamado por Famari – Fábrica Marinhense de Cartonagem, Lda.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e graduando-se os créditos do modo referido. Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Taxa de conservação de esgotos. Imposto e taxa. Constitucionalidade.*

### Sumário:

*O tributo denominado taxa de conservação de esgotos previsto no artigo 77.º do Regulamento Geral das Canalizações e esgotos da cidade de Lisboa, aprovado pelo edital n.º 145/60, com a redacção dada pelo edital n.º 76/96, tem natureza de taxa e não de imposto.*

Processo n.º 605/06.

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

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – GOLDTUR – HOTÉIS E TURISMO, SA, impugnou judicialmente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, a liquidação e cobrança da Taxa de Conservação de Esgotos efectuada em 1-2-2002, pela Câmara Municipal de Lisboa,

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões: <sup>(1)</sup>

- A taxa a cobrar por um ente publico é um preço autoritariamente estabelecido embora pela sua natureza não sujeito aos mecanismos da oferta e procura, mas cujo valor deve respeitar um critério de reciprocidade face ao valor da contrapartida recebida pelo particular.

- A tarifa de conservação estabelecida pelo art.º 77.º do Edital 145/60, ao ser calculada com base no valor patrimonial do prédio e não nos efectivos encargos que os Serviços Municipais têm de suportar ao operar as obras de conservação da rede de esgotos, deixa de se configurar como uma taxa para se revelar um verdadeiro imposto.

- Na redacção do Art.º 4.º da Lei Geral Tributária, são os Impostos, e não as Taxas, que assentam essencialmente na capacidade contributiva,

revelada nos termos da Lei através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

- Diversamente, o carácter sinalagmático da taxa, exige, que perante a prestação do sujeito passivo, seja contraposta uma prestação individualizado do ente público.

- Esta prestação do ente público, ao contrário do que vem sendo superiormente entendido, sempre estará na base da quantificação do valor da prestação a pagar pelo sujeito passivo.

- Devendo o montante da taxa, corresponder (na íntegra) ao custo do bem ou serviço integrador da contraprestação do ente público.

- O tributo liquidado e cobrado a título da taxa de conservação, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e, não sobre o serviço efectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações;

propícia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada, será marcadamente superior ao serviço prestado, e,

- como tal, o tributo liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa deixo de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, conforme referido supra, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial desses mesmos impostos.

- A, receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.

- Podemos concluir que o montante liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa a título de “TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESGOTOS” não é devido, por ser aquele acto de liquidação ilegítimo, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que ressalta a criação da receita respectiva – as normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais que estabelecem o pagamento da taxa referida – vício que aqui se argui para todos os efeitos.

- O acto em causa viola frontalmente os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade, por exigir à impugnante o pagamento de tributo não previsto na Lei.

- É assim manifesto que o acto reclamado enferma de ilegalidade por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados.

Deve assim e em consequência, conceder-se provimento ao presente recurso, Revogando-se a Sentença recorrida, com as legais consequências.

Qual seja julgar ilegal e inconstitucional bem como anulado, o acto de liquidação e cobrança tempestivamente impugnado.

A Câmara Municipal de Lisboa contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. O tributo de liquidação é, juridicamente, qualificável como taxa dado o seu carácter sinalagmático e bilateral, pois que se apresenta como contrapartida da prestação do serviço público correspondente à manutenção em condições de utilização, da rede geral de esgotos, estabelecida por razões de ordem pública atinentes à salubridade e higiene das populações que, proprietárias de prédios, drenam os seus esgotos para a rede geral.

2. O facto constitutivo da presente relação jurídico-tributária consiste na ligação do prédio à rede geral de esgotos, beneficiando do serviço público da manutenção daquela rede em bom estado, que tem como contrapartida uma prestação patrimonial.

3. O sujeito passivo desta taxa é aquele que, através do seu prédio, beneficia da rede de esgotos, origina custos com a sua manutenção e acarreta o esforço de conservação da mesma.

4. A taxa não exige equivalência económica, bastando-lhe a equivalência jurídica, pois nem sempre os bens utilizados são passíveis de ser aferidos de acordo com um valor económico preciso, sendo que neste caso a obrigação de pagar a taxa de conservação de esgotos não depende do uso efectivo da rede geral, mas da susceptibilidade do sujeito passivo a utilizar.

5. O recurso ao valor patrimonial do prédio como critério para cálculo da taxa não afasta o carácter sinalagmático da taxa pois este não exige equivalência económica e sim jurídica, conforme já demonstrado.

6. Deste modo, a taxa de esgotos não viola os princípios da proporcionalidade nem da justiça. Nem, tão pouco, se encontra ferida de ilegalidade nem inconstitucionalidade, pois nos termos da alínea j) do n.º 1 do art.º 64º da Lei 169/99 de 18/09 compete à Câmara Municipal “fixar as tarifas e os preços da prestação de serviços ao público pelos serviços municipais ou municipalizados”, sendo que nos termos da alínea d) do art.º 16º, da alínea l) do art.º 19º, e do n.º 3 do art.º 20º todos da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 42/98 de 06/08, constituem receitas dos municípios “o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultante da prestação de serviços pelo município”, Os municípios podem cobrar taxas por “conservação e tratamento de esgotos”, § “As tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos custos directa e indirectamente suportados com (...) a prestação dos serviços”, respectivamente.

7. A taxa de conservação de esgotos foi liquidada e cobrada de acordo com a regra insita no artigo 48.º, observação 8.º e § 6.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais atinente ao ano de 2001, cujas normas partilham da igual dignidade do Regulamento do Orçamento do Município de Lisboa de que é parte integrante.

#### TERMOS EM QUE

Deve negar-se provimento ao presente recurso, mantendo-se a sentença recorrida, com as legais consequências, que seja julgar constitucional e legal o acto de liquidação e cobrança impugnado.

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

A jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) e do STA tem sustentado, sem divergência, com excelência de argumentação que nos dispensamos de reproduzir, o entendimento de que:

a) a prestação devida às Câmaras Municipais pela conservação da rede de esgotos configura um tributo com a natureza de taxa

b) o critério de quantificação deste tributo estabelecido no Regulamento Geral das Canalizações e Esgotos da cidade de Lisboa, constante do Edital nº 76/96.CML (aplicação do coeficiente de 0,25% ao valor patrimonial do prédio) não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, na vertente da proibição do excesso.

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 1/10/2002, a CML liquidou e cobrou à impugnante a quantia de €42.480,00 a título de Taxa de Conservação de Esgotos do ano de 2001 relativa aos prédios urbanos sitos na Av. José Malhoa n.º 1642, propriedade da impugnante, com data limite de pagamento em 31/10/2002 (doc. de fls. 9).

2. Esta Taxa está prevista no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, aprovado por deliberação camarária de 22/6/1960, publicado em 24 de Setembro no Diário do Município, com redacção introduzida pelo Edital n.º 76/96.

3. A impugnação foi apresentada em 2/12/2002 (fls. 2).

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdiccional é a da natureza jurídica da denominada «Taxa de Conservação de Esgotos», prevista no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, aprovado por deliberação camarária de 22/6/1960.

A Recorrente defende, em suma, que se trata de um verdadeiro imposto e, por isso, é nula a deliberação que criou tal tributo.

Na sentença recorrida, entendeu-se que se está perante uma verdadeira taxa, pelo que não há obstáculo constitucional à sua criação pela Assembleia Municipal.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, esta questão já foi apreciada, a propósito de situação semelhante, pelo Tribunal Constitucional sendo uniforme a jurisprudência no sentido da qualificação do tributo referido como taxa e não como imposto. (²)

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo também é uniforme no mesmo sentido. (³)

4 – O Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa foi aprovado em Reunião de Câmara de 22-6-1960 e por Despacho do Ministro das Obras Públicas, de 12-9-1960 e publicitado pelo Edital n.º 145/60, publicado *Diário Municipal* n.º 7649 de 24-9-1960.

Aquele Regulamento foi alterado pelo Edital n.º 60/90, publicado no *Diário Municipal* n.º 15933, de 7-8-1990 e pelo Edital n.º 76/96, publicado no *Boletim Municipal* n.º 130 de 13-8-1996, em vigor desde 1-9-1996.

Os arts. 4.º, n.º 1, alínea h), e 12.º, n.º 1, alínea b), da Lei das Finanças Locais em vigor em 1996 (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) estabelecem que são receitas dos municípios «o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município» e que estas tarifas respeitam, entre outras, às actividades de «ligação, conservação e tratamento de esgotos».

O art. 77.º do referido Regulamento, na redacção dada pelo Edital n.º 76/96 estabelece, nos seus n.ºs 1 e 2, que «a tarifa de conservação, de 0,25 % do valor patrimonial do prédio é devida pelo proprietário do mesmo ou, no caso de usufruto, pelo usufrutuário, em 31 de Dezembro do ano a que respeitar» (n.º 1) e que «a tarifa de conservação é anual, sendo devida a partir do ano imediato ao da ligação do prédio à rede geral de esgotos».

Foi ao abrigo desta disposição que foi efectuada a liquidação impugnada, sendo este um ponto sobre o qual não há controvérsia entre as partes.

A impugnante defende que este tributo tem natureza de imposto, pelo que a sua criação pela Assembleia Municipal de Lisboa viola o disposto no art. 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, que estabelece que é da exclusiva

competência da Assembleia da República a «criação de impostos e sistema fiscal», o que é reafirmado pelo n.º 2 do art. 103.º da mesma.

Na sentença, entendeu-se que o tributo liquidado não pode ser qualificado como taxa, por, em suma, não lhe estar subjacente utilização de bens do domínio público para satisfação de necessidades individuais, mas sim a utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público.

A ter a natureza de taxa (ou tarifa, que é conceito constitucionalmente semelhante, sem autonomia constitucional em relação ao de taxa) (⁴), o tributo liquidado terá suporte jurídico nos referidos arts. 4.º, n.º 1, alínea h), e 12.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 1/87 [actualmente nos arts. 16.º, alínea d), e 19.º, alínea l) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto], pois não há qualquer obstáculo constitucional à criação de taxas pelos municípios, estando mesmo expressamente prevista a possibilidade de as autarquias locais cobrarem receitas pela utilização dos seus serviços (art. 238.º, n.º 3, da CRP).

5 – A solução da questão em apreço depende dos conceitos constitucionais de imposto e de taxa.

A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a prestação concreta de um serviço público, a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que a correspectividade pode assentar na prestação concreta de um serviço público.

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspectividade ínsita numa relação sinalagmática.

No caso em apreço, é evidente a existência de uma contrapartida do Município de Lisboa relacionada com a taxa referida, pois, sendo facto notório que as redes de esgotos exigem manutenção, a actividade de conservação constitui uma actividade permanente dos serviços camarários, que é contrapartida da taxa referida.

No que concerne ao cálculo do montante do tributo ser baseado no valor patrimonial dos imóveis, trata-se de uma forma de determinação desse montante que não se demonstra ser desajustada para repartir os encargos da conservação da rede de esgotos pela generalidade dos municípios, pois tendencialmente os valores patrimoniais mais elevados corresponderão a imóveis de maior dimensão, habitados por maior número de utentes.

Por outro lado, não tendo sido esboçada qualquer demonstração dos custos da actividade de conservação de esgotos e do montante global cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa à generalidade dos municípios, não se pode considerar demonstrada desproporção entre o montante cobrado e os custos da conservação, que possa afectar o juízo sobre o carácter sinalagmático da relação estabelecida entre a Câmara Municipal de Lisboa e os seus municípios.

Por isso, é de concluir que o tributo em causa não ofende os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade.

Pelo exposto, é de qualificar como taxa o tributo que foi liquidado pelo acto impugnado.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

(<sup>1</sup>) As alegações que a Recorrente apresentou através de correio electrónico não coincidem com as enviadas pelo correio, pelo que se atenderá às primeiras apresentadas, uma vez que o envio do original é dispensado pelo art. 150.º, n.º 2, do CPC.

(<sup>2</sup>) Acórdão do Tribunal Constitucional de 652/2005, de 2-11-2005, *Diário da República*, II Série, de 5-1-2006, acompanhado no acórdão n.º 52/2006, de 17-1-2006.

(<sup>3</sup>) Neste sentido podem ver-se, a propósito de questões idênticas, os seguintes acórdãos:

- de 29-3-1995, recurso n.º 18725, AP-DR de 31-7-97, página 942
- de 11-3-1998, recurso n.º 20485, AP-DR de 8-11-2001, página 773;
- de 25-11-1998, recurso n.º 22593, AP-DR de 21-1-2002, página 3276;
- de 22-5-2002, recurso n.º 26472, AP-DR de 8-3-2004, página 1626;
- de 31-3-2004, recurso n.º 1921/03.

(<sup>4</sup>) O Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 76/88, de 7-4-88, processo n.º 2/87, entendeu que se trata de taxas, dizendo que «a tarifa, no campo das finanças locais, não se delimita como uma figura tributária em absoluto nova, como uma espécie de tertium genus entre a taxa e o imposto; ela, de facto, e sob todos os aspectos, apresenta-se como uma simples taxa, embora taxa sui generis cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada: a taxa diferencia-se da tarifa pública na medida em que o serviço a que corresponde o pagamento da taxa é efectuado pela administração do Estado no desempenho das suas funções institucionais fundamentais e em ordem à realização dos fins estaduais primários», concluindo que «tarifa, se ao nível da lei ordinária pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma» e que, nesta «óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais».

Esta jurisprudência foi seguida nos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 1139/96, de 6-11-96, processo n.º 573/96, e n.º 1140/96, de 6-11-96, processo n.º 569/96,

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Câmara Municipal de Lisboa, tarifa de conservação de esgotos. Sua natureza. Taxa. Princípios constitucionais da proporcionalidade e da proibição do excesso, da justiça e da legalidade.*

### Sumário:

- I — *A denominada tarifa de conservação de esgotos é uma taxa e não um imposto.*
- II — *A mencionada taxa não viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da proibição do excesso, da justiça e da legalidade.*

Processo n.º 627/06-30.

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

Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa.

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

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

1. GOLDTUR - Hotéis e Turismo, SA, com sede no lugar de Chãs, freguesia de São Pedro de Afurada, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, a liquidação e cobrança da Taxa de Conservação de Esgotos, praticada pela Câmara Municipal de Lisboa. Alegou vício de violação de lei.

O Mm. Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas alegações de recurso:

➤ A taxa a cobrar por um ente público é um preço autoritariamente estabelecido embora pela sua natureza não sujeito aos mecanismos da oferta e procura, mas cujo valor deve respeitar um critério de reciprocidade face ao valor da contrapartida recebida pelo particular.

➤ A tarifa de conservação estabelecida pelo art. 77º do Edital 145/60, ao ser calculada com base no valor patrimonial do prédio e não nos efectivos encargos que os Serviços Municipais têm de suportar ao operar as obras de conservação da rede de esgotos, deixa de se configurar como uma taxa para se revelar um verdadeiro imposto.

➤ Na redacção do Art. 4º da Lei Geral Tributária, são os Impostos, e não as Taxas, que "assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização e do património".

➤ Diversamente, o carácter sinalagmático da taxa, exige, que perante a prestação do sujeito passivo, seja contraposta uma prestação individualizada do ente público.

➤ Esta prestação do direito público, ao contrário do que vem sendo superiormente entendido, sempre estará na base da quantificação do valor da prestação a pagar pelo sujeito passivo.

➤ Devendo o montante da taxa corresponder (na íntegra) ao custo do bem ou serviço integrador da contra prestação do ente público.

➤ O tributo liquidado e cobrado a título de taxa de conservação, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e, não sobre o serviço efectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações;

➤ Propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada, será marcadamente superior ao serviço prestado, e,

➤ Como tal, o tributo liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa deixa de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, conforme referido supra, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial desses mesmos impostos.

➤ A receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.

➤ Podemos concluir que o montante liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa a título de "TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESGOTOS" não é devido, por ser aquele acto de liquidação ilegítimo, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que resulta a criação da receita respectiva - as normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais que estabelecem o pagamento da taxa referida -vício que aqui se argui para todos os efeitos.



➤ O acto em causa viola frontalmente os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade, por exigir à impugnante o pagamento de tributo não previsto na Lei.

➤ É assim manifesto que o acto reclamado enferma de ilegalidade por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados.

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

1. A recorrente não imputa qualquer vício à sentença, mas, tão-só, ao acto de liquidação sub *judice*.

2. Se no recurso para o tribunal superior o recorrente não aponta nenhum vício, erro ou ilegalidade à sentença de que recorre, isto equivale a um pedido sem causa de pedir, pelo que se impõe a rejeição do presente recurso.

3. O Município, no âmbito da prossecução das respectivas atribuições em matéria de saneamento, assegura a conservação em condições de funcionamento da rede geral de esgotos.

4. Tal actividade beneficia de forma individualizada, os utilizadores de cada prédio ligado à rede geral de esgotos.

5. O facto de um prédio ser ligado à rede de esgotos determina que, a partir desse momento, o respectivo proprietário/usufrutuário beneficia da prestação do serviço público de manutenção da mesma. Aqui reside o sinalagma.

6. Se o prédio se encontra ligado, à rede de esgotos, a falta de utilização do serviço proporcionado pelo Município não afasta a necessidade de efectiva conservação da mesma.

7. Para haver contraprestação, basta que se verifique a possibilidade da utilização da rede geral de esgotos, serviço que o Município assegura com carácter de permanência.

8. A taxa de conservação de esgotos configura uma verdadeira taxa, enquadrável no n. 2 do artigo 4º da L.G. T., porquanto, por força do serviço prestado pelo Município, o proprietário obtém a mais-valia traduzida no facto de o seu prédio dispor da rede geral de esgotos em bom estado de conservação, o que o valoriza pela comodidade que proporciona, quer seja habitado pelo próprio, quer seja arrendado.

9. A noção de sinalagma não pressupõe a existência de uma exacta equivalência económica entre as prestações dos sujeitos da relação jurídica tributária, porquanto, para haver taxa, basta uma equivalência jurídica de prestações.

10. A taxa de conservação de esgotos configura uma verdadeira taxa, cuja criação e conseqüente liquidação e cobrança caem no âmbito dos poderes tributários atribuídos às autarquias locais, por força do n. 4, do artigo 238º, da CRP.

11. A liquidação da taxa *sub judice* encontra suporte legal na alínea d) do art. 16º e na alínea l) do artigo 19º, da LFL, e na TTORM, sendo a Assembleia Municipal competente para deliberar em matéria tributária nos termos da alínea h), do n. 2 do artigo 53º, da Lei n. 169/99, de 18 de Setembro, com a redacção dada pela Lei n. 5/A/2002, de 11 de Janeiro.

12. O acto de liquidação e cobrança da taxa de conservação de esgotos, efectuado pela Câmara Municipal de Lisboa, em 1 de Abril de 2004 não padece, assim, de qualquer vício.

13. Bem decidiu o tribunal a quo na douta sentença proferida em 16 de Fevereiro de 2006 que deve, assim, manter-se em vigor na ordem jurídica, estando isenta de qualquer reparo.

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 tribunal recorrido:

1. Com respeito ao ano de 2002, a CML emitiu, em 01/4/2004, em nome do ora impugnante, o aviso/recibo n. 560000002537, referente à Taxa de conservação de esgotos incidente sobre o prédio inscrito na matriz sob o artigo 0206-00865, sito na Rua Barata Salgueiro, 53, com o valor patrimonial de €3.416,446,36, no montante total de €8.541,12;

2. A liquidação acima identificada tinha como data limite do pagamento o dia 30/04/04;

3. A presente p.i. foi enviada, via correio electrónico para o TAF, no dia 9/7/04.

3 Defende a recorrida, nas duas primeiras conclusões das respectivas contra-alegações que a recorrente ataca apenas o acto de liquidação e não a sentença, pelo que entende que há falta de causa de pedir.

Mas não tem razão.

Na verdade, a recorrente imputa ao acto de liquidação um vício de violação de lei (no caso, uma inconstitucionalidade), aspecto que foi apreciado na sentença recorrida.

Significa isto a recorrente questiona a sentença.

Posto isto, importa apreciar a matéria do recurso.

E a questão nuclear a decidir é esta: a denominada taxa de conservação de esgotos é um imposto ou uma taxa?

Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1995, a págs. 59, define-o como prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

a) uma prestação patrimonial positiva;

b) independente de qualquer vínculo anterior;

c) definitiva;

d) unilateral ou não sinalagmática;

e) estabelecida por lei;

f) a favor de entidade que exerça funções públicas;

g) para satisfação de fins públicos;

h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.

E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinal e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na Revista de Legislação e Jurisprudência, n. 112, pág. 294, define-a como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização.

E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in *Diário da República*, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in Acórdãos Doutrinários, n. 257, pág. 579), defendem ser a taxa o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e ss., a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que presuppõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público.

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte - Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 - in Ap. DR de 28/11/96, págs. 794 e ss.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, devemos concluir que a denominada "tarifa de conservação de esgotos" é uma taxa e não um imposto.

Na verdade, nesta denominada "tarifa" há uma utilização individualizada de bens públicos ou semi-públicos, característica da taxa, no seu carácter sinalagmático, não unilateral. E é realmente no carácter sinalagmático da taxa, por oposição ao carácter não sinalagmático do imposto, que Soares Martinez acentua para os distinguir (*Direito Fiscal*, 8ª Edição, pág. 37).

Há na verdade entre o contribuinte e a Câmara Municipal uma relação entre a importância paga e o serviço de saneamento prestado.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 1994 (rec. n. 17.363), in Ap. - DR de 28/11/96, pág. 794 e ss., "a referida prestação, atinente à conservação da rede geral de esgotos, tem, assim, a natureza de uma taxa, por se tratar, como o próprio nome indica, de uma prestação pecuniária autoritariamente imposta, sem carácter de sanção, pela Câmara Municipal, e a pagar a esta, com relação ao serviço recebido: a dita conservação, em benefício dos prédios respectivos e seus proprietários".

Assim, e como já dissemos, a quantia reclamada, impropriamente designada como tarifa, é uma verdadeira taxa.

E é óbvio que a tratar-se de uma tarifa, estar-se-ia perante "uma prestação pecuniária paga pelo particular de prestação de serviços de natureza privada", sendo um preço "predeterminado e expressado em tabelas ou pautas reportadas a índices valorimétricos das realidades".

E é bom não esquecer o que se diz no Acórdão do Tribunal Constitucional de 7/4/88, in BMJ, n. 376-179: "a tarifa, se ao nível da lei ordinária, pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais".

Também a Procuradoria-Geral da República, sempre qualificou tal prestação como verdadeira taxa - cf. os Pareceres de 18/4/85 e de 11/3/88, in DR, II Série, de 2/10/85 e de 8/9/88.

Assentamos assim que a quantia exigida ao recorrente é uma taxa e não um imposto, com previsão na Lei das Finanças Locais e no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa.

E o facto de o tributo ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios não lhe retira a qualidade de taxa.

Na verdade, o facto de alegadamente a equivalência e a cobertura do custo estar anexada ao valor patrimonial dos imóveis e não ao custo especificamente suportado pela edilidade tem a ver com o princípio da proporcionalidade. Que abordaremos de seguida.

É que dizer então da violação do princípio constitucional da proporcionalidade ou da proibição do excesso?

Pois bem,

A questão foi tratada no acórdão deste STA de 22/5/2002 (rec. 26.472), em termos que merecem o nosso inteiro acordo.

Escreveu-se no citado aresto:

"Na verdade, e desde logo, a taxa não tem praticamente qualquer relevo quando comparada com o valor do prédio, sobretudo atenta a mais-valia resultante da existência da rede de esgotos e sua conservação, acarretando custos elevadíssimos e atento o disposto no n. 2 do art. 12º referido no sentido de a tarifa fixada não dever ser inferior aos encargos de exploração e administração e reintegração dos equipamentos e considerada até a própria inflação.

"Não se vê, pois, aí, como seria mister, a existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa... tanto mais que falta um valor de referência que permita afirmar que é a nova taxa a desproporcional, por excesso e não a antiga, por defeito, relativamente à utilidade proporcionada ao sujeito passivo...

"Aliás, na actualização da taxa, sobretudo tendo em conta a inflação, pode falar-se com o Tribunal Constitucional na existência de uma delegação normativa que a permite - cfr. o Ac. de 16/02/00, in DR, II Série, de 17/03/00, e de 12/05/98, in II Série, de 15/07/98".

Não havendo pois violação do princípio de proporcionalidade ou de proibição do excesso não se vê igualmente onde esteja a violação dos princípios constitucionais da justiça e da legalidade.

Aquele (o princípio da justiça) porque não se vê onde um tributo bilateral (taxa) pago por um serviço prestado pela Câmara possa ofender tal princípio.

Este (o princípio da legalidade), com tradução expressa no art. 103º, n.ºs. 2 e 3 da CRP, porque não estamos perante um imposto, cuja criação está realmente sujeita a apertado regime legal.

Improcede pois a pretensão da recorrente.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Revisão da liquidação. Juros indemnizatórios. Artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.*

### Sumário:

- I — *Nos termos do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*
- II — *Mas, na hipótese legal prevista no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.*

Processo n.º 679/06-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: NUTRINVEST — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.

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

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

1. NUTRINVEST - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, com sede na Calçada Ribeiro dos Santos, 19 - 2º andar, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a decisão de indeferimento do pedido de revisão dos emolumentos notariais pela Direcção dos Registos e do Notariado.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação totalmente procedente, anulou os actos tributários impugnados, e ordenou a restituição à impugnant da importância de €140.034,64, acrescida de juros indemnizatórios desde a data de pagamento do indevido até integral restituição.

Inconformada, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso da sentença para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Em 7 de Novembro de 2002, deu entrada na Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, requerimento nos termos do artigo 78º da Lei Geral Tributária (adiante designada LGT), formulado pela sociedade "Nutrinveste, Sociedade Gestora de participações Sociais, S.A.", peticionando a revisão dos actos de liquidação de emolumentos notariais e registrais, com a consequente restituição da quantia de €179.344,90, acrescida dos juros legais, contados desde a data dos respectivos pagamentos até efectivo embolso.

2. Em 7 de Julho de 2003, a referida sociedade deduziu a presente impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de emolumentos notariais e registrais, na qual reduziu o pedido para €140.034,64, na qual peticionou a anulação

das liquidações emolumentares efectuadas e a consequente restituição daquela quantia, acrescida de juros legais, desde a data dos respectivos pagamentos, até efectivo e integral embolso.

3. As liquidações impugnadas nos presentes autos foram efectuadas:

€61.820,01, em 05.01.1998, pelo 1º Cartório Notarial de Lisboa, em virtude da celebração de escritura pública de redução e aumento de capital social, outorgada no dia 30.12.1997, a fls. 18, do Livro 294-G (embora a escritura tenha sido lavrada em 30/12/1997, o pagamento apenas foi efectuado naquela data);

€21.353,54, em 30.06.1999, pelo 1º Cartório Notarial de Lisboa, em virtude da celebração de escritura pública de aumento de capital social, outorgada na mesma data, a fls. 31, do Livro 409-G;

€56,96, em 11.08.1999, pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa - 2ª Secção, devidos pela inscrição, no registo comercial do aumento do capital, titulado pela escritura supra mencionada, outorgada em 30.06.1999 (Ap. 14/11.08.99);

€21.305,31, em 29.10.1999, cobrado a título de reforço de preparo da quantia referida no ponto imediatamente anterior;

€35.498,82, em 14.03.2000, liquidados pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas e devidos pela inscrição no Ficheiro Central de Pessoas Colectivas do acto apresentado a registo na Conservatória do Registo Comercial - 2ª Secção e supra enunciado;

tudo no montante global de €140.034,64.

4. A douda sentença recorrida julgou o pedido procedente por considerar que os actos de liquidação em causa violam o direito comunitário, pelo que a entidade liquidadora foi condenada a proceder à devolução da quantia de €140.034,64, bem como de juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento até integral restituição.

5. Não pode a Representante da Fazenda Pública concordar com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data das liquidações dos emolumentos (5 de Janeiro de 1998, 30 de Junho de 1999, 11 de Agosto de 1999, 29 de Outubro de 1999 e 14 de Março de 2000) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnant.

6. De facto, nos termos da alínea c) do n. 3 do artigo 43º da LGT, os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela ora recorrida.

7. Neste sentido, é abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, conforme se pode verificar, respectivamente, nos acórdãos de 27.10.2004, 22.06.2005, 06.07.2005, 13.07.2005 e 02-11-2005 proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 0627/04, 322/05, 0560/05, 320/05 e 0562/05,

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

que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar” (cfr. Acórdão proferido em 2 de Novembro de 2005 no processo n. 0562/05).

9. Em abono da tese, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem também citado doutrina autorizada em matéria administrativa e fiscal. Com efeito, lê-se no mencionado duto acórdão “Neste sentido pode consultar-se Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, 2003, notas 2 e 10 quando afirma que no art. 61º se prevê que sejam pagos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectue mais de um ano depois após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária” sendo o termo inicial de contagem de tais juros indemnizatórios, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de reclamação graciosa enquadráveis no n. 1 do mesmo art. 43º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária”.

10. Conclui o citado acórdão:

”E não se descortina qualquer inconstitucionalidade em tal preceito legal, na interpretação que se deixa exposta, pois que a opção pela via da revisão que tem este regime e não pelo regime do n. 1 do art. 43º apenas é imputável ao particular que escolheu aquele caminho e não este pelo 43º da LGT:

Daí que os juros indemnizatórios sejam devidos decorrido um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada” (Acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. n. 322/05”, tirado em caso idêntico).

No mesmo sentido e também tirado em caso idêntico, pode ver-se o Acórdão do STA de 29/6/05, in rec. n. 321/05.”.

11. Pelo exposto, entende a Representante da Fazenda Pública que, nos termos da alínea c) do n. 3 do artigo 43º da LGT, os juros indemnizatórios deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela ora recorrida, e não desde a data das liquidações dos emolumentos (5 de Janeiro de 1998, 30 de Junho de 1999, 11 de Agosto de 1999, 29 de Outubro de 1999 e 14 de Março de 2000), conforme foi decidido na decisão ora recorrida.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

Em 30/12/97, a impugnante outorgou no 1º Cartório Notarial de Lisboa uma escritura titulando uma redução e aumento do capital social, conforme consta de fls. 103 a 109, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

Em 30/6/99, a impugnante outorgou no 1º Cartório Notarial de Lisboa uma escritura titulando um aumento do capital social, conforme fls. 68 a 71, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido.

Na sequência destes actos e do seu registo, foram liquidados à impugnante pelo 1º Cartório Notarial de Lisboa, pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa e pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, emolumentos, cujos pagamentos foram efectuados em 5/1/98 (€61 820,01), 30/6/99 (€21.353,54), 11/8/99 (€56,96), 29/10/99 (€21.305,31) e em 14/3/00 (€35 498,82).

Em 7/11/02 foi apresentado o pedido de revisão oficiosa, tendo-se operado o seu indeferimento tácito. A impugnação foi apresentada em 7/7/03.

3. A questão a decidir tem a ver com o momento em que são devidos juros indemnizatórios.

O Mm. Juiz defende que os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento.

Outra e diversa é a perspectiva do recorrente, segundo o qual os juros são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão.

Tudo entronca na interpretação do art. 43º, da LGT.

Dispõe o citado normativo:

”1. 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.

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

”3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

”...

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

No caso, os juros indemnizatórios logram enquadramento legal na citada alínea c) do n. 3 daquele normativo.

E o entendimento que deste preceito faz este Supremo Tribunal é de que os juros indemnizatórios são devidos decorrido um ano após o pedido formulado em processo de revisão.

Trazem-se à colação, entre outros, os acórdãos deste STA de 2/11/2005 (rec. 562/05), 22/6/05 (rec. 322/05) e de 29/06/05 (rec. 321/05).

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

É que ao pedir o contribuinte tal revisão é razoável que a AF disponha de certo prazo para a apreciar.

Neste sentido pode ver-se igualmente Jorge de Sousa (CPPT, Anotado, 4ª edição, 2003, pág. 303).

Afirma este Autor que “se depreende que, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de reclamação graciosa enquadráveis no n. 1 do mesmo artigo) os juros indemnizatórios só são devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão...”.

É este o entendimento que sufragamos.

A pretensão do recorrente logra pois êxito.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida, no segmento impugnado, considerando-se

que os juros indemnizatórios só são devidos decorrido um ano após o pedido de revisão.

Custas pelo impugnante, ora recorrido, mas apenas na 1ª instância, e somente na parte em que decaiu.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Emolumentos registrais.*

### Sumário:

*A aplicação dos artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, na liquidação de emolumentos pela inscrição no Registo Comercial de um aumento de uma emissão de obrigações, viola os artigos 11.º, alínea b), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva n.º 69/335/CEE.*

Processo n.º 734/05-30.

Recorrente: INPARSA, Indústria e Participações, SGPS, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 “Imparsa-Indústrias e Participações, SGPS, SA”, devidamente identificada nos autos, vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 31-10-2004, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida do acto de liquidação de emolumentos do registo comercial, no valor de 30.012.000\$00 – cf. fls. 461 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 484 a 503.

1.ª - A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais (na redacção que, por último, lhe foi conferida pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985) aplica-se também a outros tipos de financiamento das sociedades de capitais que não apenas as entradas de capital realizadas pelo respectivos sócios a título de capital social.

2.ª - Os emolumentos cobrados pela Conservatória de Registo Comercial devidos pela inscrição de uma emissão de obrigações de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, como os que estão em causa nos autos, constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335.

3.ª - Tais emolumentos ou direitos, na medida em que caem no âmbito de aplicação do artigo 11.º, alínea b), da aludida Directiva 69/335 são, em princípio, proibidos.

4.ª - O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de uma

emissão de obrigações no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do valor nominal do empréstimo emitido ou subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado (como os que estão em causa no presente processo) não revestem carácter remuneratório.

5.ª - A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos ou emolumentos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório quando o referido limite não foi fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.

6.ª - Em virtude do que antecede, o acto de cobrança de direitos ou emolumentos, a cuja impugnação se procedeu, desrespeitou as obrigações que para o Estado Português decorrem do ordenamento jurídico comunitário, em particular, da Directiva, pelo que o mesmo deve ser anulado e, em consequência, restituída à Recorrente a importância por esta paga, acrescida dos juros de lei.

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

8.ª - Dado que nunca o Tribunal de Justiça se pronunciou em concreto sobre a compatibilidade entre os artigos 11.º, alínea b) e 12.º, n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335/CEE com os artigos 1º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção da Portaria 883/89, de 13 de Outubro, importa suspender a instância e apresentar-lhe as necessárias questões prejudiciais, cujo conteúdo a Recorrente sugere no corpo desta alegação.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, anular-se a liquidação de emolumentos do registo comercial, no montante de 30.012.000\$00 (€49.699,22), acrescida de juros desde 20 de Novembro de 1998 até ao seu integral reembolso, sugerindo-se, ainda, que a instância seja desde já suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formuladas ao TJCE as questões prejudiciais necessárias e pertinentes.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão declaratório da procedência da impugnação judicial e anulatório da liquidação de emolumentos registrais, discorrendo do modo seguinte, *ipsis verbis* – cf. fls. 518 e 519.

1. No ordenamento jurídico nacional a emissão de obrigações por uma sociedade de capitais está sujeita a inscrição obrigatória no registo comercial (art. 3.º n.º 1 al. I CRComercial).

Os emolumentos devidos pela inscrição no registo comercial de uma emissão de obrigações de uma sociedade de capitais constituem uma imposição proibida, nos termos do art. 10.º al. c) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, 17 Julho 1969, na redacção conferida pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10 Junho 1985 (e não nos termos do art. 11.º al. b) da Directiva citada, o qual contempla o acto do empréstimo contraído sob a forma de emissão de obrigações, e não o respectivo registo).

A proibição daquela imposição não é susceptível de derrogação, porque não assume carácter remuneratório, na medida em que o montante dos emolumentos cobrados aumenta directamente na proporção do valor nominal do empréstimo emitido ou subscrito, ainda que com um limite máximo, e não calculado com base no custo do serviço prestado (art. 12.º n.º 1 al. e da Directiva; acórdão TJCE, 21 Junho 2001 processo n.º C-206/99).

2. A suscitação do reenvio prejudicial perante o TJCE torna-se desnecessária porque a jurisprudência nacional tem-se pronunciado, de forma consistente, no sentido da incompatibilidade das normas constantes dos arts. 1.º n.º 3 e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (redacção da Portaria n.º 883/89, 13 de Outubro) com os arts. 10.º al. c e 12.º n.º 1 al. e da Directiva 69/335/CEE (acórdãos STA 25.10.2000 processo n.º 25 123; 31.10.2000 processo 25 174; 29.11.2000 processo n.º 25 353; 17.04.2002 processo n.º 23 719; 15.01.2003 processo n.º 1549/02; 25.02.2003 processo n.º 1550/02; 1.10.2003 processo n.º 887/03).

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se põe é a de saber se os artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, são, ou não, compatíveis com os artigos 11.º, alínea b), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE – e, se para responder a tal questão, deve, ou não, proceder-se ao reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

2.1 Em matéria de facto está assente textualmente o seguinte – cf. a sentença recorrida, a fls. 462.

No dia 20 de Novembro de 1998, por ocasião da inscrição no Registo Comercial de um aumento de uma emissão de obrigações no montante de 10.000.000\$00, a impugnante foi debitada pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, pela quantia de 30.012.000\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado;

Tal montante foi pago pela impugnante no dia 20 de Novembro de 1998;

Tal montante foi apurado através da aplicação dos artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro;

A presente impugnação foi instaurada em 28 de Janeiro de 1999.

2.2 Como se disse já, neste recurso está em questão essencialmente saber se os artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, são, ou não, compatíveis com os artigos 11.º, alínea b), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE.

Na questão, estamos inteiramente de acordo com o parecer do Ministério Público, dito supra no ponto 1.4.

Como diz o Ministério Público neste Tribunal, «os emolumentos devidos pela inscrição no registo comercial de uma emissão de obrigações de uma sociedade de capitais constituem uma imposição proibida, nos termos do art. 10.º al. c) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, 17 Julho 1969, na redacção conferida pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10 Junho 1985»; e «a proibição daquela imposição não é susceptível de derrogação, porque não assume carácter remuneratório, na medida em que o montante dos emolumentos cobrados aumenta directamente na proporção do valor nominal do empréstimo emitido ou subscrito, ainda que com um limite máximo, e não calculado com base no custo

do serviço prestado (art. 12.º n.º 1 al. e da Directiva; acórdão TJCE, 21 Junho 2001 processo n.º C-206/99)».

E também estamos de acordo com o Ministério Público, quando diz que não é de proceder ao reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, pois que «a suscitação do reenvio prejudicial perante o TJCE torna-se desnecessária porque a jurisprudência nacional tem-se pronunciado, de forma consistente, no sentido da incompatibilidade das normas constantes dos arts. 1.º n.º 3 e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (redacção da Portaria n.º 883/89, 13 de Outubro) com os arts. 10.º al. c e 12.º n.º 1 al. e da Directiva 69/335/CEE (acórdãos STA 25.10.2000 processo n.º 25 123; 31.10.2000 processo 25 174; 29.11.2000 processo n.º 25 353; 17.04.2002 processo n.º 23 719; 15.01.2003 processo n.º 1549/02; 25.02.2003 processo n.º 1550/02; 1.10.2003 processo n.º 887/03)».

Na verdade, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 025123, decidiu no sentido de que, «quer os emolumentos registrais constituam taxa, quer imposto, são incompatíveis com a alínea c) do artigo 10º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Outubro de 1985, na interpretação dada pelo TJCE, o que torna dispendiosa a discussão sobre a correcta qualificação daqueles tributos».

Também o acórdão de 29-11-2000 desta mesma Secção do Supremo Tribunal Administrativo decidiu no recurso n.º 025353 que «a Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, na redacção da Portaria n.º 883/89, de 13.X, afronta a Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17.VII.1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10.X.1985»; e, que, «atento o princípio do primado do direito comunitário, não pode manter-se na ordem jurídica liquidação de emolumentos registrais feita com base em tal Tabela, por motivo de inscrição no registo comercial de um aumento de capital».

Igual senda é trilhada, por exemplo, pelos acórdãos também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-04-2002, e de 15-01-2003, respectivamente proferidos nos recursos n.º 023714, e n.º 01549/02.

Neste aresto ultimamente referenciado escreve-se, inclusivamente e além do mais, que «o artº 10º al. c) da Directiva proíbe a cobrança de “qualquer imposição” relativamente aos emolumentos do registo comercial. Cfr., por todos, o Ac. do TJCE de 21/06/01 in Fiscalidade nº 7/8 pág. 87. O que inclui as taxas em causa. Como é jurisprudência uniforme do TJCE, os emolumentos em causa não tem carácter remuneratório, para os efeitos do referido normativo. Nenhuma dúvida, por outro lado, quanto à aplicação da Directiva em Portugal, como resulta da jurisprudência citada».

No caso *sub judicio*, à impugnante, ora recorrente, foi debitada, e por esta paga, determinada quantia (30.012.000\$00), por ocasião da inscrição no Registo Comercial de um aumento de uma emissão de obrigações (no montante de 10.000.000\$00), correspondente a acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado, quantia apurada através da aplicação dos artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro – consoante resulta do probatório fixado.

Perante esta assente factualidade (liquidação de emolumentos, por inscrição no Registo Comercial, «apurada através da aplicação dos ar-

tigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro», julgamos que a liquidação de emolumentos em causa é incompatível com o disposto nos artigos 11.º, alínea b), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE – e que, por isso, sofre de violação de lei, vício determinante da sua anulabilidade.

É neste sentido, aliás, o entendimento da abundante produção jurisprudencial citada, de pendor uniforme, pacífico e reiterado – que não vemos razões para arredar da solução deste caso, e que, ao invés, por estarmos de acordo com ela, havemos seguramente de seguir e de corroborar, até por razões de uniformidade e de segurança jurídica.

Estamos deste modo a dizer que, por não haver laborado neste entendimento, a sentença recorrida deve ser revogada.

Pelo que podemos então rematar e concluir que a aplicação dos artigos 1.º, n.º 3, e 13.º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovado pela Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, na *liquidação de emolumentos* pela inscrição no Registo Comercial de um aumento de uma emissão de obrigações, viola os artigos 11.º, alínea b), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE.

3. Termos em que se acorda:

- conceder provimento ao recurso;
- julgar procedente a impugnação judicial;
- e anular a liquidação impugnada;
- com restituição da quantia liquidada, acrescida dos juros indemnizatórios devidos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *Jorge Lino* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

Processo n.º 826/05-30.

Recorrente: Construções e Urbanizações Doroana, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – Construções e Urbanizações Doroana, Lda., deduziu no TT de 1.ª Instância de Lisboa oposição à execução fiscal contra si instaurada relativa a dívida de IRC dos anos de 1998 e 2000 e acrescido.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Sintra foram julgadas verificadas excepções dilatórias impeditivas do conhecimento do mérito da causa, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância.

Inconformada com a decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação.

Por acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal de 7/12/05, foi negado provimento ao recurso e mantida a decisão recorrida.

A oponente vem agora requerer a esclarecimento desse acórdão, alegando, em síntese, que com a esclarecimento ora requerida se pretende esclarecer a dúvida, que persiste no espírito da recorrente, relativamente ao douto acórdão plasmada no seguinte de um de dois sentidos:

a) - Se o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo se refere à impossibilidade de operar a convalidação à data em que foi proferido o acórdão, pois, inevitavelmente, estão decorridos mais de 90 dias;

ou,

b) - Se o douto acórdão decide pela impossibilidade da convalidação da oposição em impugnação judicial, considerando apenas o documento de fls. 25 dos autos, desvalorizando inexoravelmente, de facto e de direito, a notificação que se junta ao presente requerimento e que também consta dos presentes autos.

A representante da Fazenda Pública junto deste Tribunal responde dizendo que não ocorre qualquer obscuridade ou ambiguidade do douto acórdão, não se verificando os pressupostos da alínea a) do n.º 1 do artigo 669.º do CPC, pelo que o presente pedido de esclarecimento não pode proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 669.º do CPC, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

Como ensina Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 151, “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.”

No caso em apreço, a reclamante não compreende como é que no acórdão referido se conclui pela impossibilidade de convalidação da presente oposição para o meio processual adequado, a impugnação judicial, afirmando-se que quando a recorrente deduziu a oposição já se esgotara há muito tempo o prazo previsto no artigo 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT, uma vez que o prazo para impugnar judicialmente o acto de liquidação (90 dias) é maior que o da oposição (30 dias).

De facto, no acórdão em causa afirma-se que “Quando (a recorrente) deduziu a oposição já se esgotara há muito tempo o prazo previsto no artigo 102.º alínea a) do CPPT para impugnar, como se alcança do doc. de fls. 25.”

Mas tal afirmação, além de bem escudada quer de facto quer de direito, não contém qualquer obscuridade ou se presta a interpretação ambígua.

E muito menos pode suscitar qualquer dúvida no espírito dos seus destinatários.

A questão está apenas em saber que o início do prazo para deduzir oposição se conta a partir da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora ocorrida no âmbito de um processo de execução fiscal, ou da data em que tiver ocorrido facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado, conforme se dispõe no n.º 1 do art.º 203.º do CPPT, enquanto o prazo para impugnar judicialmente um acto de liquidação se inicia com o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias, de acordo com a al. a) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT.

Ora, como este pagamento voluntário precede necessariamente a cobrança coerciva, não é de estranhar que o prazo de impugnação, embora mais longo que o da oposição, se venha a esgotar, em muitos casos, antes da dedução da oposição.

Foi o que sucedeu no caso dos autos e se consagrou no acórdão reclamado.

Daí que, não se estando perante situação em que exista ambiguidade ou obscuridade, não é permitido, nos termos do art.º 669.º CPC, o esclarecimento pedido, pelo que tem o mesmo de ser desatendido.

Termos em que, face ao exposto, acordam em indeferir o presente pedido de esclarecimento.

Custas pela reclamante, com taxa de justiça de 6 Uc(s).

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — António Calhau (relator) — *Branhão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

### Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

Processo n.º 845/06-30

Recorrente: Cruz e Companhia, L.ª.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

**I** – Cruz & Companhia, SA, com sede em Lageosa do Dão, Tondela, inconformado com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que, conhecendo de questão prévia suscitada pelo MP nos presentes autos de reclamação de actos de órgão de execução fiscal, ordenou a sua remessa a este, por entender não ser ainda o momento oportuno para apreciar a reclamação, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- A douta sentença recorrida omite pronúncia sobre questão que deveria apreciar e é, por isso, nula /art.º 668.º, n.1, al. d) do CPC, “ex vi” do art.º 2.º do CPPT) conforme virá declarado, com as consequências legais.

Sem prescindir,

2.ª- A retenção e subida diferida da reclamação tornam a mesma inútil, o que se reconduz à denegação da possibilidade de reclamação em contravenção do disposto no art.º 276.º do CPPT, pelo que a correspondente decisão é ilegal e deverá vir revogada e substituída por o que é de Direito.

3.ª- É inconstitucional a interpretação da norma contida nos art.ºs 276.º e 278.º do CPPT, aplicada pela decisão recorrida como seu fundamento normativo, segundo a qual a subida imediata das reclamações restringe-se aos casos taxativamente previstos no n.º 3 do art.º 278.º do CPPT.

Não houve contra-alegações.

Por acórdão de 7/12/2005, o TCAN declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do recurso, por caber tal competência à Secção de Contencioso Tributário do STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso não deverá obter provimento.

Sem vistos, vêm os autos à conferência.

**II** – Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1.ª instância os seguintes factos:

A) – Pelos ofícios de 2004/09/30, com as referências 02.1.R/799/04, 02.1.R/797/04, 02.1.R/798/04, 02.1.R/795/04, 02.1.R/796/04, o Director de Serviços de Administração do Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) enviou ao Serviço de Finanças de Tondela certidões executivas para instauração de processos de execução para cobrança coerciva de dívidas “por taxa de promoção e juros de mora” contra a ora reclamante, conforme ofício e certidão de fls. 2 a 4 destes autos e dos processos de execução fiscal n.ºs 2704200401004913, 2704200401004905, 2704200401004891, 2704200401004883, 2704200401004875, que aqui se dão por reproduzidos.

B) – Em 12/10/2004, o Chefe de Serviço de Finanças de Tondela, com base nas certidões a que se reporta a alínea anterior, ordenou a instauração contra a ora reclamante dos processos de execução fiscal n.ºs 2704200401004913, 2704200401004905, 2704200401004891, 2704200401004883, 2704200401004875, cfr. fls. 2 e segs. de cada processo, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) – A ora reclamante, por carta registada de 18/10/2004, foi citada para os termos da execução fiscal, conforme “cota” de fls. 1 verso destes autos e dos processos de execução fiscal referidos na alínea anterior.

D) – Em 29/10/2004, foi apresentada a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, relativamente aos processos de execução fiscal acima referidos (v. fls. 5 a 21 destes autos).

E) – Em 11/11/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu o seguinte despacho:

“Atento o disposto nos art.ºs 103.º da LGT e 97.º do CPPT, nomeadamente a alínea n) do seu n.º 1, notifique-se o reclamante, na pessoa do seu advogado, de que deverá, no prazo de dez dias, enviar petições consentâneas com cada processo e efectuar os respectivos pagamentos da taxa de justiça inicial”.

F) – O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à reclamante por carta registada de 12/11/2004 (cfr. fls. 28 destes autos).

G) – Em 25/11/2004, foi apresentada nova reclamação no Serviço de Finanças de Tondela relativamente aos processos de execução fiscal referidos nas alíneas anteriores (v. fls. 29 e segs. destes autos).

H) – Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da reclamante.

**III** – **1.-** Vindo suscitada pela recorrente a nulidade do acto da secretaria que lhe exigiu o pagamento da taxa de justiça quando ela já havia procedido à sua autoliquidação, importa conhecer previamente desta questão.

Compulsados os autos, verifica-se que a recorrente foi notificada, a fls. 273, para proceder à autoliquidação da taxa de justiça inicial, tendo efectuado o seu pagamento em 14/8/06, conforme comprovativo junto a fls. 279.

Posteriormente, foi a recorrente notificada para proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente (v. fls. 277), e não tendo sido junto o comprovativo do mesmo, foi a recorrente novamente notificada para efectuar o pagamento em falta, acrescido de multa de igual montante, nos termos do art.º 690.º-B do CPC (v. fls. 281).



A fls. 283, vem a recorrente, juntando comprovativo deste pagamento em 5/9/06, apresentar reclamação com pedido de devolução, alegando já ter procedido em 14/8/06 à autoliquidação da taxa de justiça, de que juntou comprovativo.

Sucede, porém, que este pagamento é relativo apenas à taxa de justiça inicial e não à taxa de justiça subsequente.

Ora, correspondendo a taxa de justiça do processo ao somatório das taxas de justiça inicial e subsequente, conforme dispõe o n.º 2 do art.º 13.º do CCJ, não se vê que a recorrente tenha sido exigida qualquer quantia em duplicado, pelo que não há lugar aqui a qualquer devolução.

Uma vez que não se vislumbra nenhuma irregularidade ou ilegalidade nos actos da secretaria, improcede, assim, a arguida nulidade.

**2.-** Passando, então, agora a conhecer do objecto do recurso, vejamos.

A recorrente começa por invocar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Nos termos dos art.ºs 668.º, n.º 1, al. d) do CPC e 125.º, n.º 1 do CPPT, a sentença 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 de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (v. n.º 2 do art.º 660.º CPC), por tal modo que é a omissão deste dever que concretiza a dita nulidade (cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil anotado, Vol. V, pág. 143).

Alega a recorrente, a este respeito, que a decisão recorrida enunciou como uma das questões que cumpria apreciar e decidir a de saber se o título executivo contém todos os requisitos ou se deveria ter sido devolvido pelo Serviço de Finanças à entidade emitente; porém, omitiu pronúncia sobre esta questão, tomando-a como prejudicada pela solução que deu a essa outra questão de saber se o tribunal deve tomar conhecimento imediato desta reclamação ou apenas quando o processo lhe for remetido a final, depois de realizada a penhora e venda.

Na sentença recorrida, o Mmo. Juiz “a quo”, depois de enunciar os fundamentos da reclamação, entendeu conhecer em primeiro lugar da questão que tem a ver com o momento de subida a tribunal da reclamação deduzida contra despacho do órgão da AF que dirige a execução fiscal.

É óbvio que, sendo o conhecimento judicial destas reclamações, em regra, diferido para depois da penhora e venda quando, a final, o processo for remetido a tribunal, nos termos do art.º 278.º CPPT, a apreciação desta questão precede necessariamente o conhecimento do mérito da reclamação.

O Mmo. Juiz “a quo” não podia, pois, sem mais conhecer do mérito da reclamação, em nome do princípio da celeridade processual ou da garantia da tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária invocados, só porque esta lhe foi remetida a tribunal, ainda que intempestivamente.

E, tendo concluído não ser este o momento para se conhecer da reclamação, não podia apreciar naturalmente os seus fundamentos, pois esta questão ficava prejudicada pela solução dada aqueloutra.

Dá que não tenha havido qualquer omissão de pronúncia, pelo que improcede a arguida nulidade.

Insurge-se, também, a recorrente contra a decisão recorrida pelo facto de esta ter entendido que não conheceria da reclamação imediatamente

mas só a final, depois da penhora e da venda, quando o processo fosse remetido a tribunal.

Alega a recorrente, em defesa da subida imediata da reclamação, independentemente da invocação de prejuízos irreparáveis, que, assim, a reclamação perderia qualquer utilidade, porquanto o prosseguimento dos actos de execução é o início de uma sucessão de actos que, no mínimo, causam transtorno à recorrente e, sobretudo, colocam em causa os seus direitos, liberdades e garantias, constitucionalmente tutelados, nos termos do art.º 26.º da CRP, designadamente o direito ao bom nome e reputação, à imagem e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação, aos quais será de acrescentar a garantia constitucional aos administrados de tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Para além de que a sua retenção e subida diferida se reconduziria à denegação da possibilidade de reclamação.

Desde logo, não há aqui qualquer denegação da possibilidade de reclamação pois o que se decidiu na sentença recorrida foi diferir para mais tarde, por imperativo legal, o conhecimento da reclamação, nunca se dizendo que a recorrente não podia reclamar.

E ao decidir desta forma a decisão recorrida não é ilegal como a recorrente alega.

Com efeito, nos termos do n.º 1 do art.º 278.º do CPPT, o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

É certo que o n.º 3 do mesmo normativo ressalva o caso de a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades: a) inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada; b) imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; c) incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência; d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida.

E que no entendimento da jurisprudência deste Tribunal não é taxativo este elenco de ilegalidades, antes devendo ser atendidas todas aquelas de que possa resultar para o interessado prejuízo irreparável ou cuja subida diferida lhes retire toda a utilidade.

Vejam-se, entre outros, os acórdãos de 22/9/2004, de 15/2/2006 e de 16/8/2006, nos processos 897/04, 41/06 e 689/06, respectivamente.

Ora, no caso em apreço, a recorrente não invoca nenhuma das ilegalidades elencadas no n.º 3 do citado normativo.

Limita-se apenas a alegar a inutilidade resultante da retenção por esta se reconduzir à denegação da possibilidade de reclamar, o que, como acima já dissemos, se não verifica e, por outro lado, no que se refere a prejuízos a enunciar o transtorno que lhe causará o prosseguimento da execução e o facto desta por em causa os seus direitos, liberdades e garantias, constitucionalmente tutelados no art.º 26.º da CRP, designadamente o direito ao bom nome e reputação, à imagem e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.

Como se refere no acórdão deste Tribunal de 15/2/06, no processo 41/06, é seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos, mas tão só aquelas cuja retenção seja susceptível de provocar um prejuízo irreparável.

Em súmula, a reclamação que não suba logo não perde só por isso todo o seu efeito útil, mesmo que não evite o prejuízo que se quer impedir, desde que seja possível repará-lo.

A instauração ou o prosseguimento de uma execução fiscal contra uma determinada pessoa pode, sem dúvida, causar-lhe algum transtorno, ou mesmo até algum prejuízo, mas não necessariamente um prejuízo irreparável.

É muito menos pôr em causa os seus direitos, liberdades e garantias, uma vez que a todo o momento se pode extinguir e nem chegar a produzir qualquer dano.

Por último, invoca a recorrente a inconstitucionalidade da interpretação das normas contidas nos art.ºs 276.º e 278.º do CPPT, aplicada pela decisão recorrida como seu fundamento, segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos no n.º 3 do art.º 278.º do CPPT.

Não acompanhamos, de facto, tal interpretação e ela contraria mesmo a jurisprudência deste Tribunal que vem defendendo que, mau grado o carácter taxativo do disposto na citada norma, deve ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito, por violação do princípio da tutela judicial efectiva (art.º 268.º da CRP), a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

Vejam-se, neste sentido, os acórdãos de 22/9/04, 2/3/05 e de 16/8/06, nos processos 897/04, 10/05 e 689/06, respectivamente.

Só que neste caso não se está perante nenhuma dessas situações.

Razão por que o recurso não pode proceder.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso, confirmando-se assim a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — António Calhau (relator) — Brândão de Pinho — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

Processo n.º 1250/05-30.

Recorrente: José Carlos Julião Araújo.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

**I** – José Carlos Julião Araújo, com os sinais dos autos, tendo sido citado pelo Serviço de Finanças das Caldas da Rainha para pagar a importância de 73.770,09 € relativa à execução n.º 1350200401001655, contra si mandada reverter, veio, ao abrigo do art.º 99.º CPPT, deduzir

impugnação judicial, por ausência e vício da fundamentação legalmente exigida e por preterição de formalidades legais.

Por despacho da Mma. Juíza do TAF de Leiria foi rejeitada liminarmente a petição inicial apresentada.

Não se conformando com tal decisão dela vem o impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Conclui a decisão de que ora se recorre que os factos alegados pelo impugnante, ora Recorrente, na sua petição inicial não integram fundamento de impugnação judicial, sendo o meio próprio para reagir contra o despacho de reversão em sede de processo executivo a oposição à execução, razão pela qual rejeita a petição inicial apresentada pelo ora Recorrente.

2. Não pode o Recorrente concordar com tal decisão, já que o que está em causa na presente impugnação judicial, e constitui o respectivo fundamento, é a verificação da legalidade de um determinado acto da administração fiscal – despacho de reversão – e não de qualquer aspecto da execução fiscal na sua globalidade, isto é, a presente impugnação judicial fundamenta-se, tal como ficou amplamente explicitado na petição inicial oportunamente apresentada, na ausência e vício da fundamentação (ou seja, na ilegalidade) do acto da Administração Fiscal de determinação da reversão.

3. Conclui, assim, o ora Recorrente, que o tribunal *a quo* terá, provavelmente, construído a sua decisão com base num erro de apreciação no que respeita ao verdadeiro fundamento da impugnação judicial apresentada, já que considerou que o impugnante, ora Recorrente, pretendia pôr em causa a execução fiscal, o que não se verifica, uma vez que o que se pretendia pôr em causa era a legalidade de um determinado acto da Administração Fiscal (decisão de reversão). Ora, a legalidade dos actos da Administração Fiscal é, nos termos da lei, apreciada em sede de impugnação judicial, e não em sede de oposição à execução. Senão vejamos:

4. Estabelece o art.º 23.º, n.º 2 da LGT que a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos devedores solidários. Também o n.º 4 deste artigo estabelece que a reversão é precedida da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. Ora, entende o Recorrente que a reversão em apreço não foi precedida da declaração fundamentada dos respectivos pressupostos.

a. E isto porque, em primeiro lugar, resulta da lei (art.º 24.º, n.º 1 LGT) que o devedor subsidiário, contra quem reverte a execução, tem de ser gerente da executada principal. Ora, como ficou provado na sua petição inicial, o Recorrente não era, desde 7 de Janeiro de 2002, gerente de direito ou de facto da executada principal, pelo que se verifica uma falha grave na fundamentação do despacho de reversão.

b. Em segundo lugar, resulta também da lei (art.º 24.º, n.º 1 LGT) que a insuficiência do património do devedor principal para satisfazer os créditos dos credores sociais tem de resultar de culpa do devedor subsidiário, contra quem reverte a execução fiscal. Ora, tendo em conta o ónus da prova da violação culposa, por parte do devedor subsidiário, das disposições legais destinadas à protecção dos credores pertence à administração fiscal, e que esta não logrou provar, nem fundamentar, a culpa do ora Recorrente na verificação daquela insuficiência, mais uma vez se verifica uma falha grosseira na fundamentação da declaração de reversão, em clara violação do que impõe a LGT.

c. Em terceiro e último lugar, é ainda pressuposto da reversão que os bens penhoráveis do devedor principal sejam, efectivamente, insuficientes para a liquidação das dívidas. Ora, também no que a esta matéria diz respeito, se verifica uma manifesta falta de fundamentação da declaração de reversão, já que não se prova a insuficiência dos bens penhoráveis da executada principal. Tanto assim é que o próprio Recorrente identifica, na sua petição inicial, bens penhoráveis da executada principal, o que demonstra a falta de fundamentação da declaração de reversão no que respeita à eventual insuficiência dos bens da executada principal.

5. Conclui-se, então, que a declaração dos pressupostos e extensão da reversão aqui em causa padece de uma total ausência de fundamentação, ao contrário do que impõe a lei.

6. A falta de fundamentação deste acto da administração fiscal acarreta a sua nulidade, sendo esse o pedido que está na base da impugnação fiscal apresentada pelo ora Recorrente, isto é, a declaração de nulidade do acto da Administração Fiscal de determinação da reversão contra o ora Recorrente por manifesta falta de fundamentação.

7. Tendo em conta o pedido que está na base da impugnação judicial apresentada pelo Recorrente – declaração de nulidade do acto da administração fiscal de reversão da execução contra o Recorrente – e analisando o que estabelece a lei nesta matéria, entende o Recorrente que a impugnação judicial é, claramente, o meio adequado ao efeito pretendido, e não a oposição à execução.

8. E isto porque o pedido de declaração de nulidade de um determinado acto da administração fiscal por falta de fundamentação não cabe em qualquer um dos casos previstos no n.º 1 do art.º 204.º do CPPT para reagir a uma execução fiscal, todos eles intimamente relacionados com a natureza processual da execução. Com efeito, a alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT só poderá ser entendida como um fundamento de carácter residual relativamente aos fundamentos plasmados nas alíneas anteriores, com eles intimamente relacionado, e nunca como meio processual autónomo para pôr em causa a legalidade de um acto isolado da Administração Fiscal que lesa os interesses e direitos do ora Recorrente e de que este toma conhecimento, pela primeira vez, através da nota de citação inserida, por opção da Administração Fiscal, num processo executivo.

9. Assim, e como têm, aliás, entendido os nossos Tribunais, no caso da oposição à execução fiscal, só são admissíveis como causas de pedir os factos subsumíveis a qualquer uma das alíneas do art.º 204.º, n.º 1 do CPPT. Ora, a causa de pedir, bem como o pedido, da impugnação judicial apresentada pelo ora Recorrente não integra factos subsumíveis em qualquer uma das alíneas do n.º 1 deste art.º 204.º.

10. Ao invés, tal pedido integra o elenco de situações que constituem fundamento de impugnação judicial, nos termos do disposto no art.º 99.º do CPPT, que estabelece que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida (art.º 99.º, al. c) do CPPT). Aliás, têm também entendido os nossos Tribunais que as decisões proferidas pelos agentes da Administração Fiscal no âmbito de uma execução que ponham em causa direitos ou interesses legítimos do executado são passíveis de recurso judicial para o Tribunal Administrativo e Fiscal competente.

11. Cumpre ainda referir o disposto no n.º 2 do art.º 97.º da Lei Geral Tributária: A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual

mais adequado de o fazer valer em juízo. Ora, concedendo o ora Recorrente que a matéria aqui em apreço se reveste de alguma delicadeza e ambiguidade, permite-se o mesmo concluir que, em última instância, e dado que a Lei não refere expressamente qual o meio concretamente adequado para reagir contra a legalidade da decisão da AF de determinar uma reversão, deve recair sobre o interessado a opção pelo meio que considera mais adequado para impugnar o acto que o afecta e fazer valer a sua pretensão. Mais ainda se tivermos em conta que o mecanismo da impugnação judicial permite ao interessado dispor de um prazo consideravelmente mais favorável.

12. Interpretar o artigo 204.º do CPPT no sentido de impedir o interessado de optar pelo meio processual que melhor se adequa às suas pretensões, sem que tal imposição se encontre expressamente prevista na lei, e impor-lhe o recurso a único meio processual, com contornos menos favoráveis, constitui uma interpretação inconstitucional por clara violação ao seu direito de acesso aos tribunais e aos seus direitos de defesa constitucionalmente consagrados.

13. Posto tudo isto, conclui-se ser a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o acto da administração fiscal - despacho de reversão não devidamente fundamentado – aqui em causa, ao contrário do que conclui a decisão ora recorrida.

14. Sendo a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o despacho de reversão aqui em apreço, tendo o ora Recorrente legitimidade para tanto, e tendo a impugnação judicial sido apresentada em tempo, não haverá motivo para rejeitar a petição inicial, devendo antes o processo seguir os seus termos normais até à prolação da decisão final.

15. Deste modo, permite-se o Recorrente discordar da decisão de que ora recorre, requerendo a admissão do presente recurso e, subsequentemente, a revogação da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, com a consequente admissão da petição inicial e prosseguimento dos autos até final.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo a decisão impugnada ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – O despacho impugnado é do seguinte teor:

“JOSÉ CARLOS JULIÃO ARAÚJO, melhor identificado nos autos, vem nos termos do art.º 99.º do CPPT deduzir impugnação judicial relativa à execução por reversão no processo executivo com o n.º 1350200401001655 instaurado no Serviço de Finanças de Caldas da Rainha por dívidas de IVA de Agosto a Dezembro de 2002 e Janeiro a Março de 2003 no valor de €73.770,09, por ausência e vício da fundamentação legalmente exigida e por preterição de formalidades legais, alegando em síntese:

A não responsabilização subsidiária do ora impugnante por ser gerente de direito ou de facto da executada principal desde 07.01.2002;

Não foi feita a prova de que foi por culpa sua que o património da executada principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos dos credores sociais;

E que a executada é detentora de bens penhoráveis.

Termina pedindo que a presente impugnação seja julgada procedente por provada declarando-se nulos e sem qualquer efeito os actos ora impugnados.

Arrolou testemunhas.

Cabe agora, nos termos legais, proferir despacho liminar (art.º 137.º, 234.º e 234.º A todos do CPC aplicáveis “ex vi” da al. e) do art.º 2.º do CPPT).

Para a prolação do mesmo, importa, desde já, ter como assentes as seguintes ocorrências processuais constantes dos autos:

a) A execução fiscal em que foi proferido o despacho ora impugnado tem o n.º 1350200401001655 instaurada no Serviço de Finanças de Caldas da Rainha, conf. se refere a fls. 11 dos autos.

b) A fls. 10 dos autos consta a nota de citação em 17.02.2005 na pessoa do aqui impugnante, por reversão, no processo supra referido e na qualidade de responsável subsidiário para pagamento da quantia exequenda, no montante de €73.770,09.

c) A petição inicial da presente impugnação deu entrada neste TAF em 18/05/2005.

Apreciando:

O processo de impugnação judicial visa a apreciação da correspondência do acto tributário com a lei no momento em que o mesmo foi praticado, ou seja, tem por função a apreciação da ilegalidade do acto tributário (art.º 99.º do CPPT) e **visa a declaração de inexistência, anulação ou nulidade do acto impugnado** e corresponde a uma fase administrativa, que é prévia à execução.

A materialidade descrita na petição reconduz-nos à apreciação de um acto proferido em sede de processo executivo e à discussão da legitimidade do chamamento por via da reversão do responsável subsidiário por dívidas de impostos que na referida execução estão a ser exigidos.

“In casu” o meio próprio para reagir contra o despacho de reversão em sede de processo executivo é a oposição à execução.

Esta respeita aos fundamentos supervenientes que podem tornar ilegítima ou injusta a execução devido à falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências executivas, o que significa que tem por efeito paralisar a eficácia do acto tributário corporizado no processo executivo e **visa a extinção da respectiva execução com base em fundamentos supervenientes ou de ordem formal** (vd. art.º 204.º do CPPT), o que vai de encontro ao pedido.

Dito isto, e uma vez que os factos alegados não integram fundamento de impugnação judicial (art.º 99.º do CPPT), **rejeito liminarmente a petição inicial.**

De acordo com o princípio da economia processual a que se 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 poderíamos aproveitar a petição inicial para seguir a forma de processo de oposição à execução nos termos do art.º 204.º do CPPT, se a mesma estivesse em tempo, o que não é o caso conforme decorre das alíneas b) e c) da matéria assente, uma vez que desde a data da citação pessoal até à data da apresentação da petição ocorreram bem mais de 30 dias.

Custas pela impugnante com a redução legal.

Notifique.”

**III** – O ora recorrente veio impugnar judicialmente, em 18/5/05, o despacho que determinou a reversão contra si de uma execução fiscal e lhe foi notificado em 17/2/05, por ausência e vício de fundamentação legalmente exigida e por preterição de formalidades legais.

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 à data da apresentação da petição de impugnação já haviam decorrido bem mais do que os 30 dias, contados desde a notificação do despacho de reversão, fixados no art.º 203.º do CPPT.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso, insistindo o recorrente ser a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o despacho de reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal.

Trata-se de questão que vem sendo tratada por este Tribunal de modo uniforme e de que não vemos razões para nos afastarmos.

De entre os muitos acórdãos que já se debruçaram sobre esta matéria veja-se, por exemplo, os de 29/6/05 e de 7/6/06, proferidos nos processos 501/05 e 313706, respectivamente, onde expressamente se refere: “(...) como este STA 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. STA de 4/11/98, rec. 22728, 24/1/01, rec. 25701 e 7/5/03, rec. 159/03 (...)).

Porém, a impugnação apenas é admitida, como decorre do art.º 97.º, n.º 1 do citado compêndio normativo, nas situações previstas nas suas alíneas a) a 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 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, 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.º 151.º daquele compêndio normativo (CPPT), 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.

Em suma, ao usar o meio processual impugnação judicial em vez da oposição à execução, cometeu o recorrido, e então impugnante, erro na forma de processo.”

É certo que o recorrente invoca a al. c) do art.º 99.º do CPPT, que estabelece que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida, para justificar que o seu pedido integra o elenco de situações que constituem fundamento de impugnação judicial.

Só que, como se refere no Ac. de 29/6/05 deste Tribunal, no processo 501/05, o art.º 99.º do CPPT não pode ser lido isoladamente.

E o art.º 97.º do mesmo diploma, ao enumerar os tipos de processos que se incluem no processo judicial tributário, refere-se, em várias alíneas, a impugnações (dos actos de liquidação de tributos, dos actos de fixação de matéria tributável, dos actos de fixação de valores patri-

moniais, dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade da liquidação e das providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária), sem que caiba a impugnação dos despachos de reversão neste rol.

Por outro lado, o facto de se defender que os actos praticados na execução fiscal pelo órgão que a dirige são judicialmente «impugnáveis» não pode significar que a sua «impugnação» se faça só através do processo judicial tipificado denominado «impugnação judicial» mas que tais actos podem ser questionados perante os tribunais, ainda que mediante diferentes formas processuais, como é o caso da «reclamação», prevista no art.º 276.º do CPPT.

Porém, no que toca ao despacho de reversão, como se acentua no aresto citado, “alguma doutrina e a generalidade da jurisprudência têm entendido que o meio mais adequado, por melhor tutelar os interesses do revertido, não é aquela reclamação, mas a oposição à execução. Os argumentos em que se estriba este entendimento (...) podem ver-se em, Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, pág. 1044 a 1045.”

Por último, alega o recorrente que o impôr-se-lhe o recurso a um único meio processual constitui uma interpretação inconstitucional por clara violação ao seu direito de acesso aos tribunais e aos seus direitos de defesa constitucionalmente consagrados.

Não compreendemos, porém, como tal possa ser, “na medida em que a escolha do meio processual ajustado, através da convolção, é feita atendendo ao pedido e à causa de pedir que o autor traz ao tribunal; assim, não é susceptível de limitar os seus meios de defesa, pois ao congregar-se o processo tem-se em vista, precisamente, assegurar que, atentos o pedido e a causa de pedir formulados, a instância se desenrole de modo a possibilitar que atinja o seu fim útil, e esse fim é a tutela dos interesses do autor, mediante a apreciação da sua pretensão.

Ou seja, não é por o processo seguir a forma de processo ajustada ao caso, de oposição, em lugar de impugnação, que deixará de ser apreciada toda a «defesa» do recorrente; ao invés, é para o possibilitar que se seguirá a forma apropriada - de oposição à execução -, e não outra” (conforme se escreve no mesmo acórdão).

Quanto ao alegado nas conclusões 4 a 6, 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.

Contudo, sendo este processo um meio inadequado para atacar o despacho de reversão, tal como vem decidido e é de confirmar, não há que apreciar tal questão.

Improcedem, destas forma, as conclusões das alegações de recurso.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — António Calhau (relator) — *Branhão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Setembro de 2006.

Processo n.º 1251/05-30.  
 Recorrente: José Carlos Julião Araújo.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – José Carlos Julião Araújo, com os sinais dos autos, tendo sido citado pelo Serviço de Finanças das Caldas da Rainha para pagar a importância de 25.794,50 €relativa à execução n.º 1350200401008382, contra si mandada reverter, veio, ao abrigo do art.º 99.º CPPT, deduzir impugnação judicial, por ausência e vício da fundamentação legalmente exigida e por preterição de formalidades legais.

Por despacho do Mmo. Juiz do TAF de Leiria foi rejeitada liminarmente a petição inicial apresentada.

Não se conformando com tal decisão dela vem o impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Conclui a decisão de que ora se recorre que o processo de impugnação é a forma de processo adequada quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo, devendo ser alegados vícios que afectem a validade do acto impugnado, mediante invocação de qualquer ilegalidade, mas sempre respeitante ao acto de liquidação e não a circunstâncias posteriores, pelo que os factos alegados pelo impugnante, ora Recorrente, na sua petição inicial não integram fundamento de impugnação judicial, sendo o meio próprio para reagir contra o despacho de reversão em sede de processo executivo a oposição à execução, razão pela qual rejeita a petição inicial apresentada pelo ora Recorrente.

2. Não pode o Recorrente concordar com tal decisão, já que o que está em causa na presente impugnação judicial, e constitui o respectivo fundamento, é a verificação da legalidade de um determinado acto da administração fiscal – despacho de reversão – e não de qualquer aspecto da execução fiscal na sua globalidade, isto é, a presente impugnação judicial fundamenta-se, tal como ficou amplamente explicitado na petição inicial oportunamente apresentada, na ausência e vício da fundamentação (ou seja, na ilegalidade) do acto da Administração Fiscal de determinação da reversão.

3. Conclui, assim, o ora Recorrente, que o tribunal *a quo* terá, provavelmente, construído a sua decisão com base num erro de apreciação no que respeita ao verdadeiro fundamento da impugnação judicial apresentada, já que considerou que o impugnante, ora Recorrente, pretendia pôr em causa a execução fiscal, o que não se verifica, uma vez que o que se pretendia pôr em causa era a legalidade de um determinado acto da Administração Fiscal (decisão de reversão). Ora, a legalidade dos actos da Administração Fiscal é, nos termos da lei, apreciada em sede de impugnação judicial, e não em sede de oposição à execução. Senão vejamos:

4. Estabelece o art.º 23.º, n.º 2 da LGT que a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos devedores solidários. Também o n.º 4 deste artigo estabelece que a reversão é precedida da declaração fundamentada

dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. Ora, entende o Recorrente que a reversão em apreço não foi precedida da declaração fundamentada dos respectivos pressupostos.

a. E isto porque, em primeiro lugar, resulta da lei (art.º 24.º, n.º 1 LGT) que o devedor subsidiário, contra quem reverte a execução, tem de ser gerente da executada principal. Ora, como ficou provado na sua petição inicial, o Recorrente não era, desde 7 de Janeiro de 2002, gerente de direito ou de facto da executada principal, pelo que se verifica uma falha grave na fundamentação do despacho de reversão.

b. Em segundo lugar, resulta também da lei (art.º 24.º, n.º 1 LGT) que a insuficiência do património do devedor principal para satisfazer os créditos dos credores sociais tem de resultar de culpa do devedor subsidiário, contra quem reverte a execução fiscal. Ora, tendo em conta o ónus da prova da violação culposa, por parte do devedor subsidiário, das disposições legais destinadas à protecção dos credores pertence à administração fiscal, e que esta não logrou provar, nem fundamentar, a culpa do ora Recorrente na verificação daquela insuficiência, mais uma vez se verifica uma falha grosseira na fundamentação da declaração de reversão, em clara violação do que impõe a LGT.

c. Em terceiro e último lugar, é ainda pressuposto da reversão que os bens penhoráveis do devedor principal sejam, efectivamente, insuficientes para a liquidação das dívidas. Ora, também no que a esta matéria diz respeito, se verifica uma manifesta falta de fundamentação da declaração de reversão, já que não se prova a insuficiência dos bens penhoráveis da executada principal. Tanto assim é que o próprio Recorrente identifica, na sua petição inicial, bens penhoráveis da executada principal, o que demonstra a falta de fundamentação da declaração de reversão no que respeita à eventual insuficiência dos bens da executada principal.

5. Conclui-se, então, que a declaração dos pressupostos e extensão da reversão aqui em causa padece de uma total ausência de fundamentação, ao contrário do que impõe a lei.

6. A falta de fundamentação deste acto da administração fiscal acarreta a sua nulidade, sendo esse o pedido que está na base da impugnação fiscal apresentada pelo ora Recorrente, isto é, a declaração de nulidade do acto da Administração Fiscal de determinação da reversão contra o ora Recorrente por manifesta falta de fundamentação.

7. Tendo em conta o pedido que está na base da impugnação judicial apresentada pelo Recorrente – declaração de nulidade do acto da administração fiscal de reversão da execução contra o Recorrente – e analisando o que estabelece a lei nesta matéria, entende o Recorrente que a impugnação judicial é, claramente, o meio adequado ao efeito pretendido, e não a oposição à execução.

8. E isto porque o pedido de declaração de nulidade de um determinado acto da administração fiscal por falta de fundamentação não cabe em qualquer um dos casos previstos no n.º 1 do art.º 204.º do CPPT como constituindo fundamento para a oposição à execução, nem mesmo na alínea i), cuja abertura e amplitude terão, necessariamente, de ser apreciadas ao abrigo da *ratio*, concepções jurídicas e intenções que estão na base dos fundamentos estabelecidos no art.º 204.º do CPPT para reagir a uma execução fiscal, todos eles intimamente relacionados com a natureza processual da execução. Com efeito, a alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT só poderá ser entendida como um fundamento de carácter residual relativamente aos fundamentos plasmados nas

alíneas anteriores, com eles intimamente relacionado, e nunca como meio processual autónomo para pôr em causa a legalidade de um acto isolado da Administração Fiscal que lesa os interesses e direitos do ora Recorrente e de que este toma conhecimento, pela primeira vez, através da nota de citação inserida, por opção da Administração Fiscal, num processo executivo.

9. Assim, e como têm, aliás, entendido os nossos Tribunais, no caso da oposição à execução fiscal, só são admissíveis como causas de pedir os factos subsumíveis a qualquer uma das alíneas do art.º 204.º, n.º 1 do CPPT. Ora, a causa de pedir, bem como o pedido, da impugnação judicial apresentada pelo ora Recorrente não integra factos subsumíveis em qualquer uma das alíneas do n.º 1 deste art.º 204.º.

10. Ao invés, tal pedido integra o elenco de situações que constituem fundamento de impugnação judicial, nos termos do disposto no art.º 99.º do CPPT, que estabelece que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida (art.º 99.º, al. c) do CPPT). Aliás, têm também entendido os nossos Tribunais que as decisões proferidas pelos agentes da Administração Fiscal no âmbito de uma execução que ponham em causa direitos ou interesses legítimos do executado são passíveis de recurso judicial para o Tribunal Administrativo e Fiscal competente.

11. Cumpre ainda referir o disposto no n.º 2 do art.º 97.º da Lei Geral Tributária: A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo. Ora, concedendo o ora Recorrente que a matéria aqui em apreço se reveste de alguma delicadeza e ambiguidade, permite-se o mesmo concluir que, em última instância, e dado que a Lei não refere expressamente qual o meio concretamente adequado para reagir contra a legalidade da decisão da AF de determinar uma reversão, deve recair sobre o interessado a opção pelo meio que considera mais adequado para impugnar o acto que o afecta e fazer valer a sua pretensão. Mais ainda se tivermos em conta que o mecanismo da impugnação judicial permite ao interessado dispor de um prazo consideravelmente mais favorável.

12. Interpretar o artigo 204.º do CPPT no sentido de impedir o interessado de optar pelo meio processual que melhor se adequa às suas pretensões, sem que tal imposição se encontre expressamente prevista na lei, e impor-lhe o recurso a único meio processual, com contornos menos favoráveis, constitui uma interpretação inconstitucional por clara violação ao seu direito de acesso aos tribunais e aos seus direitos de defesa constitucionalmente consagrados.

13. Acresce, também, que a decisão do tribunal *a quo* refere que a falta de pressupostos para a reversão da execução constitui fundamento de oposição, e não de impugnação, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT. Ora, de tudo o que acima se disse, entende o ora Recorrente que tal referência constitui erro na fundamentação da decisão, já que o que está em causa na presente impugnação é a verificação e apreciação da legalidade do acto da administração fiscal que determinou a reversão e tal verificação não caberia nunca na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT. Poderia, quanto muito, integrar-se na alínea i) do n.º 1 deste art.º 204.º, o que também aqui se refuta pelas razões supra explanadas (vd. Art.º 35.º e seguintes supra), e se concede,

apenas, tendo em conta a delicadeza e ambiguidade da matéria em apreço nos presentes autos, mas não na referida alínea b).

14. Deste modo, e também por esta razão (erro na fundamentação), deve a decisão de que ora se recorre ser revogada.

15. Posto tudo isto, conclui-se ser a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o acto da administração fiscal - despacho de reversão não devidamente fundamentado – aqui em causa, ao contrário do que conclui a decisão ora recorrida.

16. Sendo a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o despacho de reversão aqui em apreço, tendo o ora Recorrente legitimidade para tanto, e tendo a impugnação judicial sido apresentada em tempo, não haverá motivo para rejeitar a petição inicial, devendo antes o processo seguir os seus termos normais até à prolação da decisão final.

17. Deste modo, permite-se o Recorrente discordar da decisão de que ora recorre, requerendo a admissão do presente recurso e, subseqüentemente, a revogação da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, com a consequente admissão da petição inicial e prosseguimento dos autos até final.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo a decisão impugnada ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – O despacho impugnado é do seguinte teor:**

“Impugnação n.º 532/05.

Impugnante: **João Carlos Julião Araújo.**

Citado para a execução a correr termos no Serviço de Finanças de Caldas da Rainha com o n.º 1350200401008382 o contribuinte deduz impugnação alegando, em síntese, não ser gerente de direito ou de facto da devedora originária, além de que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente. Acrescenta ainda que a sociedade tem diverso património. Conclui a final pedindo a declaração de nulidade dos actos impugnados, com fundamento na preterição de formalidades legais e violação do dever de fundamentação e da lei nos termos do art.º 99.º do CPPT.

**Cumpre decidir.**

O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, seguindo as formas de processo previstas na lei [Art.º 95/1 da LGT], podendo impugnar a liquidação quando é citado para a execução [Art.º 22/4 LGT].

O processo de impugnação é a forma de processo adequada quando o acto a impugnar é um acto de liquidação, ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo. Devem ser alegados vícios que afectem a validade do acto impugnado, mediante invocação de qualquer ilegalidade, *mas sempre respeitante ao acto de liquidação* e não a circunstâncias posteriores.

A acção de impugnação deve ser interposta no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias [Art.º 102/1 do CPPT].

Embora se refira ao Art.º 99.º CPPT na parte final do seu pedido, em todo o articulado o A. não põe em causa a liquidação dos tributos, mas sim a falta de pressupostos legais para efectivação da reversão.

Mas a falta dos pressupostos para a reversão da execução constitui fundamento de oposição [Art.º 204/1, b) do CPPT] e não de impugnação.

Nestas circunstâncias, o processo adequado seria o de oposição, para o qual este se deveria convolar [Art.º 97/3 LGT].

Sucedendo a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da data da citação pessoal [Art.º 203/1, a) CPPT], sob pena de rejeição liminar [Art.º 209/1, a) CPPT].

Conforme documento de fls. 10, a citação ocorreu no dia 17/2/2005 e a douta petição inicial deu entrada no dia 18/5/2005, ou seja cerca de dois meses depois de expirado o prazo legal de oposição.

Termos em que com os fundamentos expostos, indefiro liminarmente a douta petição inicial.

Custas pelo A.º.”

**III – O ora recorrente veio impugnar judicialmente, em 18/5/05, o despacho que determinou a reversão contra si de uma execução fiscal e lhe foi notificado em 17/2/05, por ausência e vício de fundamentação legalmente exigida e por preterição de formalidades legais.**

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 à data da apresentação da petição de impugnação já haviam decorrido bem mais do que os 30 dias, contados desde a notificação do despacho de reversão, fixados no art.º 203.º do CPPT.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso, insistindo o recorrente ser a impugnação judicial o meio idóneo e adequado para reagir contra o despacho de reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal.

Trata-se de questão que vem sendo tratada por este Tribunal de modo uniforme e de que não vemos razões para nos afastarmos.

De entre os muitos acórdãos que já se debruçaram sobre esta matéria veja-se, por exemplo, os de 29/6/05 e de 7/6/06, proferidos nos processos 501/05 e 313706, respectivamente, onde expressamente se refere: “(...) como este STA 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. STA de 4/11/98, rec. 22728, 24/1/01, rec. 25701 e 7/5/03, rec. 159/03 (...)).

Porém, a impugnação apenas é admitida, como decorre do art.º 97.º, n.º 1 do citado compêndio normativo, nas situações previstas nas suas alíneas a) a 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 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, 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.º 151.º daquele compêndio normativo (CPPT), 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.

Em suma, ao usar o meio processual impugnação judicial em vez da oposição à execução, cometeu o recorrido, e então impugnante, erro na forma de processo.”

É certo que o recorrente invoca a al. c) do art.º 99.º do CPPT, que estabelece que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida, para justificar que o seu pedido integra o elenco de situações que constituem fundamento de impugnação judicial.

Só que, como se refere no Ac. de 29/6/05 deste Tribunal, no processo 501/05, o art.º 99.º do CPPT não pode ser lido isoladamente.

E o art.º 97.º do mesmo diploma, ao enumerar os tipos de processos que se incluem no processo judicial tributário, refere-se, em várias alíneas, a impugnações (dos actos de liquidação de tributos, dos actos de fixação de matéria tributável, dos actos de fixação de valores patrimoniais, dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade da liquidação e das providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária), sem que caiba a impugnação dos despachos de reversão neste rol.

Por outro lado, o facto de se defender que os actos praticados na execução fiscal pelo órgão que a dirige são judicialmente «impugnáveis» não pode significar que a sua «impugnação» se faça só através do processo judicial tipificado denominado «impugnação judicial» mas que tais actos podem ser questionados perante os tribunais, ainda que mediante diferentes formas processuais, como é o caso da «reclamação», prevista no art.º 276.º do CPPT.

Porém, no que toca ao despacho de reversão, como se acentua no aresto citado, “alguma doutrina e a generalidade da jurisprudência têm entendido que o meio mais adequado, por melhor tutelar os interesses do revertido, não é aquela reclamação, mas a oposição à execução. Os argumentos em que se estriba este entendimento (...) podem ver-se em, Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, pág. 1044 a 1045.”

Por último, alega o recorrente que o impôr-se-lhe o recurso a um único meio processual constitui uma interpretação inconstitucional por clara violação ao seu direito de acesso aos tribunais e aos seus direitos de defesa constitucionalmente consagrados.

Não compreendemos, porém, como tal possa ser, “na medida em que a escolha do meio processual ajustado, através da convolação, é feita atendendo ao pedido e à causa de pedir que o autor traz ao tribunal; assim, não é susceptível de limitar os seus meios de defesa, pois ao convolar-se o processo tem-se em vista, precisamente, assegurar que, atentos o pedido e a causa de pedir formulados, a instância se desenrole de modo a possibilitar que atinja o seu fim útil, e esse fim é a tutela dos interesses do autor, mediante a apreciação da sua pretensão.

Ou seja, não é por o processo seguir a forma de processo ajustada ao caso, de oposição, em lugar de impugnação, que deixará de ser apreciada toda a «defesa» do recorrente; ao invés, é para o possibilitar que se seguirá a forma apropriada - de oposição à execução -, e não outra” (conforme se escreve no mesmo acórdão).

Quanto ao alegado nas conclusões 4 a 6, 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.

Contudo, sendo este processo um meio inadequado para atacar o despacho de reversão, tal como vem decidido e é de confirmar, não há que apreciar tal questão.

Improcedem, destas forma, as conclusões das alegações de recurso.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo do recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. — *António Calhau* (relator) — *Bran-dão de Pinho* — *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.

---